XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

Copyright © 2018 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI
Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro
Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo
Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)
Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais
Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará
Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM– Distrito Federal
Relações Internacionais para o Continente Americano
Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goías
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão
Relações Internacionais para os demais Continentes
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná
Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo
Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)
Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:
Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul Prof.
Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP – Pernambuco

---

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFBA

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Antônio Carlos Diniz Murta; Paulo Roberto Lyrio Pimenta – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-606-2
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Salvador, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

Universidade Federal da Bahia - UFBA
Salvador – Bahia - Brasil
https://www.ufba.br/

XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Discutir e refletir o direito tributário sempre será uma tarefa árdua e incessante. Percebe-se, sobretudo, em momento de crise econômica com concomitante crise fiscal - revelando uma efetiva crise estrutural do Estado brasileiro - a responsabilidade de todos nós que pensamos o tributo e seu papel o que de fato podemos contribuir na busca de um sistema mais transparente, inteligível e justo. Quando nos deparamos, neste encontro do CONPEDI, em terras baianas, berço de nossa história, que nos fascinam e nos inspiram por sua beleza e alegria, com os trabalhos que foram apresentados neste Grupo de Trabalho, elaborado por mentes jovens, ainda enriquecidas e revoltas com a esperança e o destemor de propor soluções ou alternativas numa seara onde se imagina que tudo já foi escrito, pensado e apresentado, regozija-nos aferir que ainda temos um grupo de pesquisadores do tributo que denotam objetividade e pragmatismo em sua pesquisa científica.

Deparamo-nos com as mais diversas perspectivas na matéria, abrangendo não apenas os tributos em espécie, o sistema tributário constitucional, a sujeição passiva tendo como referencial teórico princípios angulares e estruturantes como o da igualdade, capacidade contributiva e progressividade, sem olvidar as bases do direito financeiro e o direito processual tributário.

Num contexto econômico complicado, inserido num quadro político instável e circundados de propostas de reformas tributárias de variados matizes, nos foi permitido discorrer sobre o tema, com uma visão realista; porém, como não poderia faltar a nós brasileiros, independente de sermos pesquisadores, imbuídos num espírito de otimismo para nosso futuro.

O desafio está posto. Como contribuir para nosso país no que nos é possível agir. Os trabalhos propostos perseguem este escopo; e, temos certeza, nos alertam e nos ensinam pelo parte do que poderia ser uma relação mais justa e equilibrada entre a sociedade civil e a administração pública já que são partes indissociáveis do que chamamos Brasil.

Boa Leitura

Jonathan Barros Vita Universidade de Marilia

Antônio Carlos Diniz Murta Universidade FUMEC

Paulo Roberto Lyrio Pimenta Universidade Federal da Bahia

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

APLICAÇÃO DA TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

APPLICATION OF DISREGARD DOCTRINE OF LEGAL PERSONALITY IN TAX LAW.

Renata Campos Bernardes Barros

Resumo

O presente estudo discorre acerca do instituto da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário brasileiro, dissertando sobre os seus requisitos autorizadores, as situações ensejadoras, a possibilidade de aplicação neste ramo do Direito, e a legislação existente que regula tal instituto. Outrossim, o presente trabalho apresenta os principais posicionamentos da jurisprudência brasileira acerca desse instituto, comparando-o com demais institutos semelhantes. Por fim, realiza um breve debate acerca do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, inovação trazida pelo Novo Código de Processo Civil.

Palavras-chave: Desconsideração, Personalidade jurídica, Tributário

Abstract/Resumen/Résumé

The present study discourse the institute of the disregard of legal personality in the Brazilian tax law, discussing about the authorizing requirements, the situations that may arise, the possibility of application in this branch of Law, and the existing legislation that regulates such institute. Moreover, the present work presents the main positions of the Brazilian jurisprudence about this institute, comparing it with other similar institutes. Finally, it holds a brief debate about the incident of disregard of legal personality, innovation brought by the New Code of Civil Procedure.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Disregard, Legal personality, Tax

INTRODUÇÃO

O presente trabalho possui como objeto principal a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, que permite alcançar os bens dos sócios ou administradores, quando houver abuso da personalidade jurídica caracterizado pelo desvio da finalidade ou pela confusão patrimonial, especialmente no que diz respeito a sua aplicação no âmbito do direito tributário.

Uma vez que o patrimônio da pessoa jurídica é insuficiente para honrar os créditos tributários, o juiz pode declarar a responsabilização dos sócios ou administradores pelas obrigações tributárias da sociedade.

O tema envolve discussão que exige uma análise aprofundada, sobretudo em relação à temática das sociedades no ordenamento pátrio e sua submissão à desconsideração da personalidade jurídica. Contudo, tal disposição deve ser vista com cautela. A pessoa jurídica, por conceito legal, tem existência diversa de seus membros, sendo de sua própria natureza, pelo menos na maioria das modalidades de sociedades praticadas em nosso país, a separação do patrimônio do ente social daquele pertencente às pessoas físicas que o compuseram.

Por razões que envolvem o fomento ao desenvolvimento, a desconsideração da personalidade jurídica deve ser manejada de forma excepcional e nos limites legais, não se perdendo de vista que a criação dessa instituição busca inspiração na vocação ao progresso social e econômico, e não no enriquecimento indevido e nas fraudes comerciais, deturpações provenientes de sua utilização indevida.

Diante da divergência na doutrina quanto à possibilidade de tal aplicação, parte dos doutrinadores questiona: a tese de que a aplicabilidade da teoria da desconsideração encontra-se pendente de legislação ordinária (art. 116, §único, CTN)? Porém, há que se considerar que o STJ chegou a afirmar que o CTN foi o primeiro diploma a consagrar a desconsideração da personalidade jurídica, o que, contudo, não é pacífico.

Desta forma, no âmbito do direito tributário, a aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica é objeto de controvérsias e abordagens distintas na doutrina. Sendo assim, revela-se importante o estudo aprofundado desse tema, no intuito de

apresentar os posicionamentos doutrinários existentes e contrapor seus argumentos, a fim de chegar a uma conclusão que esteja em consonância com as regras e os princípios adotados pelo sistema jurídico brasileiro. Nesse sentido, o presente trabalho, de natureza bibliográfica, pretende abordar, ainda, como a jurisprudência atual tem se posicionado a respeito do tema, além de fazer um breve relato acerca do incidente disposto pelo Novo CPC.

1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Conforme exposto, o ordenamento jurídico brasileiro reconhece como sujeitos de direito tanto a pessoa física (ou natural) quanto a pessoa jurídica, sendo detentoras, portanto, de personalidade jurídica. Especificamente à pessoa jurídica, foi dado tal atributo para que a sociedade constituída alcance certos fins desejados e protegidos pelo Direito, objetivos estes que dificilmente seriam atingidos se não houvesse o reconhecimento da separação entre a entidade jurídica e as pessoas que a compõem.

Nas palavras de Sílvio de Salvo Venosa (2010, p. 279), a pessoa jurídica deflui de técnica do Direito, sendo uma criação jurídica para consecução de certos fins, pois na análise da natureza jurídica de tal instituto, prevalece a teoria da realidade técnica.

O ordenamento jurídico pátrio confere às pessoas jurídicas personalidade distinta da dos seus membros. Tal princípio da autonomia patrimonial possibilita que sociedades empresárias sejam utilizadas como instrumento para a prática de fraudes e abusos de direito contra credores, acarretando-lhes prejuízos (GONÇALVES, 2013, p. 249).

Ocorre que tem se verificado, com considerável frequência, a utilização da pessoa jurídica para fins diversos daqueles vislumbrados pelo sistema jurídico quando da sua instituição. Os indivíduos vêm utilizando a autonomia patrimonial atribuída a esse ente coletivo para praticar fraudes e abusos de direito, em detrimento de direitos de terceiros.

Como em toda parte do mundo, as pessoas jurídicas sob a forma de sociedades por ações se difundiram enormemente, inclusive sob a forma de sociedades *holding*, cujo escopo primeiro é ocultar os verdadeiros proprietários dos bens. Essas sociedades *holding*, em que os bens da pessoa física passam para a pessoa jurídica, que é apenas titular das ações ou das quotas de empresa, se apresentam alguns inconvenientes, oferecem vantagens para seus titulares, principalmente no que concerne a impostos de transmissão *causa mortis* e mesmo no que diz respeito a transmissão de bens em geral.

Nesse contexto, há casos em que a pessoa jurídica é utilizada com finalidades diversas para a qual ela fora criada. Em tais casos, com o objetivo de se manter a efetividade da entidade jurídica, é necessária a utilização de um instrumento que sirva de relativização do princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, qual seja, a desconsideração de sua personalidade, para atingir o patrimônio pessoal dos sócios ou administradores da sociedade.

A possibilidade de que sociedades ocultem a pessoa do verdadeiro proprietário dos bens provocou, em alguns países, uma reação da doutrina e da jurisprudência visando pôr termo a tais abusos.

Em reação a esse desvirtuamento da função da pessoa jurídica, surgiu, na jurisprudência estrangeira, principalmente norte-americana, inglesa e alemã, a denominada *disregard theory* ou *disregard of the legal entity*, ou ainda pela locução *lifting the corporate veil*, ou seja, erguendo-se a cortina da pessoa jurídica. Essa doutrina teve plena aceitação nos demais ordenamentos jurídicos, difundindo-se para diversos países, inclusive para o Brasil.

A doutrina da *disregard of legal entity* ganhou força na década de 50, com a publicação do trabalho de Rolf Serick (TEODORO, 2007, p. 35), professor da Faculdade de Direito de Heidelberg, na Alemanha. Com fulcro em sua teoria, pretendeu-se justificar a superação da personalidade jurídica nos casos de abuso, reconhecendo-se, assim, a responsabilidade ilimitada dos sócios.

Porém, de acordo com Rubens Requião (2014, p. 350), a tese das decisões reformadas das instâncias inferiores repercutiu, dando origem a doutrina do *disregard theory*, sobretudo nos Estados Unidos, onde se formou uma extensa jurisprudência, expandindo-se logo após para Alemanha e outros países europeus.

Diversos são os conceitos formulados pela doutrina para definir a teoria em estudo, sendo que citaremos as que podem melhor elucidá-la.

Para Marlon Tomazette (2014, p.241), a desconsideração da personalidade jurídica é a retirada episódica, momentânea e excepcional da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, a fim de estender os efeitos de suas obrigações à pessoa de seus titulares, sócios ou administradores, com a finalidade de coibir o desvio da função da pessoa jurídica, perpetrado por estes.

É relevante afirmar que não se deve confundir a despersonificação com a desconsideração. Na primeira, a sociedade perde por completo a sua personalidade jurídica, enquanto que na desconsideração, a personalidade jurídica é afastada apenas temporariamente.

Deste modo, a pessoa jurídica, por força do principio da continuidade, permanece eficaz, podendo continuar a exercer normalmente as suas atividades.

Assim, a *disregrad doctrine* corresponde ao remédio jurídico criado com o intuito de impedir e reprimir a prática de fraude ou abuso de direito através da manipulação indevida da personalidade jurídica autônoma da sociedade, pelos seus sócios ou administradores. Trata-se, portanto, de um mecanismo que permite responsabilizar os sujeitos que compõem a pessoa jurídica, sem, contudo, prejudicá-la, mas sim a aperfeiçoando, na medida em que inibe a sua utilização de forma contrária aos fins previstos pelo sistema jurídico quando da criação desse instituto.

Nesse sentido, uma vez constatado o mau uso da personalidade jurídica, autoriza-se o juiz a desconsiderar, diante do caso concreto, a separação patrimonial existente entre a pessoa jurídica e seus membros, a fim de estender a esses a responsabilidade pelo adimplemento das obrigações formalmente imputadas ao ente coletivo.

Uma vez conceituada, faz-se mister a definição das hipóteses que permitem a aplicação da *disregard doctrine.* Com a finalidade de melhor entender o tema, parte da doutrina admite a divisão da teoria e da desconsideração em teoria maior e teoria menor.

Para os adeptos da ***teoria maior***, de concepção subjetivista, a personalidade jurídica da sociedade pode ser desconsiderada sempre que se provar a existência de fraude - em sentido lato - e, também, da comprovação de culpa. A teoria maior de concepção objetivista, criada por Fábio Konder Comparato, entende que a confusão patrimonial é requisito primordial. (COMPARATO *apud* TEODORO, 2007, p. 72)

Já para a ***teoria menor***, a fraude é irrelevante, bastando a comprovação da simples insatisfação do crédito. A teoria menor foi acolhida no Direito do Consumidor e no Direito Ambiental. O STJ já afirmou que a teoria menor, adotada nas ações consumeristas e ambientais, incide com a mera prova da insolvência da pessoa jurídica, independentemente de desvio de finalidade ou confusão patrimonial (REsp 279273/SP).

Assevera Gladston Mamede (2012, p. 157-158) que houve uma banalização do instituto, aplicando-o a partir de mera inadimplência pela sociedade de suas obrigações. Para este jurista, a desconsideração deve estar diretamente ligada ao mau uso da personalidade jurídica, não dispensando o aferimento de dolo, abuso de direito, fraude, dissolução irregular da empresa, confusão patrimonial ou desvio de finalidade. Portanto, não se trata de uma consequência direta da inadimplência, como afirma a teoria menor.

Na visão de Marlon Tomazette (2014, p. 245), a desconsideração prescinde de fundamentos legais para a sua aplicação, sendo anterior a qualquer positivação. Neste sentido, trata-se da não aplicação no caso concreto da autonomia patrimonial da pessoa jurídica que esteja sendo indevidamente usada.

A doutrina nacional ainda discute a possibilidade ou não da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário brasileiro. Tal discussão perde sentido na medida em que esta teoria prescinde de dispositivo expresso para ter validade nos mais diversos ramos do Direito (TEODORO, 2007, p. 29). A seguir, serão discutidos os motivos ensejadores da aplicação da *disregard doctrine* no âmbito tributário.

Importante ressaltar que nem sempre se desconsidera a personalidade jurídica para atingir os bens dos sócios que se escondem atrás da proteção societária. De fato, esse é o efeito mais comum da teoria, mas não é o único. O abuso à personalidade jurídica é uma espécie do gênero abuso de direito e, existem, por exemplo, diversas situações de flagrante abuso ao direito subjetivo à personalidade jurídica que objetivam gozar de certo benefício que a lei dispõe.

Desta forma, segundo a teoria da finalidade social do direito, de Louis Josserand, quando houvesse **contrariedade às regras sociais** no exercício de determinado **direito subjetivo** pelo seu titular (planejamento tributário, por exemplo), existiria abuso de direito, pois dentro de todo direito habitam objetivos que o ordenamento jurídico pretende alcançar, não se admitindo desvios (JOSSERAND *apud* TEODORO, 2007, p. 75).

Partindo de um pressuposto comum à *disregard doctrine*, a **teoria do sócio tirano**, de Bigiavi, tenta solucionar o problema do abuso de personalidade jurídica, como aquele que faz uso da sociedade como coisa própria, aplicando responsabilidade ilimitada na equiparação com a instituição de sócio oculto (GALGANO *apud* TEODORO, 2007, p. 81).

Ademais, como explicitado supra, a desconsideração da personalidade jurídica é medida excepcional, uma vez que o progresso e o desenvolvimento econômico proporcionados pela pessoa jurídica são mais importantes que a satisfação individual de um credor, ainda que este credor seja o Fisco.

Isto é, no uso regular do direito subjetivo à personalização, quando o centro autônomo de interesses (pessoa jurídica) estabelece-se dentro dos limites de sua função, a regra da separação patrimonial deve ser mantida. Por outro lado, configurado o abuso de direito, é possível a despersonalização da pessoa jurídica, porém, a atividade empresarial continuará intacta, de forma a preservar a **função social da empresa**.

Ademais, segundo Alexandre Alberto Teodoro (2007, p. 93), diante do aspecto abrangente da repressão ao abuso de direito, entende-se que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica deve ser aplicada em todos os ramos da Ciência Jurídica, mesmo que não existam dispositivos específicos que a discipline.

2. COMPARAÇÕES ENTRE INSTITUTOS

Como exemplo de um dos primeiros *cases* de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário brasileiro, cita-se o caso "**Grendene**", que para não ficar sujeito à tributação com base no **lucro real**, os sócios da referida empresa constituíram oito pessoas jurídicas, com o escopo de gozar do regime jurídico do **lucro presumido**, diminuindo, assim, o imposto de renda a pagar.

Tratou-se de medida de um planejamento tributário claramente inadmissível, com verdadeiro abuso da personalidade jurídica, sujeitando-se, assim, à desconsideração da mesma.

Porém, no acórdão de nº 115.478/RJ, de 12.02.1987, o Tribunal Federal de Recursos, 6ª Turma, tratou o caso como sendo de simples omissão de receita por parte da "sociedade mãe" Grendene, que era fornecedora única das sua oito "filhas". Havendo, assim, apenas a requalificação quanto ao regime fiscal aplicável (lucro real ou presumido), e não uma hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que, na visão do Tribunal, não foi apurado nenhum ilícito.

Já no caso do técnico **Luiz Felipe Scolari**, o Fisco o autuou por entender que a contratação da **sociedade L.F. Participações**, na qual ele e sua esposa eram sócios quotistas,

pelo clube Sociedade Esportiva Palmeiras, em 1998, para a prestação de serviços de treinamento de equipe profissional de futebol e supervisão de todas as equipes amadoras exclusivamente por ele, foi um **ato simulado**, visando **dissimular a verdadeira contratação da pessoa física** (Luiz Felipe Scolari) e, assim, deixar de recolher tributos federais devidos em razão da contratação de pessoa física e não de jurídica.

O **Conselho Federal de Contribuintes do Ministério da Fazenda** entendeu, por maioria de votos, que **inexistiria simulação**, tampouco fraude na contratação, pois a prática de contratação de jogadores de futebol e de treinadores, à época, era sempre feita por meio de pessoa jurídica e os contratantes não admitiriam a contratação do treinador de outra forma.

Assim, não se poderia entender que a atitude do contribuinte teria qualquer intuito de fraudar o Fisco ou de simular negócio jurídico. Até mesmo porque nenhuma etapa da operação foi omitida do Fisco, tendo sido escriturados e pagos todos os tributos devidos e cumpridas todas as obrigações acessórias decorrentes.

A decisão foi no sentido de que, em que pesasse a ausência de simulação e de qualquer ilícito penal tributário (sonegação, fraude ou conluio), como a contratação se deu de forma personalíssima, exigindo o desempenho exclusivo de Luiz Felipe Scolari, os rendimentos pagos pelo clube deveriam ser considerados como tendo sido feitos à pessoa física e tributados dessa forma.

Em que pese o fato de, caso em tela, ter inexistido desconsideração da personalidade jurídica, já que a empresa foi considerada regularmente existente e operante, muito embora se tenha entendido que determinados rendimentos não lhes pudesse ter sido atribuídos.

No que tange à diferença entre a desconsideração e a responsabilidade de terceiros (art. 135, III, CTN), historicamente, no Brasil, sob a égide do Código Civil de 1916 não havia regra em específico que dispusesse sobre a possibilidade de desconsiderar a personalidade jurídica em casos de comprovada atividade abusiva.

Desta forma, **os juízes aplicavam analogicamente** a desconsideração da personalidade jurídica com fundamento no **artigo 135, III, do CTN**, pelo apego excessivo à norma escrita, tradicional no Brasil.

Numa interpretação do citado dispositivo, denota-se que a simples condição de sócio não é suficiente para determinar a responsabilidade do mesmo pelo crédito tributário, pois o que concretamente gera essa responsabilidade é a condição de ser **administrador de bens de terceiro** (pessoa jurídica).

Desta forma, se o **sócio não exerce a função de diretor, gerente ou representante** da pessoa jurídica, **não há que se falar em responsabilidade tributária** nos termos do artigo 135, III, do CTN, ainda que haja excesso de poderes ou infração à lei ou estatuto. Aqui, ao inverso do que ocorre na desconsideração, **não há a transposição da personalidade jurídica** para os casos de responsabilidade pessoal do administrador da pessoa jurídica.

Portanto, a *disregard doctrine*, na opinião da autora da presente obra, pode ser aplicada aos sócios, indistintamente, ainda que não sejam administradores ou figura semelhante, desde que comprovado o abuso da personalidade jurídica.

Já nos casos de **dissolução irregular da empresa**, o STJ tem entendido que é caso **de aplicação da responsabilidade de terceiros**, ressaltando-se o cuidado em não responsabilizar o administrador que não tenha participado da gestão anterior que tenha incorrido em excesso de poder ou infração legal, nem tampouco responsabilizar membros de conselho fiscal ou administrativo, por exercerem cargos estritamente técnicos (TEODORO, 2007, p. 107).

No que diz respeito às relações tributárias, é comum encontrarmos julgados que confundam a dissolução irregular da sociedade com a *disregard doctrine*, posicionamento errôneo, haja vista a presunção de culpa do administrador que incorre em infração à lei, ensejando, assim, a aplicação do artigo 135, III, CTN.

Também não se confundem a desconsideração da personalidade jurídica com a **responsabilidade solidária dos sócios** de pessoa jurídica pelos débitos referentes ao **inadimplemento de contribuições previdenciárias,** uma vez que tal responsabilidade tem previsão no artigo 13 da Lei 8.620/1993:

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

> Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.

Porém, parte da doutrina e da jurisprudência alega vício de inconstitucionalidade formal na citada lei, haja vista a necessidade de lei complementar que trate de matéria tributária.

Nesse sentido, segue o julgado do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

> **EMENTA:** TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS DA SEGURIDADE SOCIAL. ART. 13 DA LEI 8.620/93. AUSÊNCIA DE PREQUESTIONAMENTO. VIOLAÇÃO AO ART. 535 DO CPC. INEXISTÊNCIA. I - O julgador não está obrigado a discorrer sobre todos os regramentos legais ou todos os argumentos alavancados pelas partes. As proposições poderão ou não ser explicitamente dissecadas pelo magistrado, que só estará obrigado a examinar a contenda nos limites da demanda, fundamentando o seu proceder de acordo com o seu livre convencimento, baseado nos aspectos pertinentes à hipótese sub judice e com a legislação que entender aplicável ao caso concreto. II - **No caso, o Tribunal de origem baseou-se no art. 135 do CTN para julgar a lide, razão pela qual não aplicou ao caso o art. 13 da Lei nº 8.620/93, utilizando-se inclusive de precedente desta Corte (AGREsp nº 536.098/MG, Relator Ministro LUIZ FUX, DJ de 03/11/2003) que considera a incidência de dispositivo daquele diploma legal em detrimento deste último.** III - Ademais, ainda que assim não fosse, esta Corte já decidiu que **"Mesmo quando se tratar de débitos para com a Seguridade Social, a responsabilidade pessoal dos sócios das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, prevista no art. 13 da Lei nº 8.620/93, só existe quando presentes as condições estabelecidas no art. 135, III, do CTN.** Precedente da Primeira Seção" (REsp 987991 / MG, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ de 28/11/2007). IV - Agravo regimental improvido
>
> (STJ - AgRg no REsp: 990615 BA 2007/0226707-5, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 26/02/2008, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJ 23.04.2008 p. 1) (**NÃO HÁ GRIFOS NO ORIGINAL)**

Como se nota, é verdade que parte da doutrina e da jurisprudência nacional considera que o art. 135, III do CTN traz, em seu bojo, as linhas gerais da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, na expressão: *atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.* Porém, como se pode notar, essa interpretação, na concepção de alguns doutrinadores, não é a mais correta, em virtude de

restar comprovado que o abuso de direito em nada se confunde com *agir com excesso de poder*, típico de quem exerce a administração de pessoa jurídica.

Por outro lado, quando se fala em abuso da personalidade jurídica, cabe dizer que não se configura ofensa à lei o fato de um único sócio deter a titularidade da maioria das cotas ou ações de determinada sociedade empresária (TEODORO, 2007, p.131).

É o caso bastante comum da formalização de uma sociedade de responsabilidade limitada em que um sócio possui 99% das cotas e outro possui 1%. Na maioria das vezes, o sócio minoritário apenas empresta seu nome, não interessando a ele a participação nos lucros, ou mesmo a assunção dos riscos inerentes à atividade econômica. Como bem pontua Alexandre Alberto Teodoro:

> É necessário deixar claro, no entanto, que a existência de sócio sem interesse na sociedade não é razão suficiente para legitimar a desconsideração da personalidade jurídica. O que o ato que determina a desconsideração visa é reprimir abuso de direito, o que pode ocorrer quando a pessoa jurídica é utilizada para dificultar ou impedir a reparação de um dano; logo, em princípio, a simples constituição de pessoa jurídica não pode ser questionada. Pode-se questionar, sim, o uso abusivo e prejudicial (2007, p. 132).

Ademais, dentro dos critérios ensejadores da aplicação da *disregard doctrine*, encontra-se a confusão patrimonial, que pode ser interna ou externa, nas palavras de Fábio Konder Comparato. É interna quando existe administração comum, as empresas possuem departamentos unificados, os empregados recebem ordens de várias administrações, e, às vezes, nem sabem para quem trabalham. Por outro lado, verifica-se a confusão externa quando mais de uma pessoa jurídica aparece para terceiros, como pertencente a um grupo ou um conglomerado de empresas (COMPARATO *apud* TEODORO, 2007, p. 135).

A aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em grupos empresariais é vista nestes julgados do Superior Tribunal de Justiça:

> **EMENTA:** ADMINISTRATIVO. RECURSO ORDINÁRIO EM MANDADO DE SEGURANÇA.
> LICITAÇÃO. SANÇÃO DE INIDONEIDADE PARA LICITAR. EXTENSÃO DE EFEITOS À **SOCIEDADE COM O MESMO OBJETO SOCIAL, MESMOS SÓCIOS E MESMO ENDEREÇO. FRAUDE À LEI E ABUSO DE FORMA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA ESFERA ADMINISTRATIVA. POSSIBILIDADE**.

PRINCÍPIO DA MORALIDADE ADMINISTRATIVA E DA INDISPONIBILIDADE DOS INTERESSES PÚBLICOS.
- **A constituição de nova sociedade, com o mesmo objeto social, com os mesmos sócios e com o mesmo endereço, em substituição a outra declarada inidônea para licitar com a Administração Pública Estadual, com o objetivo de burlar à aplicação da sanção administrativa, constitui abuso de forma e fraude** à Lei de Licitações Lei n.º 8.666/93, de modo a possibilitar a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica para estenderem-se os efeitos da sanção administrativa à nova sociedade constituída.
- A Administração Pública pode, em observância ao princípio da moralidade administrativa e da indisponibilidade dos interesses públicos tutelados, desconsiderar a personalidade jurídica de sociedade constituída com abuso de forma e fraude à lei, desde que facultado ao administrado o contraditório e a ampla defesa em processo administrativo regular.
- Recurso a que se nega provimento.
(**STJ**, RMS 15.166/BA, Relator Castro Meira, 2ª Turma, DJ 8/9/2003, p. 262) **(NÃO HÁ GRIFOS NO ORIGINAL)**

EMENTA: Processual Civil. Recurso especial. Ação de embargos do devedor à execução. Acórdão. Revelia. Efeitos. Grupo de sociedades. Estrutura meramente formal. Administração sob unidade gerencial, laboral e patrimonial. Gestão fraudulenta. Desconsideração da personalidade jurídica da pessoa jurídica devedora. Extensão dos efeitos ao sócio majoritário e às demais sociedades do grupo. Possibilidade.
- A presunção de veracidade dos fatos alegados pelo autor em face à revelia do réu é relativa, podendo ceder a outras circunstâncias constantes dos autos, de acordo com o princípio do livre convencimento do Juiz. Precedentes.
- Havendo gestão fraudulenta e pertencendo a pessoa jurídica devedora a grupo de sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal, o que ocorre quando as diversas pessoas jurídicas do grupo exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, é legitima a desconsideração da personalidade jurídica da devedora para que os efeitos da execução alcancem as demais sociedades do grupo e os bens do sócio majoritário.
- Impedir a desconsideração da personalidade jurídica nesta hipótese implicaria prestigiar a fraude à lei ou contra credores.
- A aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica dispensa a propositura de ação autônoma para tal. Verificados os pressupostos de sua incidência, poderá o Juiz, incidentemente no próprio processo de execução (singular ou coletivo), levantar o véu da personalidade jurídica para que o ato de expropriação atinja os bens particulares de seus sócios, de forma a impedir a concretização de fraude à lei ou contra terceiros."
(**STJ**, REsp 332.763/SP, Relatora Nancy Andrighi, 3ª Turma, DJ 24/6/2002, p. 297) **(NÃO HÁ GRIFOS NO ORIGINAL)**

3. DA APLICAÇÃO DA *DISREGARD DOCTRINE* AINDA QUE SEM PREVISÃO LEGAL

É válido dizer que todo direito tem um fim em si mesmo, sendo também válido afirmar que o ordenamento jurídico não prestigia condutas que extrapolem sua finalidade, que, num plano valorativo geral, é a de promover a justiça.

Portanto, em qualquer caso de abuso de direito, entenda-se, em qualquer ramo dogmático, a norma individual de condenação da conduta abusiva (sentença) é válida, mesmo que não haja previsão legal expressa nesse sentido.

Assim, segundo o doutrinador Heleno Taveira Tôrres, onde houver abuso da personalidade jurídica, esta deve ser desconsiderada, com o escopo de se alcançar os normais efeitos das regras jurídicas que foram contornadas (2005, p. 476).

Nesse sentido, é possível afirmar que o artigo 50 do CC pode ser utilizado como fundamento à repressão de condutas abusivas à personalidade jurídica ao longo do ordenamento jurídico brasileiro.

O estudo da desconsideração da personalidade jurídica, portanto, deve iniciar-se desta premissa: é indispensável a análise funcional do instituto da pessoa jurídica, a partir da análise também funcional do direito de propriedade, para que possa compreender corretamente a desconsideração, que, em teoria geral do direito, é sanção aplicada a ato ilícito (no caso, a utilização abusiva da personalidade jurídica).

Portanto, percebe-se uma íntima relação de validade entre a regra que reprime o abuso à personalidade jurídica e o princípio da função social da empresa, inscrito do artigo 1228, §1º, do CC.

Finalmente, é totalmente possível a aplicação de certas regras previstas no Código Civil a outros ramos dogmáticos, incluindo-se aí o direito tributário, pois, como diz Miguel Reale, o Código Civil é a **legislação matriz** que dispõe, não somente sobre regras aplicáveis às relações privadas, mas a toda órbita de relações, sejam elas de ordem pública ou privada (REALE *apud* YAMASHITA, 2002, p. 20).

4. DO INCIDENTE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

O Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) passa a regular o incidente da desconsideração da personalidade jurídica no Título III, da Intervenção de Terceiros, Capítulo IV, art. 133 a 137.

Inicialmente, cumpre esclarecer, em apertada síntese, o que se trata de um incidente processual. O incidente processual se deflagrará sempre que já houver um processo

em andamento. Não configura uma relação nova, mas tão somente a existência de uma questão prejudicial relacionado ao mérito.

O *caput* do art. 133 discorre que "o incidente da desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo." Por tratar-se de matéria de ordem pública, estas são conhecidas de ofício pelo julgador.

No entanto, tem-se aqui um dilema, pois a hermenêutica do artigo leva à conclusão de que o juiz não pode declarar o incidente de ofício. No Código de Defesa do Consumidor, por exemplo, é possível. Igualmente, é comum, na prática, que os magistrados despachem para que a parte se manifeste sobre o interesse de requerer a desconsideração (LOPES, 2015).

O pedido de desconsideração deverá observar os pressupostos estabelecidos na lei, conforme o §1° do art. 133. Este dispositivo visa evitar que o incidente seja utilizado de modo arbitrário.

O §2° do art. 133 dispõe acerca da desconsideração inversa da personalidade jurídica. Trata-se de uma nova modalidade do instituto. Significa que, quando da sua ocorrência, os bens do sócio serão alvo de responsabilização patrimonial e não a administração da empresa.

O art. 134 dispõe que "o incidente da desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial." O aspecto mais interessante deste artigo, me parece ser o seu §2° que assegura que "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."

O referido dispositivo transmite a ideia de que o procedimento da desconsideração nem sempre se dará em ação autônoma, pois o próprio legislador menciona que não haverá incidente se na peça inaugural a parte já pleitear o instituto. A previsão permite que haja **economia e celeridade processual**, pelo menos no que concerne a este dispositivo.

Na hipótese de o incidente ser instaurado, o distribuidor deverá ser imediatamente comunicado para proceder às anotações devidas, conforme §1° do art. 134. Além disso, ocorrendo essa situação, o processo será suspenso, situação que não ocorrerá quando a desconsideração for requerida na inicial, de acordo com a redação do §3° do art. 134.

Os princípios constitucionais do **contraditório e ampla defesa** estão assegurados quando da instauração do incidente da desconsideração, razão pela qual o legislador determina que o sócio ou a pessoa jurídica será citado para se manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.

A decisão interlocutória é o ato do juiz que resolverá o incidente, podendo a parte irresignada recorrer por meio do **Agravo de Instrumento**. Caso a decisão seja proferida por relator, em tribunal colegiado, caberá **Agravo Interno**.

O acolhimento do pedido de desconsideração acarretará que, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz com relação ao requerente, nos termos do art. 137.

O grande temor dos operadores de Direito está no fato de que hoje o Instituto é aplicado de forma ágil, porém em muitas situações de forma desarrazoada. Com a nova sistemática, deverá ganhar em razoabilidade, mas poderá perder em agilidade. Na prática, o que se observa, em muitas ocasiões, é que o ritualismo e o procedimentalismo inibem a efetividade (KÜMPEL, 2015).

Desta feita, denota-se que o novo Código de Processo Civil veio regular a matéria, de modo que, ainda que se perca na celeridade, aspira-se ganhar em segurança jurídica, tendo em vista a procedibilidade e ritualismo, característicos do direito brasileiro.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica é medida excepcional, e que só deve ser aplicada quando demonstrados e comprovados os requisitos ensejadores de sua aplicação, sobretudo no Direito Tributário, quais sejam: abuso da personalidade jurídica, fraude à lei, estatuto ou contrato social, confusão patrimonial.

Quanto à possibilidade de aplicação da *disregard doctrine* no âmbito tributário, tal questão já se encontra superada, uma vez que a dicotomia entre direito público e privado não mais faz sentido, podendo ser aplicados dispositivos do CC nas relações tributárias. Ademais, o parágrafo único do Artigo 116 do CTN prevê a possibilidade de aplicação, tendo sido recepcionado pela doutrina e jurisprudência nesse sentido.

Quando da realização de um planejamento tributário, deve-se ter cautela quanto aos procedimentos realizados, de forma a não resultar em nenhum ato ilícito ou proibido pela lei tributária, pois caso contrário, resta configurada a evasão fiscal, que enseja a desconsideração da personalidade jurídica de forma a alcançar os bens dos sócios.

Por fim, quando da discussão da aplicação do instituto ainda que sem previsão legal nesse sentido, nota-se a predominância de princípios do direito que priorizam o combate ao abuso de direito, sobretudo no que diz respeito à personalidade jurídica, de forma a permitir a desconsideração ainda que ausente dispositivo normativo regulamentador.

Referências

GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. 1º Volume. 11ª Edição. Editora Saraiva. 2013. (p. 249 – 257)

KÜMPEL, Vitor Frederico. A desconsideração da personalidade Jurídica no novo CPC. Disponível em <http://www.migalhas.com.br/Registralhas/98,MI218182,81042-A+desconsideracao+da+personalidade+Juridica+no+novo+CPC.> Acesso em março de 2016.

LAKATOS, Eva Maria; MARCONI, Marina de Andrade. **Metodologia científica**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 1991.

LOPES, Sávio Oliveira. Disponível em: http://www.direitonet.com.br/artigos/exibir/9191/A-desconsideracao-da-personalidade-juridica-a-luz-do-novo-Codigo-de-Processo-Civil. Acesso em março de 2016.

MAMEDE, Gladston Gomes**. Manual de direito empresarial**. 9 ed. Atlas, 2012

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 1º volume. 33ª Edição. Editora Saraiva. 2014 (p. 476 – 480)

RUIZ, João Álvaro. **Metodologia científica: guia para eficiência nos estudos**. 4. ed. São Paulo: Atlas, 1996.

TEODORO, Alexandre Alberto. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário.** Quartir Latin. São Paulo. 2007.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário, Vol. 1.** – 5ª Ed. – São Paulo: Atlas, 2013

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito tributário e direito privado: autonomia privada: simulação: elisão tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003. p.188.

TORRES, Ricardo Lobo. **Normas Gerais Antielisivas**. Revista Eletrônica de Direito Administrativo Econômico, Salvador, Instituto de Direito Público da Bahia, nº. 4, nov/dez 2005, jan 2006. Disponível na Internet: <http://www.direitodoestado.com.br>. Acesso em: 06 de setembro de 2013

VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil - Volume 1**. 10ª Edição. Editora Atlas. 2010. (p. 279 – 284)