

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL

FACULDADE DE DIREITO

TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

ANGELA SELENCOVICH PADILLA

**A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA  
TRIBUTÁRIA COMPARADA À RESPONSABILIDADE DO ARTIGO 135, III, CTN**

PORTO ALEGRE

2018

ANGELA SELENCOVICH PADILLA

**A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA  
TRIBUTÁRIA COMPARADA À RESPONSABILIDADE DO ARTIGO 135, III, CTN**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao curso de Direito, da  
Universidade Federal do Rio Grande do  
Sul, como requisito parcial à obtenção do  
título de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

PORTO ALEGRE

2018

ANGELA SELENCOVICH PADILLA

**A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA  
TRIBUTÁRIA COMPARADA À RESPONSABILIDADE DO ARTIGO 135, III, CTN**

Trabalho de Conclusão de Curso  
apresentado ao curso de Direito, da  
Universidade Federal do Rio Grande do  
Sul, como requisito parcial à obtenção  
do título de Bacharel em Direito.

O Trabalho foi aprovado pelos membros da Banca Examinadora no dia \_\_\_\_\_ de  
\_\_\_\_\_ de 2018, obtendo conceito \_\_\_\_\_.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso (Orientador)

---

Prof. Dr. Adão Sérgio do Nascimento Cassiano

---

Prof. Dr. Igor Danilevicz

## **AGRADECIMENTOS**

Com imensa gratidão, à minha família, especialmente na pessoa da minha mãe, que nunca mediu esforços para me dar as melhores oportunidades e me fazer feliz, e em memória à pessoa do meu tio, que foi e é um alicerce fundamental em minha vida e formação.

Ao Matheus, meu companheiro de todas as horas, que de tanto revisar o trabalho comigo já poderia apresentá-lo.

Ao SAJU e ao G5, através do qual tive meu primeiro contato prático com o direito e, sobretudo, a bagagem imensurável proporcionada pelo trabalho voluntário realizado.

À Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional pela minha primeira experiência de estágio, em especial ao Procurador Leonardo Munareto Bajerski, que me apresentou o tema e instigou meu interesse em direito tributário.

Ao Souto, Correa, Cesa, Lummertz & Amaral Advogados e, principalmente, à equipe do tributário, que me acolhe, me orienta e desperta em mim o gosto definitivo pela matéria.

Aos meus amigos, colegas e professores parceiros dessa jornada acadêmica.

Ao professor orientador Andrei Pitten Velloso, pela disponibilidade, pela paciência e pelas indicações para a realização do presente Trabalho de Conclusão de Curso.

Por fim, à Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul, pelo caminho traçado.

## RESUMO

O presente trabalho de conclusão estuda a desconsideração da personalidade jurídica aplicada ao direito tributário em uma perspectiva comparada à responsabilidade prevista no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. A discussão em torno dos institutos jurídicos é recorrente, mas foi intensificada com o novo Código de Processo Civil de 2015, que prevê incidente processual para a aplicação da teoria de desconsideração da personalidade. O exame comparado da desconsideração e da responsabilidade tributária tem como objetivo, à luz da revisão bibliográfica e análise da doutrina e da jurisprudência, investigar (i) se os institutos são, respectivamente, gênero e espécie ou se são mecanismos dissociados; e (ii) se a desconsideração da personalidade jurídica é aplicável em matéria tributária fora da hipótese de responsabilidade atribuída pelo artigo 135, III, do Código Tributário Nacional. Tanto a desconsideração como a responsabilidade tributária de terceiros são hipóteses que excepcionam a separação patrimonial da sociedade, motivo pelo qual o estudo inicia-se com pontuações sobre autonomia da sociedade. Após, o estudo analisará individualmente a desconsideração desde a sua origem e a responsabilidade tributária a partir do regramento da sujeição passiva, bem como os requisitos e efeitos gerados por cada um. A partir das ponderações individuais de cada um dos institutos, comparar-se-á a natureza normalmente atribuída às normas que os regulam e apurar-se-á a compatibilidade da desconsideração da personalidade jurídica com o direito tributário. A seguir, a comparação dos institutos é trazida para o campo processual, confrontando o incidente de desconsideração da personalidade jurídica com o redirecionamento na execução fiscal fundamentado no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. Ao fim, as considerações finais destacam a importância da distinção das peculiaridades entre os institutos jurídicos para a sua correta aplicação prática.

**Palavras-chave:** Desconsideração da personalidade jurídica; responsabilidade tributária; incidente de desconsideração da personalidade jurídica; redirecionamento; execução fiscal.

## ABSTRACT

The study concerns about the disregard of the legal entity applied to tax law in a comparative perspective to the responsibility established in article 135, item III, of the Brazilian National Tax Code. The discussion regarding the legal institutes is recurrent, but it was intensified by the new Code of Civil Procedure of 2015, which set forth a motion to disregard the legal entity. The comparative study of the disregard doctrine and the tax responsibility aims to, based on bibliographical review and jurisprudence analysis, investigate (i) if the legal institutes are, respectively, gender and species or if they are dissociated mechanisms; and (ii) if the disregard of the corporate entity is applicable to tax disputes beyond the responsibility imputed by the article 135, item III, of the Brazilian National Tax Code. The disregard of the corporate entity and the tax responsibility are both exceptions of the corporation's patrimonial separation, reason why the study initiates with considerations regarding the patrimonial autonomy. Following, the study analyzes the disregard of the corporate entity from its origin and the tax responsibility from the regulation of the passive subjection, as well as the requirements and effects of each institute. From the individual analysis of each institute, the study proceeds with the comparison of their commonly attributed legal nature and the examination of the compatibility of the disregard of the corporate entity with tax disputes. Afterwards, the comparison is brought to the procedural scope, confronting the motion to disregard the corporate entity to the redirection of the tax enforcement based on the article 135, item III, of the Brazilian National Tax Code. Finally, the final considerations highlight the importance to distinguish the particularities of each legal institute for its correct practical implementation.

**Keywords:** Disregard of the corporate entity; tax responsibility; motion to disregard the legal entity; redirection; tax enforcement.

## **ABREVIATURAS**

<b>CC</b>	Código Civil de 2002
<b>CDC</b>	Código de Defesa do Consumidor
<b>CLT</b>	Consolidação das Leis do Trabalho
<b>CPC</b>	Código de Processo Civil de 2015
<b>CTN</b>	Código Tributário Nacional
<b>LEF</b>	Lei de Execuções Fiscais
<b>STJ</b>	Superior Tribunal de Justiça
<b>STF</b>	Superior Tribunal Federal
<b>TRF2</b>	Tribunal Regional Federal da 2ª Região
<b>TRF3</b>	Tribunal Regional Federal da 3ª Região
<b>TRF4</b>	Tribunal Regional Federal da 4ª Região

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b>	<b>1</b>
<b>1. BREVES NOÇÕES SOBRE AS SOCIEDADES DE RESPONSABILIDADE LIMITADA</b>	<b>4</b>
<b>2. A RESPONSABILIDADE DO ART. 135, III, DO CTN</b>	<b>10</b>
2.1. A FIGURA DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO COMO SUJEITO PASSIVO	10
2.2. OS CONTORNOS DO ART. 135, III, DO CTN	14
<b>3. A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA</b>	<b>25</b>
3.1. DA PESSOA JURÍDICA À SUA DESCONSIDERAÇÃO	25
3.2. OS REQUISITOS PARA A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE	28
3.3. DESCONSIDERAÇÃO INVERSA	36
<b>4. A ANÁLISE COMPARADA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA COM A RESPONSABILIDADE DO ART. 135, III, DO CTN</b>	<b>38</b>
4.1. OS DIFERENTES CONTORNOS DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 135, III, DO CTN	38
4.2. A APLICABILIDADE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	46
4.3. O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA <i>VERSUS</i> O REDIRECIONAMENTO NA EXECUÇÃO FISCAL	57
<b>5. CONSIDERAÇÕES FINAIS</b>	<b>66</b>
<b>6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>70</b>

## INTRODUÇÃO

O presente trabalho de conclusão de curso tem por objeto o estudo da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária comparado à responsabilidade de terceiros prevista no artigo 135, III, do CTN.

A confrontação dos dois institutos é motivada pela Lei 13.105/2015, o novo Código de Processo Civil, que introduziu no ordenamento jurídico brasileiro o incidente de desconsideração da personalidade jurídica entre os artigos 133 e 137. Com a positivação do incidente, o mecanismo para desconsiderar a personalidade passa a ser uniformizado, havendo um procedimento específico para a intervenção do terceiro contra quem a desconsideração visa ser oposta, garantindo um contraditório prévio.

Desde a publicação da nova lei processual, instaurou-se, tanto na doutrina como na jurisprudência, a discussão acerca da aplicação do incidente da desconsideração da personalidade jurídica em substituição ao redirecionamento nas execuções fiscais, realizado quando, a partir da identificação de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, os diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica executada são incluídos no polo passivo da demanda, bem como na certidão de dívida ativa, por incidência da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, III, do CTN.

A solução para a controvérsia parece estar no direito material que antecede a discussão processual. Destarte, a partir do estudo dos institutos da responsabilidade tributária e da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, verificando seus pressupostos, hipóteses de aplicação, aspectos subjetivos e efeitos, as suas semelhanças e diferenças poderão ser analisadas.

Preliminarmente, o primeiro capítulo é dedicado a breves ponderações sobre a responsabilidade limitada, a autonomia patrimonial da sociedade e a importância da pessoa jurídica para o desenvolvimento da atividade econômica. Como se trata de um importante estímulo ao empreendedorismo, as sociedades de responsabilidade limitada são a regra no comércio. Entretanto, a própria lei excepciona a separação patrimonial entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas

quando imputa, diretamente, a responsabilidade aos sócios e administradores da sociedade. Ainda, o direito a constituir pessoa jurídica não é um direito absoluto e o seu abuso acarretará a perda dos benefícios da separação patrimonial a partir da desconsideração da personalidade jurídica.

No segundo capítulo, será estudada a responsabilidade tributária do artigo 135, III, do CTN, em que a lei atribui a responsabilidade pela obrigação tributária diretamente aos administradores da sociedade quando praticarem atos com excesso de poderes ou infração à lei ou ao estatuto social. A análise partirá, em primeiro lugar, do estudo da sujeição passiva tributária e o seu regramento, uma vez que a responsabilidade é uma de suas espécies, para, posteriormente, serem pontuados os contornos específicos do dispositivo legal.

A seguir, o terceiro capítulo é dedicado ao estudo da teoria da desconsideração da personalidade jurídica partindo de pontuações da origem do instituto e das razões para o surgimento da teoria da desconsideração, passando pela análise dos requisitos que ensejam a desconsideração, incluindo-se os seus fundamentos, e, ao fim, breves considerações sobre a possibilidade de desconsideração inversa.

Após o estudo dos contornos de cada um dos institutos - da responsabilidade tributária do artigo 135, III, do CTN e da desconsideração da personalidade jurídica - pode-se, então, fazer a análise comparativa deste em relação àquele.

Em um primeiro momento, o capítulo quarto será dedicado à comparação propriamente dita entre cada um dos institutos e, a seguir, analisa-se se há espaço para a desconsideração em matéria fiscal e se há compatibilidade com o regramento específico em que se insere o direito tributário. O exame da compatibilidade da desconsideração da personalidade jurídica com o ordenamento tributário serve tanto àqueles que entendem ser a desconsideração um instituto alheio à responsabilidade do art. 135, III, do CTN, como àqueles que concebem a referida responsabilidade como uma espécie de desconsideração, entrando em discussão a aplicabilidade da desconsideração fora das hipóteses de responsabilidade.

Ainda, é analisada a aplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal, bem como é feita a comparação do incidente com o redirecionamento realizado nos próprios autos da demanda executiva, fundamentado no artigo 135, III do CTN, trazendo a confrontação dos institutos para o âmbito processual.

Assim, a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária é estudada em comparação à responsabilidade do artigo 135, III, do CTN em cada um de seus aspectos, desde os fundamentos do direito material, tanto para constituição do crédito tributário, como para afastar momentaneamente a autonomia patrimonial da empresa, até as implicações no processo executório expropriatório manejado pelo Fisco.

## 1. BREVES NOÇÕES SOBRE AS SOCIEDADES DE RESPONSABILIDADE LIMITADA

Como ponto de partida do presente estudo e para melhor analisarmos as hipóteses de responsabilização de sócios e administradores das sociedades, é importante pontuar os principais aspectos da regra cotidiana nas entidades comerciais, qual seja, a responsabilidade limitada dos sócios e administradores, como o instituto funciona, seus efeitos e sua importância.

A responsabilidade limitada parte do reconhecimento da sociedade como ente dotado de autonomia patrimonial. Assim, quem responderá pelas obrigações regularmente assumidas pela sociedade que esteja sob referido regime será o seu próprio patrimônio. Ou seja, a sociedade é, nesses casos, um ente dotado de personalidade ficta – a personalidade jurídica – com patrimônio, direitos, obrigações e até vontade próprios.

Com efeito, a regra é que os sócios somente serão responsáveis pela integralização do montante correspondente ao capital social subscrito e, “uma vez integralizado o capital social subscrito pelos sócios, ficam eles liberados de qualquer responsabilidade, nada mais devendo cada qual individualmente à sociedade”<sup>1</sup>. Ainda, ASCARELLI<sup>2</sup>, ao discorrer sobre o tema, ensina que

“a responsabilidade limitada do acionista pelas dívidas da sociedade, podendo-se exprimir, hoje, pela afirmação de que o acionista, embora ilimitadamente responsável perante a sociedade pelo o que prometeu, não é, porém, responsável pelas dívidas sociais, pelas quais responde (e responde com todo o seu patrimônio, ou seja, ilimitada) a sociedade. Sociedade e acionista constituem distintos sujeitos jurídicos; nem o acionista pode obrigar a sociedade, nem a sociedade pode obrigar o acionista. Nome e sede da sociedade diferem do nome e domicílio do acionista; separados são os patrimônios respectivos; os créditos do acionista não são os da sociedade, as dívidas da sociedade não são as do acionista; os bens da sociedade não estão no condomínio dos acionistas. A responsabilidade limitada coaduna-se, pois, com a personalidade jurídica e com a rigorosa distinção entre o patrimônio do acionista e o da sociedade”.

---

<sup>1</sup> CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do novo Código Civil*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p.138-139.

<sup>2</sup> ASCARELLI, Tullio. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. São Paulo: Quorum, 2008, p. 459.

Cumpra destacar que a limitação da responsabilidade atinge não só os sócios das pessoas jurídicas, mas também seus gestores, para os quais também vale a regra da *irresponsabilidade* pessoal pelos atos de representação e gestão ordinários da sociedade. Os atos regulares da gestão dos órgãos de administração da sociedade, portanto, são empreendidos em nome e por conta da pessoa jurídica, ficando vinculados somente a essa, que é “quem pratica atos e contrai obrigações, razão pela qual ela é responsável perante terceiros pelos atos exercitados, por meio de seus administradores”<sup>3</sup>.

A consolidação do instituto da responsabilidade limitada e da concepção da sociedade como um ente diferente das pessoas dos sócios exerce um papel central e fundamental no fomento da livre iniciativa e no impulso da atividade econômica, pois, na medida em que limita a responsabilidade dos empreendedores ao capital investido, atua como um redutor do risco empresarial e, por conseguinte, estimulando a atividade. Mais além, os impactos positivos gerados pela autonomia patrimonial da sociedade ultrapassam as partes e têm repercussões macroeconômicas. Nas palavras de PARENTONI<sup>4</sup>:

“Ou seja, as vantagens trazidas pela limitação da responsabilidade não se circunscrevem ao campo privado dos sujeitos por ela beneficiados. Ao contrário: transcendem a ótica particular para beneficiarem a sociedade como um todo, na medida em que favorecem o funcionamento do mercado, conferindo-lhe segurança jurídica, estimulando investimentos no desenvolvimento de novos produtos e serviços possibilitando a redução de custos, entre outros benefícios.”

Não é que o risco não seja importante na atividade econômica. Na verdade, aquele é pressuposto e causa dessa, pois é a partir do risco que existe a possibilidade e expectativa de um retorno superior ao despendido, e é o motivo que leva as pessoas a empreenderem. Em contrapartida, entretanto, esse risco precisa ser conhecido de antemão pelos interessados, de forma que estará limitado aos valores investidos e não comprometerá todo o patrimônio do empreendedor. Assim,

---

<sup>3</sup> CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do novo Código Civil*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 247.

<sup>4</sup> PARENTONI, Leonardo Netto. *Desconsideração Contemporânea da Personalidade Jurídica: Dogmática e Análise Científica da Jurisprudência Brasileira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 46.

“consequentemente, as normas jurídicas acerca da limitação de responsabilidade funcionam como *parâmetro para a tomada de decisões*”<sup>5</sup>.

Sem a autonomia patrimonial da empresa, e sendo a responsabilidade pelas obrigações da sociedade ilimitada aos sócios, seriam poucas as pessoas que sujeitariam todo seu patrimônio familiar ao insucesso de novas iniciativas empresariais. A personalidade jurídica, da qual decorre tal separação patrimonial, é, portanto, condição jurídica necessária para o crescimento econômico e atividade de produção e circulação de bens ou serviços<sup>6</sup>.

Ainda, o incentivo ao empreendedorismo propiciado pela autonomia patrimonial da sociedade não está restrito aos riscos assumidos pelo empreendedor em relação às dívidas sociais, mas o contrário também é verdade. Significa que o desenvolvimento e crescimento da própria sociedade também são favorecidos pela limitação da responsabilidade, uma vez que as obrigações contraídas pelos sócios não atingirão o patrimônio da sociedade, exceto naquilo que os vincula, que é o capital social aportado pelo sócio.

O instituto está positivado no direito brasileiro nos tipos de sociedades empresariais limitada e anônima e na empresa individual de responsabilidade limitada, bem como, de forma mista – ou seja, a responsabilidade limitada não se estende a todos os sócios – nas figuras das sociedades em comandita simples e em comandita por ações<sup>7</sup>.

No que tange especificamente à sociedade limitada, ela está presente na maior parte do comércio brasileiro, chegando a representar 98,93% de todas as novas sociedades constituídas entre 1995 e 2005<sup>8</sup>. É, inegavelmente, o tipo societário mais popular e muito em razão de ser o modelo que permite a limitação da responsabilidade de forma mais simples se comparado ao aparato necessário para

---

<sup>5</sup> PARENTONI, Leonardo Netto. *Desconsideração Contemporânea da Personalidade Jurídica: Dogmática e Análise Científica da Jurisprudência Brasileira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 45.

<sup>6</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. v. 2, p. 26

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 144.

<sup>8</sup> TOMAZETTE, Marlon. *Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. v. 2, p. 360.

sustentar uma sociedade anônima, tanto do ponto de vista de organização institucional, como do investimento financeiro.

Conquanto a autonomia da sociedade, tanto do ponto de vista patrimonial como do ponto de vista da sua personalidade, enquanto sujeito de direitos e obrigações, desempenhe papel fundamental no desenvolvimento da atividade empreendedora e no contexto comercial brasileiro - e, observa-se, também no resto do mundo - há situações em que ela será afastada.

Aliás, é esperado que a limitação da responsabilidade não configure direito absoluto. Tanto sócios como administradores de sociedade carregam deveres e obrigações legais e contratuais que, quando violadas, levarão a sua responsabilidade pessoal. Ainda, também pode ensejar a quebra da autonomia patrimonial da sociedade, situações em que a figura da pessoa jurídica e o direito de constituí-la são abusados por desvio de finalidade, caracterizando possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica.

Em relação às primeiras hipótese, são situações em que a própria lei prevê a responsabilização de sócios ou administradores por atos irregulares praticados, independentemente de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade.

O primeiro exemplo é previsto no próprio Código Civil, em seu artigo 1.080<sup>9</sup>, que dispõe que as deliberações infringentes do contrato ou da lei tornarão os sócios aprovadores ilimitadamente responsáveis. A Lei das Sociedades Anônimas traz disposição semelhante, no artigo 158<sup>10</sup>, para atribuir a responsabilidade civil dos administradores que causarem prejuízos quando agirem, dentro de suas atribuições, com culpa ou dolo ou quando violarem a lei ou o estatuto social.

---

<sup>9</sup> Art. 1.080. As deliberações infringentes do contrato ou da lei tornam ilimitada a responsabilidade dos que expressamente as aprovaram.

<sup>10</sup> Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:

I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;

II - com violação da lei ou do estatuto.

No direito trabalhista, a Consolidação das Leis do Trabalho, em seu artigo 2º, parágrafo 2º<sup>11</sup>, determina que, embora com personalidades jurídicas próprias, as empresas que estiverem sob o controle ou administração de outra ou, quando integrantes de um mesmo grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego.

O Código de Defesa do Consumidor, no artigo 28<sup>12</sup>, apesar de ser uma das disposições do ordenamento jurídico brasileiro que positiva, expressamente, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, também pode ser entendido como hipóteses de responsabilidade pessoal imposta pela, como nas previsões para atos realizados com excesso de poder, infração da lei ou do estatuto, indo além da figura do abuso de direito.

No direito penal, também há hipóteses em que os representantes da pessoa jurídica poderão ser criminalmente responsabilizados, como prevêem o artigo 6º da Lei nº 4.729/1965<sup>13</sup>, para os crimes de sonegação fiscal, e o parágrafo único do artigo 13 do Decreto nº 22.626/1933<sup>14</sup>, sobre o delito de usura.

Por fim, é também hipótese de responsabilidade pessoal decorrente da lei a disposição objeto de análise desse estudo, o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional<sup>15</sup>, que determina que os representantes das sociedades serão

---

<sup>11</sup> Art. 2º, §2º. §2º. Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego.

<sup>12</sup> Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

<sup>13</sup> Art 6º Quando se trata de pessoa jurídica, a responsabilidade penal pelas infrações previstas nesta Lei será de todos os que, direta ou indiretamente ligados à mesma, de modo permanente ou eventual, tenham praticado ou concorrido para a prática da sonegação fiscal.

<sup>14</sup> Art. 13. É considerado delito de usura, toda a simulação ou prática tendente a ocultar a verdadeira taxa do juro ou a fraudar os dispositivos desta lei, para o fim de sujeitar o devedor a maiores prestações ou encargos, além dos estabelecidos no respectivo título ou instrumento.

<sup>15</sup> Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

responsáveis pelas obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei ou ao estatuto social.

Apesar de, em todas essas situações, ser indispensável uma verificação prévia da condição constante na lei para atribuir a responsabilidade ao sócio ou administrador, são hipóteses que não dependem de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade. Em outras palavras, a responsabilidade é pessoalmente atribuída ao sócio ou administrador pela própria lei e a premissa para tanto não é a desconsideração da sociedade como ente personificado e autônomo, mas sim a realização, pelo agente, daquelas condições constantes no dispositivo legal. A comparação entre os dois institutos – da responsabilidade pessoal e da desconsideração da personalidade jurídica – será objeto de análise no quarto capítulo desse estudo.

No que tange às situações em que não há previsão legal ou contratual de responsabilidade pessoal do sócio ou administradores, mas o abuso da personalidade jurídica é identificado, resta caracterizada hipótese de desconsideração dessa para extensão dos efeitos da relação obrigacional.

É importante observar que, diferentemente de outros ordenamentos jurídicos, no Brasil, a personalidade jurídica é apenas um dos elementos que pode levar à limitação da responsabilidade, mas não o único. Entretanto, no que tange às sociedades empresárias, conforme ensina COELHO<sup>16</sup>, o patrimônio próprio da sociedade, incomunicável com o patrimônio individual de cada sócio, é consequência de sua personalização.

Assim, no contexto do direito comercial, a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade acarretará, ao fim e ao cabo, a desconsideração da sua separação patrimonial, gerando efeitos no patrimônio dos sócios ou administradores atingidos.

---

<sup>16</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. v. 2, p. 141.

## 2. A RESPONSABILIDADE DO ART. 135, III, DO CTN

Como pontuado ao longo do capítulo primeiro, a regra é que as sociedades comerciais sejam regidas pela limitação da responsabilidade, através da qual há separação patrimonial entre sócio e sociedade e os atos regulares de gestão não vinculam os administradores. Tal regra geral, entretanto, é excepcionada quando a própria lei prevê situações em que o administrador ou o sócio será pessoalmente responsável ao realizar determinados atos infratores de deveres e obrigações.

Nesse contexto, destaca-se a responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN. Para melhor entender o cenário em que se insere referida hipótese de responsabilização e como ela se contrasta à desconsideração da personalidade jurídica, comparação objeto de estudo do presente trabalho, esse capítulo será dedicado à análise da norma, desde as definições e classificações da sujeição passiva tributária até os contornos, requisitos e efeitos da responsabilidade prevista no referido dispositivo legal.

### 2.1. A FIGURA DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO COMO SUJEITO PASSIVO

Os incisos I e II do parágrafo único do artigo 121 do CTN<sup>17</sup> postulam espécies do gênero *sujeito passivo*: o *contribuinte* e o *responsável*. O primeiro, nos termos do dispositivo legal, é aquele que possui relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária. O segundo, por sua vez, tem uma definição por exclusão no Código: é todo aquele que está sujeito à obrigação tributária por decorrência de previsão legal expressa. Para ser responsável, portanto, é preciso ser sujeito passivo e não pode ser contribuinte.

O sujeito passivo da relação jurídica tributária, nas palavras de AMARO<sup>18</sup>, é “o devedor da obrigação tributária, ou seja, é a pessoa que tem o dever de prestar, ao credor ou sujeito ativo, o objeto da obrigação”, podendo ser tanto pessoa física como jurídica.

---

<sup>17</sup> Art. 121. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

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

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

<sup>18</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 323.

O natural é o que sujeito passivo seja, conforme a classificação do CTN, o contribuinte, pois é quem dá causa à materialidade tributária. Conforme os ensinamentos de ATALIBA<sup>19</sup>, “é sujeito passivo, em regra, uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência”.

Diferentemente do contribuinte, ao responsável a lei o imputa o dever de satisfazer o crédito sem ter realizado o fato gerador. Na classificação doutrinária, tal imputação legal possui duas modalidades: (a) por substituição, nas hipóteses em que a obrigação tributária já é instituída contra o responsável, que substitui aquele que seria o contribuinte, ou seja, aquele que praticou o fato gerador; e (b) por transferência, nas palavras de SOUSA<sup>20</sup>, o grande propagador das classificações de responsabilidade tributária na doutrina pátria:

“Ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto *em virtude de um fato posterior* transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto).”

A responsabilidade tributária por transferência comporta, por sua vez, três subclassificações: a sucessão, a solidariedade e a responsabilidade *stricto sensu*. A sucessão ocorre quando o contribuinte falece, no caso de pessoa física ou é extinto, no caso de pessoas jurídicas, e o sucessor passa a ser o sujeito da obrigação. A solidariedade, por sua vez, é hipótese em que ou, desde a ocorrência do fato gerador, têm-se duas ou mais pessoas ocupando a posição de sujeito passivo, ou, em razão de evento previsto em lei, outra pessoa que não o contribuinte é eleito como responsável solidário<sup>21</sup>. Já a responsabilidade *stricto sensu* ocorre quando a lei obriga um terceiro ao pagamento de um tributo quando não pago pelo contribuinte.

Ainda, a sujeição passiva, além de subdividida entre responsável e contribuinte, também é classificada como *direta* ou *indireta*. Essa distinção, entretanto, divide a doutrina.

---

<sup>19</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 84.

<sup>20</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Coord.: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p. 55.

<sup>21</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 334-336.

No entendimento de SOUSA<sup>22</sup> e AMARO<sup>23</sup>, o sujeito passivo direto é aquele que “tira uma vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado”, ao passo que a sujeição passiva indireta ocorre quando “o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente”, que se subdividiria entre as subespécies de responsabilidade tratadas acima.

Para COELHO<sup>24</sup> e DENARI<sup>25</sup>, entretanto, o substituto é sujeito passivo *direto*, uma vez que é o único obrigado eleito pelo legislador, enquanto, nos casos de sujeição passiva indireta, ou seja, de responsabilidade por transferência, a obrigação é transferida do contribuinte originariamente previsto ao responsável em virtude de fato posterior.

Tais classificações, espécies e subespécies da sujeição passiva, entretanto, decorrem da construção doutrinária, diferindo da distribuição proposta pelo CTN. Ao tratar sobre responsabilidade tributária, o Código a separa entre os os *terceiros*, nos artigos 134 e 135, os *sucessores*, nos artigos 129 a 134 e, em capítulo apartado, os *responsáveis solidários*, nos artigos 124 e 125. Ainda, no artigo 128, o Código prevê a possibilidade de a lei instituir outras hipóteses de responsabilidade tributária, desde que vinculado ao fato gerador do tributo.

Temos, então, que a responsabilidade tem dois pressupostos basilares consolidados no CTN: (a) deve, obrigatoriamente, decorrer de previsão legal expressa, pois “não há, pois, responsabilidade fiscal senão aquela resultante expressamente da lei”<sup>26</sup>; e (b) deve o devedor atribuído pela lei guardar relação com a obrigação tributária, não podendo se eleito qualquer pessoa para assumir o polo

---

<sup>22</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. Coord.: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975, p. 55.

<sup>23</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 334.

<sup>24</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 610.

<sup>25</sup> DENARI, Zelmo, *apud* COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 610.

<sup>26</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª ed. atual. por Misabel Abreu Derzi Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1118.

passivo sob pena de afronta a princípios basilares do direito tributário<sup>27</sup>. Conforme a doutrina de ATALIBA<sup>28</sup>:

“Ora, é natural que tais implicações (da chamada ‘sujeição passiva indireta’) obrigam revestir seu regime jurídico de extremas limitações e restritíssimo âmbito de aplicação. Daí que - assegurando a observância desses princípios fundamentais do exercício da tributação - tenha disposto o art. 128 do CTN só pode ser imputada ‘responsabilidade tributária’ a quem esteja *vinculado* ao fato imponível (o chamado ‘fato gerador’). Isto é, somente pessoas que - pela proximidade material com os elementos fáticos determinantes da incidência - possam adequadamente conhecer os contornos e características dos fatos produtores das relações jurídicas (em que se envolvem) é que podem ser postas, pela lei, na condição de ‘responsáveis’. Nesse restrito quadro fático, necessariamente, terão controle sobre os dados objetivos contidos no fato acontecido; conhecerão as notas subjetivas eventualmente influentes da obrigação de que são titulares passivos; poderão, eficazmente, exercer as faculdades regressivas implicadas no regime. Terão, enfim, adequadas condições de exercer todos os direitos subjetivos que, no campo da tributação - atividade rigidamente vinculada - são constitucionalmente reconhecidos aos que devem pagar tributos, seja o título próprio, seja por conta de terceiros.”

Assim, a figura do responsável é criada quando a lei não se limita a indicar com sujeito passivo da relação tributária aquele que tem relação direta com o pressuposto de fato - o contribuinte -, mas amplia o círculo dos sujeitos, responsabilizando outros que se encontram em relação indireta com o fato tributado<sup>29</sup>.

O conceito de responsabilidade tributária, será, portanto, nas palavras de PAULSEN<sup>30</sup>:

“o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (responsável tributário) que, por se encontrar em situações que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados atos úteis à Administração Tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o façam, sob pena de responder com seu próprio

<sup>27</sup> MORAES, Bernardo Ribeiro, 1993, *apud* BECHO, Renato Lopes. A sujeição passiva tributária é um tema constitucional ou infraconstitucional. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário. n. 195, p. 104-123, 2011.

<sup>28</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990, p. 90.

<sup>29</sup> PAULSEN, Leandro. Responsabilidade e substituição tributárias. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 59.

<sup>30</sup> *Ibidem*, p. 61.

patrimônio pela satisfação do tributo devido e o inadimplemento pelo contribuinte.”

Vislumbrado o panorama geral, passaremos ao estudo da espécie constante no artigo 135 do CTN.

## 2.2. OS CONTORNOS DO ART. 135, III, DO CTN

Os artigos 134 e 135 do CTN positivam, pela classificação de originalmente proposta por Rubens Gomes de Souza, espécies de sujeição passiva indireta por transferência, na modalidade da responsabilidade. No Código, são as hipóteses de “responsabilidade de terceiros”.

Contudo, tal terminologia utilizada pelo CTN é criticada, uma vez que passa a ideia de que os demais responsáveis não seriam terceiros quando, na verdade, “todo responsável tributário é um terceiro, no sentido de que não integra o binômio Fisco-contribuinte”<sup>31</sup>.

A própria trajetória histórica do conceito de responsabilidade sempre “esteve associada à ideia de responsabilidade de um terceiro por dívida alheia”<sup>32</sup>, desde que esse esteja relacionado com o fato imponible ou com o contribuinte e desde que haja previsão legal expressa.

A escolha do legislador, entretanto, pela categoria de responsabilidade de “terceiros” é justificada: os artigos 134 e 135 tratam de hipóteses em que os responsáveis não estão relacionados ao fato econômico propriamente dito, mas sim aos contribuintes, ou seja, aqueles que realizam o fato gerador. Nas palavras de VELLOSO<sup>33</sup>:

“Tais responsáveis são *terceiros* num sentido mais rigoroso, de estraneidade aos fatos tributados e ao patrimônio que garantia o crédito fiscal: além de não integrarem o fato imponible (em nome próprio), tampouco se tornaram titulares da manifestação de riqueza tributada ou de bens do devedor original. A despeito de não estarem vinculados aos fatos tributados, vinculam-se juridicamente a eles ou

<sup>31</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 356.

<sup>32</sup> PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 62.

<sup>33</sup> VELLOSO, Andrei Pitten . *As Modalidades de Sujeição Passiva no Código Tributário Nacional*. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord). *Curso Avançado de Substituição Tributária: Modalidades e Direitos dos Contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010. p.165.

às pessoas em cujo nome foram praticados, por representá-las (pais, tutores, curadores, administradores, inventariantes, síndicos, comissários e sócios) ou por desempenharem funções públicas relacionadas à incidência ou cobrança do tributo (serventuários de ofício). São responsabilizados por concorrerem para o nascimento ou inadimplemento da obrigação tributária, mediante representação dos contribuintes ou descumprimento de deveres jurídicos a eles impostos, incorrendo em negligência ou dolo.”

A primeira hipótese da responsabilidade de terceiros está positivada no artigo 134 do CTN:

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

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

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

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

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

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

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

Como se extrai da leitura do dispositivo, a imputação da obrigação tributária está relacionada a atos ou omissões desses terceiros que representam os contribuintes. O artigo, entretanto, foi impreciso ao usar o termo “*solidariamente*” quando, ao mesmo tempo, discorre que a responsabilidade ficará configurada nos casos de impossibilidade de exigir o cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Em outras palavras, os responsáveis somente ingressarão no polo passivo da relação tributária quando o contribuinte não o puder, havendo um benefício de ordem, característico da *subsidiariedade* e não da *solidariedade*. Essa, portanto, é a hipótese de responsabilidade subsidiária de terceiros.

Os terceiros somente serão diretamente responsáveis pela obrigação tributária quando agirem com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos, nos termos do artigo 135 do CTN:

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Nesses casos, o artigo não condiciona a responsabilidade à impossibilidade de se exigir do contribuinte, razão pela qual não se trata de responsabilidade subsidiária, podendo o tributo ser exigido diretamente das pessoas referidas nos incisos I a VII do artigo 134 e II e III do artigo 135 do CTN, desde que tenham agido conforme a previsão legal no *caput* desse último.

O dispositivo, assim como o anterior, também sofre de uma impropriedade terminológica ao descrever que os terceiros serão “pessoalmente” responsáveis. A doutrina, portanto, se encarregou de desvendar o significado da expressão utilizada. Conforme AMARO<sup>34</sup>, “a responsabilidade pessoal deve ter aí o sentido de que não é compartilhada com o devedor original ou natural. (...) Somente o terceiro responde, pessoalmente”. Não é diferente o entendimento de CALMON<sup>35</sup>, para o qual “a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados. A responsabilidade passa a ser pessoal, plena e exclusiva desses terceiros.”

Em estudo dedicado à responsabilidade pessoal dos administradores por atos praticados com abuso de poder, AVILA<sup>36</sup> faz alguns apontamentos sobre o caráter da personalidade prevista no artigo 135 do CTN:

---

<sup>34</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 358.

<sup>35</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 634.

<sup>36</sup> ÁVILA, Humberto. Responsabilidade pessoal dos administradores por atos praticados com abuso de poder. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo: Dialética, v. 27, 2012, p. 388.

“Com efeito, o Código Tributário Nacional, quando trata da responsabilidade tributária, utiliza vários termos para caracterizar a responsabilidade ou os responsáveis: “pessoalmente” (art. 131); “integralmente” ou “subsidiariamente” (art. 133); “solidariamente” (art. 134); “pessoal” (art. 137). O uso de termos diferentes para casos diversos denota, com absoluta certeza, a intenção objetiva de atribuir regimes jurídicos distintos aos casos de responsabilidade tributária, pois, do contrário, bastaria o emprego de um termo só ou apenas de uma expressão. No caso dos administradores que praticarem atos com excesso de poderes ou infração de lei, o legislador usou só e nenhuma outra expressão: eles são “pessoalmente responsáveis” (art. 135). O contexto normativo, portanto, não deixa qualquer margem à hesitação: o Código Tributário Nacional quis objetivamente atribuir a responsabilidade tributária apenas ao administrador, pois, se pretendesse atribuí-la conjuntamente à empresa (responsabilidade solidária) ou primeiro ela e depois ao administrador (responsabilidade subsidiária), bastaria ter empregado outro termo, como “solidária” ou “subsidiária”, a exemplo, inclusive, do que fez nos outros casos.”

Temos, portanto, que o artigo 135 do CTN prevê hipótese de responsabilidade tributária exclusiva dos sujeitos elencados nos incisos quando praticarem atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos e, desses atos, resultarem obrigações tributárias.

Observa-se, entretanto, que a exclusividade é excepcionada quando a responsabilidade é imputada com fundamento na dissolução irregular da sociedade. Isso porque, nesses casos, “não se trata de hipótese de sujeição passiva por transferência ou substituição, senão por cumulação e, mais especificamente, de responsabilidade subsidiária”. Assim, “se as atividades forem reiniciadas, é evidente que o Fisco poderá se voltar contra o patrimônio da empresa, mesmo que agregado por aportes de novos investidores”<sup>37</sup>.

Combinado o requisito autorizador previsto no *caput* do dispositivo legal ao inciso III, que trata da responsabilização dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, objeto de estudo do presente trabalho, extrai-se que: (i) meros sócios, sem poderes de gerência, não poderão ser sujeitos à obrigação tributária, uma vez que a previsão legal é destinada aos administradores

---

<sup>37</sup> VELLOSO, Andrei Pitten . As Modalidades de Sujeição Passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord). *Curso Avançado de Substituição Tributária: Modalidades e Direitos dos Contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010. p.169.

em geral; (ii) o administrador deve ter incorrido na prática de atos contrários à lei ou ao contrato social; (iii) a prática desses atos deve ter originado uma obrigação tributária da pessoa jurídica; e (iv) por essa obrigação tributária da pessoa jurídica, nascida em razão da atuação irregular de seu administrador, esse último será pessoalmente responsável.

Em relação à parte subjetiva da norma, há certa impropriedade na doutrina e na jurisprudência que, constantemente, trata da responsabilidade de “sócios-gerentes”, quando, na verdade, a condição de sócio é irrelevante para a lei. Afora essa breve inexatidão, é assente que, para a responsabilização de sócio, ele deve ocupar, necessariamente, posição de diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

No que tange, entretanto, aos requisitos autorizadores da responsabilidade, o impasse manifesta-se nas tentativas de determinar quais atos são e quais atos não são característicos de excesso de poderes e de infração à lei ou ao contrato social.

É certo que o administrador da sociedade deve agir com o cuidado e o zelo que emprega na administração de seus próprios bens e “*exercer suas atribuições e poderes, conferidos por lei ou por contrato, sempre no interesse da sociedade, direcionando-a para a realização do seu fim, do seu objeto social*”<sup>38</sup>. Assim, o gestor não dispõe de liberalidade às custas da pessoa jurídica, configurando verdadeiro dever de diligência, tomando as devidas precauções e cuidados e também de diligenciar, verificando as melhores condições em favor e no interesse social.

Tal dever, destaca-se, está relacionado às disposições do art. 135 do CTN, uma vez que a sua violação implica em caracterização da responsabilidade ali prevista, mas é anterior à norma tributária. O próprio direito societário já indica a responsabilização pessoal do administrador “*perante a sociedade e terceiros, quando ultrapassam os atos regulares de gestão ou quando procedem com violação do contrato social ou da lei*”<sup>39</sup>.

---

<sup>38</sup> CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do novo Código Civil*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014, p. 247.

<sup>39</sup> *Ibidem*, p. 247.

Partindo do dever de diligência do administrador, CARVALHO<sup>40</sup> sugere a definição dos atos enquadrados em cada uma das previsões no caput do art. 135 do CTN. Em suas palavras, “o administrador investido dos poderes de gestão da sociedade, pratica algo que extrapole os limites contidos nos contratos sociais, comete ato com excesso de poderes”. A infração à lei, por sua vez, é verificada “quando se verifica o descumprimento de prescrição relativa ao exercício da Administração”. Já a infração ao contrato social ou estatuto “consiste no desrespeito a disposição expressa constante desses instrumentos societários, e que tem por consequência o nascimento da relação jurídica tributária”.

Também BAUM<sup>41</sup> faz a diferenciação entre atos com “excesso de poderes” e “infração ao contrato social ou estatuto”:

“O excesso de poder refere-se à ação do sócio que se distancia dos poderes outorgados pela sociedade. O sócio-gerente, por exemplo, que realiza atos para além dos permitidos em assembleia, responsabiliza-se, pessoalmente, por esses atos, não podendo, por exemplo, se valer da proteção que lhe confere a responsabilização limitada. Por outro lado, a infração ao contrato ou ao estatuto está, justamente, naquela hipótese em que o sócio pratica atos ao arrepio das disposições estatutárias, oportunidade em que deve responder pessoalmente por eventual crédito tributário gerado de suas ações.”

Em que pese os ensinamentos dos referidos doutrinadores, a diferenciação entre cada uma das hipóteses não possui grandes relevâncias práticas, uma vez que o limitador de poderes dos representantes, muitas vezes, está no próprio contrato social e até na própria lei. Assim, aqueles atos caracterizados por infração ao contrato social podem ser, ao mesmo tempo, atos com excesso de poderes e vice versa, havendo certa equivalência entre as expressões.

Nesse sentido ensina AMARO<sup>42</sup>, ao apontar que o problema está em definir quais são esses atos previstos no dispositivo legal. Em suas palavras, “muitas hipóteses se enquadram em mais de uma dessas situações: um ato praticado com excesso de poderes pode violar, a um só tempo, o estatuto e a lei; um ato ilegal certamente não será praticado no exercício de poderes regulares”.

---

<sup>40</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 504.

<sup>41</sup> BAUM, Adler. *Aporias sobre o Sócio Irresponsável e a Irresponsabilidade do Sócio em Matéria Tributária*. Revista dos Estudos Tributários, Porto Alegre, ano XI, nº 68, jul./ago. 2009, p. 23-24.

<sup>42</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 358.

Todavia, ainda que se tome as expressões como sinônimos, o impasse persiste para determinar a qual lei se refere a infração prevista no artigo 135 do CTN, que enseja a responsabilidade tributária. Para DERZI<sup>43</sup>, em nota às lições de Aliomar Baleeiro, “a lei que se infringe é a lei comercial ou civil, não a lei tributária, agindo o terceiro contra os interesses do contribuinte”. Nas conclusões de MACHADO SEGUNDO<sup>44</sup>, seus apontamentos são em mesmo sentido:

“Essa atuação, obviamente, é aquela que se dá com *infração às normas que limitam essa competência*, que são exatamente a lei societária, o contrato social ou os estatutos. [...] Importante é verificar que não existe uma infração à lei para fins de responsabilidade tributária, outra para fins de responsabilidade civil, outra para fins comerciais e outra para fins trabalhistas. A infração à lei capaz de responsabilizar o diretor sócio-gerente é uma só, em virtude de configurar-se com violação das disposições de direito comercial que regem o exercício da função do órgão que corporificam.”

Partindo dessa premissa, essa doutrina interpreta a norma restringindo as infrações àquelas situações em que o ato do administrador é em prejuízo à sociedade representada, mas a exegese restritiva é refutada por VELLOSO<sup>45</sup>, sustentando que a responsabilidade é prevista no texto legal sem estar condicionada a atos praticados fraudulentamente contra os representados, sendo perfeitamente compatível com o nosso ordenamento jurídico “reconhecer a responsabilidade, v.g., dos diretores de pessoas jurídicas de direito privado por ato ilegal que praticarem, mesmo que tal ato não seja gravoso para a sociedade administrada”.

Não é diferente das lições de CARVALHO<sup>46</sup>, segundo quem “a relação jurídica de responsabilidade tributária não se altera em função de a sociedade ter-se beneficiado do ato ilícito, pois inexistente previsão legal nesse sentido”, concluindo que a apuração de prejuízos ou benefícios usufruídos pela sociedade, decorrente de ato infrator de seu administrador, é irrelevante para a caracterização do art. 135, III, do CTN.

---

<sup>43</sup> BALEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 13ª ed. atual. por Misabel Abreu Derzi Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2015. p. 1160.

<sup>44</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 239-240.

<sup>45</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. As Modalidades de Sujeição Passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord). *Curso Avançado de Substituição Tributária: Modalidades e Direitos dos Contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010. p.167-168.

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 504.

No contexto da discussão acerca dos atos com infração à lei que poderiam ensejar a responsabilidade, inseriu-se a controvérsia em torno de se o mero inadimplemento do tributo constitui pressuposto suficiente para a responsabilização do administrador.

De fato, CALMON<sup>47</sup> aponta que “o simples não recolhimento do tributo constitui, é claro, uma ilicitude, porquanto o conceito de ilícito é o de descumprimento de qualquer dever jurídico decorrente de lei ou de contrato”. Seguindo, entretanto, ele destaca que o caráter subjetivo da infração à lei prevista no art. 135 do CTN, ou seja, não se trata de responsabilidade objetiva, uma vez que o dolo é elementar, devendo ser comprovado.

Tomemos também as lições de MACHADO SEGUNDO<sup>48</sup>, preciso em apontar que “não é relevante saber se o não pagamento de um tributo é infração à lei. O importante é aferir *quem* praticou essa infração, se a pessoa jurídica através de seu órgão, ou se a pessoa física que a corporifica”. Isso porque a própria pessoa jurídica pode violar normas jurídicas através de seu órgão, somente sendo a responsabilidade imputável à pessoa física que exerça a função invalidamente, fora dos limites de sua competência. Destaque-se os exemplos dados pelo jurista<sup>49</sup>:

“Se o tributo (direto ou indireto) não é pago pela pessoa jurídica, que não dispõe de recursos, ou os utiliza para outros fins lícitos (v.g., pagamento de folha de salários), tem-se uma dívida da sociedade, não paga pela sociedade. Entretanto, se esse mesmo tributo (direto ou indireto) não é pago porque desfalcado o patrimônio da pessoa jurídica pelos que a dirigem, que dolosamente não recolhem o tributo e do valor respectivo se apropriam, em infração da lei societária, tem-se nítida a incidência da norma contida no art. 135, III, do CTN. Nesse último caso, ressalta-se, não foi da pessoa jurídica o ato que infringiu a lei, não pagando o tributo, mas do seu diretor ou gerente, enquanto pessoa natural.”

---

<sup>47</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 11<sup>a</sup> ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 635.

<sup>48</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 8<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 239.

<sup>49</sup> *Ibidem*, p. 240.

Assim, “o que pode constituir infração, o que pode levar o diretor, gerente ou administrador a tornarem-se responsáveis, é a causa do não pagamento, mas jamais este próprio efeito, tomado isoladamente”<sup>50</sup>.

Nesse compasso, MACHADO<sup>51</sup> já ensinava que a regra do art. 135 do CTN, assim como leis societárias que atribuem a responsabilidade aos administradores quando praticam atos com violação da lei ou do contrato, positivam exceção; “a regra é a de que os diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado *não* respondem pessoalmente pelos tributos devidos por tais pessoas jurídicas”. Assim, admitir que o inadimplemento do tributo caracterize infração à lei capaz de ensejar a responsabilidade “levaria a suprimir-se a regra, fazendo prevalecer, em todos os casos, a exceção”.

Merece, ainda, a bem colocada crítica de DIFINI<sup>52</sup>, que nos remete ao princípio da separação patrimonial e sua importância para o desenvolvimento e crescimento da atividade empreendedora, conforme pincelado no primeiro capítulo do trabalho:

“Nossa posição: o simples não-pagamento de tributo não é infração de lei, que não se confunde com mero inadimplemento. Tal postura simplesmente aniquila o princípio da separação dos patrimônios e responsabilidades das pessoas físicas e jurídicas. A exceção é tão ampla que da regra geral nada sobra, e os sócios-gerentes respondem sempre e por tudo, objetivamente. Sempre que houver execução fiscal terá havido não-pagamento de tributos: é obviedade gritante que, se os tributos tivessem sido pagos, o fisco não os estaria cobrando.”

As polêmicas em torno do tema foram travadas não só na doutrina, mas também na jurisprudência. Conforme relembra MACHADO SEGUNDO<sup>53</sup>, o Superior Tribunal de Justiça chegou a firmar, em diversos julgados antigos, que o simples não pagamento do tributo justificaria a incidência do art. 135 do CTN. Depois de oscilações, a matéria restou pacificada e sumulada na Corte Superior, com o

---

<sup>50</sup> BOTALLO, Eduardo Domingos, 2014 *apud* PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 918.

<sup>51</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 164.

<sup>52</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4º ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 220.

<sup>53</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 241.

enunciado nº 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Assim, atualmente, assentou-se que a responsabilidade tributária do administrador não se opera pelo simples inadimplemento do tributo, mas “pela avaliação de atos de ilegalidade, fraude ou gestão temerária praticados na administração que explicariam essa impontualidade.”<sup>54</sup>

Em que pese essa discussão esteja sendo superada, remanesce a controvérsia em torno de outro termo também utilizado na redação do artigo 135 do CTN: os administradores serão pessoalmente responsáveis por créditos correspondentes a obrigações tributárias *resultantes* de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Acerca da questão, MACHADO<sup>55</sup> defende que a expressão não seja entendida em sua literalidade, flexibilizando o alcance da norma para os casos em que a ilicitude é posterior ao nascimento da obrigação tributária:

“Poder-se-ia, assim, sustentar que a obrigação, pela qual respondem, há de ser *resultante* de atos irregularmente praticados. O próprio nascimento da obrigação tributária já teria de ser em decorrência de atos irregulares. Mas tal posição levaria a excluir-se a responsabilidade em exame toda vez que os atos irregulares, violadores da lei ou do estatuto, fossem posteriores à ocorrência do fato gerador do tributo. Operar-se-ia, assim, injustificável redução no alcance da regra jurídica em estudo.”

Em seus apontamentos, VELLOSO<sup>56</sup> também observa que o termo *resultantes* utilizado no dispositivo legal “aparenta limitar o seu alcance às obrigações nascidas em virtude dos próprios atos ilícitos”, mas destaca que a jurisprudência dominante estende sua interpretação, “alargando o seu âmbito de aplicação para alcançar até mesmo infrações *ulteriores* à ocorrência do fato imponível”.

---

<sup>54</sup> CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do novo Código Civil*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 252.

<sup>55</sup> MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013. p. 164-165.

<sup>56</sup> VELLOSO, Andrei Pitten . *As Modalidades de Sujeição Passiva no Código Tributário Nacional*. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord). *Curso Avançado de Substituição Tributária: Modalidades e Direitos dos Contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010. p.163.

De fato, os julgados nos tribunais são pacíficos em ampliar o espectro de incidência do art. 135, III, do CTN para responsabilizar os administradores por atos com infração à lei ou contrato social posteriores à obrigação tributária. Significa que a aplicação da responsabilidade tributária não fica adstrita aos atos irregulares que contribuíram para gerar a obrigação tributária - sendo, necessariamente, anteriores ou, no mínimo, concomitantes. Esse entendimento assentou-se, principalmente, em face da imensa gama de casos de dissolução irregular da sociedade, ou seja, quando a empresa fecha as portas, cessando as atividades sem quitar seus débitos, não obedecendo os trâmites e formalidades previstas no Código Civil e, conseqüentemente, não dando baixa na Junta Comercial.

Nessas execuções fiscais em que a Fazenda Pública se depara com uma sociedade executada não mais em funcionamento, em geral, é requerido e efetuado o redirecionamento do feito executivo, procedimento por meio do qual o sócio-gerente constante no registro empresarial é incluído no polo passivo da demanda, ainda que seu nome não conste na Certidão de Dívida Ativa, com fundamento no art. 135, III, do CTN, uma vez que é constatada sua atuação infratora pela dissolução irregular da pessoa jurídica.

Precisamente por ser uma situação bastante comum no cotidiano das execuções fiscais e por depender de uma interpretação que promove alcance extensivo da literalidade do art. 135, III, do CTN, o cabimento da dissolução irregular como hipótese de responsabilidade tributária é amplamente discutido na doutrina. No presente trabalho, o tema será revisto no capítulo quarto, em que a aplicação do referido dispositivo legal será comparada à desconsideração da personalidade jurídica, e os casos de incidência do instituto serão analisados.

Delineados os contornos do art. 135, III, do CTN, portanto, temos que se trata de sujeição passiva por responsabilidade tributária por transferência, que ocorre quando os administradores da sociedade ultrapassam os limites de sua atuação regular, incorrendo em atos com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato ou estatuto social, que resultam em obrigações tributárias ou, conforme interpretação de parte da doutrina e da jurisprudência, são posteriores a essas obrigações tributárias, mas que impedem o seu cumprimento, como a hipótese de dissolução irregular da sociedade.

### 3. A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Para que a comparação da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN, estudada acima, com a desconsideração da personalidade jurídica possa ser mais precisa, é primordial que também sejam examinados os contornos da teoria e do instituto consolidado da desconsideração.

Assim, esse capítulo dedica-se à análise da desconsideração desde seus primórdios, em breve exame histórico, e as razões para o seu surgimento. Também serão objetos de estudo os seus requisitos e fundamentos, as hipóteses de aplicação, seus efeitos e seu aspecto subjetivo, ou seja, aqueles quem a norma atinge.

A desconsideração, como se verá, nada mais é do que um mecanismo de obstruir o abuso do direito de constituir pessoa jurídica. Portanto, o seu estudo deve partir do princípio da autonomia patrimonial da sociedade.

#### 3.1. DA PESSOA JURÍDICA À SUA DESCONSIDERAÇÃO

Consoante exposto no primeiro capítulo, a autonomia patrimonial e as sociedades personificadas surgem em um quadro que demanda meios para incentivar o desenvolvimento de atividades econômicas produtivas e solucionar dois problemas comuns na realização de empreendimentos: (i) as pessoas, apesar de se unirem para empreender, não estão dispostas a “simplesmente entregar recursos para que outra pessoa os administre, mas querem assumir responsabilidades e atuar diretamente na condução do empreendimento”<sup>57</sup>; e (ii) as pessoas não estão dispostas a colocar em risco e comprometer todo seu patrimônio. Assim, “cria-se um ente autônomo com direitos e obrigações próprias, não se confundindo com a pessoa de seus membros, os quais investem apenas uma parcela do seu patrimônio, assumindo riscos limitados de prejuízo”<sup>58</sup>.

A personalidade jurídica da sociedade é, de fato, um benefício assegurado pelo direito àqueles que se reúnem para empreender, mas seu instituto está

---

<sup>57</sup> TOMAZETTE, Marlon. *Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. v. 2. p. 245.

<sup>58</sup> *Ibidem*, p. 246.

vinculado ao fim social do próprio direito. Nas palavras de REQUIÃO<sup>59</sup>, “sociedade garante a determinadas pessoas as suas prerrogativas, não é para ser-lhes agradável, mas para assegurar-lhes a própria conservação. Esse é, na verdade, o mais alto atributo do Direito: sua finalidade jurídica”. Significa que, se a pessoa jurídica foi criada como um instrumento fundamental para o desenvolvimento da economia, para que os que utilizam o instituto permaneçam usufruindo de suas vantagens, é necessário que ela permaneça servindo à sua razão de ser. A autonomia da pessoa jurídica, portanto, só deve ser respeitada na medida em que servir para os objetivos a que foi criada. Do contrário, configura-se abuso do direito da personalidade jurídica.

Nesse contexto, em que o instituto da pessoa jurídica passa a ser desvirtuado, a teoria desconconsideração da personalidade jurídica surge como um meio de reparação dos abusos de direito, mas também como um meio de precaução, visando a manter a personalidade jurídica adequada aos fins para os quais ela foi criada. Nas lições de COELHO<sup>60</sup>:

A teoria da desconconsideração da pessoa jurídica (é necessário deixar bem claro esse aspecto) não é um teoria *contra* a separação subjetiva entre a sociedade empresária e seus sócios. Muito ao contrário, ela visa preservar o instituto, em seus contornos fundamentais, diante da possibilidade de o desvirtuamento vir a comprometê-lo. Isto é, a inexistência de um critério de orientação, a partir do qual os julgadores pudessem reprimir fraudes e abusos perpetrados através da autonomia patrimonial, poderia eventualmente redundar no questionamento do próprio instituto, e não do seu uso indevido. Esse critério é fornecido pela teoria da desconconsideração, que, assim, contribui para o aprimoramento da disciplina da pessoa jurídica.

A teoria da desconconsideração é fruto de elaboração doutrinária recente. Em geral, Rolf Serick é considerado seu principal sistematizador, em tese de doutorado defendida em 1953, perante a Universidade de Tubingen, na Alemanha. Na doutrina brasileira, o pioneiro foi Rubens Requião, que aponta o caso *Salomon vs. Salomon*

---

<sup>59</sup> REQUIÃO, Rubens. *Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica*. Revista dos Tribunais, São Paulo, vol. 58, 1969, p. 15.

<sup>60</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. v. 2. p. 63.

& Companhia como o primeiro em que a teoria foi aplicada, julgado em 1897, na Inglaterra, onde o instituto é conhecido como *doctrine of disregard of legal entity*<sup>61</sup>.

Aliás, a terminologia utilizada para nomear a teoria, conforme aponta TOMAZETTE<sup>62</sup>, é relevante. A escolha pela expressão *desconsideração* da personalidade jurídica e não *despersonalização* revela um caráter íntimo do instituto: despersonalizar seria o mesmo que anular a personalidade jurídica; o que se busca com a desconsideração não é anulá-la, mas apenas a retirada específica e momentânea da eficácia da personalidade. Desde já, observa-se que esse ponto, referente ao alcance e efeitos da desconsideração, será crucial para análise, mais à frente, da aplicabilidade do instituto em matéria de direito tributário.

Em mesmo sentido, CAMPINHO<sup>63</sup> também observa que a teoria “não cuida de declarar nula a personificação, mas torná-la episodicamente ineficaz para a apuração de determinados atos”, ou, nas palavras da nobre lição de REQUIÃO<sup>64</sup>, “a ‘disregard doctrine’ não visa a anular a personalidade jurídica, mas somente objetiva

---

<sup>61</sup> No episódio, “o comerciante Aaron Salomon havia constituído uma *company*, em conjunto com outros seis componentes de sua família, e cedido seu fundo de comércio à sociedade que fundara, recebendo em consequência vinte mil ações representativas de sua contribuição, enquanto que para cada um dos outros membros coube apenas uma ação para a integração do valor da incorporação do fundo de comércio na nova sociedade. Salomon recebeu obrigações garantidas no valor de dez mil libras esterlinas. A sociedade logo em seguida se revelou insolvente, sendo o seu ativo insuficiente para satisfazer as obrigações garantidas, nada sobrando para os credores quirografários. O liquidante, no interesse dos credores quirografários, sustentou que a atividade da *company* era atividade de Salomon, que usou seu artifício para limitar a sua responsabilidade e, em consequência, Salomon deveria ser condenado ao pagamento dos débitos da *company*, devendo a soma investida na liquidação de seu crédito privilegiado ser destinado à satisfação dos credores a sociedade. O juízo de primeira instância e depois a Corte acolheram essa pretensão, julgando que a *company* era exatamente uma entidade fiduciária de Salomon, ou melhor, um seu *agent* ou *trustee*, e que ele, na verdade, permanecerá como o efetivo proprietário do fundo de comércio. Era a aplicação de um novo entendimento, desconsiderando a personalidade jurídica de que se revestia Salomon & Co. A Casa dos Lordes reformou, unanimemente, esse entendimento, julgando que a *company* havia sido validamente constituída, no momento em que a lei simplesmente requeria a participação de sete pessoas, que haviam criado uma pessoa diversa de si mesmas. Não existia, enfim, responsabilidade pessoal de Aaron Salomon para com os credores de Salomon & Co., e era válido o seu crédito privilegiado. Mas a tese das decisões reformadas nas instâncias inferiores repercutiu, dando origem à doutrina do *disregard of legal entity*, sobretudo nos Estados Unidos, onde se formou larga jurisprudência (...). In: REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial, volume 1*. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1982, p. 267-268.

<sup>62</sup> TOMAZETTE, Marlon. *Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. v. 2. p. 251.

<sup>63</sup> CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do novo Código Civil*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 74.

<sup>64</sup> REQUIÃO, Rubens. Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, vol. 58, nº 410, dez/69, p. 15.

desconsiderar no caso concreto dentro de seus limites, a pessoa jurídica em relação às pessoas que atrás dela se escondem”.

Significa que a desconsideração da personalidade jurídica é pontual e é excepcional e a decisão judicial por meio da qual ela se realiza tem alcance limitado e específico. O juiz, naquele caso concreto em que foi apurado o desvirtuamento da personalidade jurídica, deixa de levar com conta a separação patrimonial existente a sociedade e seus sócios, em uma “suspensão episódica da eficácia do ato de constituição da sociedade, e não o desfazimento ou invalidação desse ato”<sup>65</sup>.

Ainda, antes de adentrar nas discussões acerca dos pressupostos para a desconsideração da personalidade, merece breve observação a questão dos prazos prescricionais e decadenciais para a aplicação do instituto. Indubitavelmente, a cobrança da dívida estará sujeita ao prazo prescricional de acordo com sua natureza, mas o direito de requerer a extensão dos efeitos é unilateral do requerente, tratando-se, portanto de um direito potestativo. Como direitos potestativos estão sujeitos à decadência e não houve fixação de termos pela legislação, não há prazo para o requerimento da desconsideração da personalidade<sup>66</sup>.

### 3.2. OS REQUISITOS PARA A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE

O estudo dos requisitos que autorizam que o juiz desconsidere a personalidade jurídica, ou seja, a sua fórmula de aplicação, nos remete à discussão comumente intitulada pela doutrina entre a teoria menor e a teoria maior.

---

<sup>65</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. v. 2. p. 67.

<sup>66</sup> Nesse sentido, as lições de Marlon Tomazette são ilustradas com julgado do STJ: “Ao se pleitear a superação da pessoa jurídica, depois de verificado o preenchimento dos requisitos autorizadores da medida, é exercido verdadeiro direito potestativo de ingerência na esfera jurídica de terceiros - da sociedade e dos sócios -, os quais, inicialmente, pactuaram pela separação patrimonial. Correspondendo a direito potestativo, sujeito a prazo decadencial, para cujo exercício a lei não previu prazo especial, prevalece a regra geral da inesgotabilidade ou da perpetuidade, segundo a qual os direitos não se extinguem pelo não uso. Assim, à míngua de previsão legal, o pedido de desconsideração da personalidade jurídica, quando preenchidos os requisitos da medida, poderá ser realizado a qualquer tempo. Descabe, por ampliação ou analogia, sem qualquer previsão legal, trazer para a desconsideração da personalidade jurídica os prazos prescricionais previstos para os casos de retirada de sócio da sociedade (arts. 1003, 1.032 e 1.057 do Código Civil, uma vez que institutos diversos.” STJ - REsp 1312591/RS. Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 11/06/2013, DJe 1º/7/2013.” In: TOMAZETTE, Marlon. *Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. v. 2, p. 292-293.

A primeira delas reflete entendimento que não condiciona a desconsideração da personalidade jurídica à requisitos específicos, bastando o não pagamento de um crédito. Assim, “se a sociedade não tiver patrimônio para honrar suas obrigações, mas os sócios forem solventes, deve-se aplicar a desconsideração da personalidade jurídica”.<sup>67</sup>

Aprimorando suas próprias lições, COELHO<sup>68</sup> ressalta que não mais entende exata a expressão “teoria menor”, uma vez que já não é significativa a quantidade de decisões judiciais que desvirtuam a desconsideração da personalidade jurídica, não subsistindo uma dualidade teórica. Para o jurista, trata-se apenas de aplicação incorreta da teoria da desconsideração:

Essa aplicação incorreta reflete, na verdade, a crise do princípio da autonomia patrimonial, quando referente a sociedades empresariais. Nela, adota-se o pressuposto de que o simples desatendimento de crédito titularizado perante uma sociedade, em razão da insolvabilidade ou falência desta, seria suficiente para a imputação de responsabilidade aos sócios ou acionistas. [...] A aplicação apressada da teoria não se preocupa em distinguir a utilização fraudulenta da regular do instituto, nem indaga se houve ou não abuso de forma.

Na doutrina de TOMAZETTE<sup>69</sup>, há destaque para o acolhimento da “teoria menor” no direito brasileiro, inclusive no âmbito do STJ, utilizada de forma excepcional nos ramos do Direito do Consumidor e do Direito Ambiental, em que, comprovada a insolvência da pessoa jurídica para o pagamento de suas obrigações, a desconsideração da personalidade jurídica é aplicável independentemente de desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

Em contrapartida, para COELHO<sup>70</sup>, é necessário distinguir as hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica e de responsabilidade do representante ou sócio da sociedade por ato ilícito próprio ou por danos causados por má administração. No que tange especificamente ao art. 28 do Código de Defesa do Consumidor, ele destaca que o único dos fundamentos previstos no dispositivo legal

---

<sup>67</sup> TOMAZETTE, Marlon. *Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. v. 2. p. 256.

<sup>68</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. v. 2. p. 71.

<sup>69</sup> TOMAZETTE, Marlon. *Op. cit.*, p. 256.

<sup>70</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Op. cit.*, p. 68.

que guarda correspondência com a teoria da desconsideração da personalidade jurídica é o abuso de direito. Para os outros fundamentos apontados - excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito, violação dos estatutos ou contrato social -, esclarece:

[...] dizem respeito a tema societário diverso, acerca da responsabilidade do sócio ou do representante legal da sociedade, por ato ilícito próprio, isto é, embora relacionado com a pessoa jurídica, o ato gerador de responsabilidade, nesse caso, pode ser imputado diretamente a quem incorreu na irregularidade (sócio ou representante legal), não representando a personalidade jurídica própria da sociedade nenhum obstáculo a essa imputação.

O doutrinador, portanto, busca pontuar que a desconsideração da personalidade jurídica é uma - a comumente chamada de “teoria maior”. Os demais casos, apelidados de “teoria menor”, quando a lei prevê fundamentos alheios à teoria da desconsideração da personalidade jurídica para a afetação patrimonial de sócios e administradores, dizem respeito a outros temas do direito societário. Nota-se que essa distinção feita por Fábio Ulhoa Coelho em sua impecável exposição será primordial na comparação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica com a responsabilidade pessoal tributária no próximo capítulo.

Também, em suas considerações, CAMPINHO<sup>71</sup> faz os mesmos destaques em relação à “desconsideração” prevista no CDC, felicitando a lei ao estabelecer o abuso de direito como fundamento, mas apontando o equívoco ao prever também as circunstâncias de excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. Conclui que “a responsabilização dos administradores e dos sócios em geral, nessas situações, é diretamente realizada, não havendo, pois, necessidade de superar a personalidade jurídica”.

Resta saber, entretanto, o que é a “teoria maior” ou, melhor adequando à explanação acima, a “aplicação correta da teoria da desconsideração”<sup>72</sup> da personalidade jurídica. Para tanto, não basta o descumprimento de uma obrigação por parte da pessoa jurídica, mas sim é necessário que o instituto seja, de fato, desvirtuado. Retomando as exposições iniciais do capítulo, parte-se da autonomia

---

<sup>71</sup> CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do novo Código Civil*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 76.

<sup>72</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. v. 2. p. 65.

patrimonial como instrumento legítimo e, portanto, a sua manutenção será a regra, somente podendo ser afastada quando o uso da pessoa jurídica distanciar-se de sua finalidade de direito.

A formulação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, entretanto, pode ser realizada através de um caráter subjetivo ou objetivo. Segundo a teoria subjetiva, “o pressuposto fundamental da desconsideração é o desvio da função da pessoa jurídica, que se constata na fraude e no abuso de direito relativos à autonomia patrimonial”<sup>73</sup>, dando “destaque ao intuito do sócio ou administrador, voltado à frustração de legítimo interesse do credor”<sup>74</sup>.

Em contrapartida, a formulação objetiva tem como seu maior propagador Fábio Konder Comparato, segundo o qual “o pressuposto da desconsideração se encontra, fundamentalmente, na confusão patrimonial”<sup>75</sup>, ou seja, quando não há separação clara entre os patrimônios da pessoa jurídica e do sócio.

Ao passo que TOMAZETTE<sup>76</sup> crítica a tese, entendendo que não é pressuposto suficiente da desconsideração, devendo estar sempre vinculada ao desvio de finalidade, pois haverá situações em que a confusão patrimonial decorre da atividade, mas sem desvirtuar o fim ao qual serve a pessoa jurídica, COELHO não deixa de destacar a importância do aspecto objetivo para fins de comprovação em juízo:

Em suma, entendo que a formulação subjetiva da teoria da desconsideração deve ser adotada como critério para circunscrever a moldura de situações em que cabe aplicá-la, ou seja, ela é a mais ajustada à teoria da desconsideração. A formulação objetiva, por sua vez, deve auxiliar na facilitação da prova pelo demandante. Quer dizer, deve-se presumir fraude na manipulação da autonomia patrimonial da pessoa jurídica se demonstrada a confusão entre os patrimônios dela e de um ou mais de um de seus integrantes, mas não se deve deixar de desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade, somente porque o demandado demonstrou ser inexistente qualquer tipo de confusão patrimonial, se caracterizada, por outro modo, a fraude.

---

<sup>73</sup> TOMAZETTE, Marlon. *Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. v. 2, p. 254.

<sup>74</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. v. 2, p. 68.

<sup>75</sup> *Ibidem*, p. 69.

<sup>76</sup> TOMAZETTE, Marlon, *op. cit.*, p. 255.

A norma geral da desconsideração da personalidade jurídica está positivada no ordenamento jurídico brasileiro através do art. 50 do CC, contemplando as hipóteses de abuso de direito que ensejam a aplicação do instituto (i) o desvio de finalidade; e (ii) a confusão patrimonial.

É importante destacar, entretanto, que, independentemente das situações descritas na letra da lei, “a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica independe de previsão legal”, estando “o juiz autorizado a ignorar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica sempre que ela for fraudulentamente manipulada para frustrar interesse legítimo do credor”<sup>77</sup>. Assim, o julgador não está adstrito às hipóteses abrangidas pelo dispositivo legal, mas ao mesmo tempo não pode “afastar-se da formulação doutrinária da teoria, isto é, não pode desprezar o instituto da pessoa jurídica apenas em função do desatendimento de um ou mais credores sociais”<sup>78</sup>.

Em torno dos fundamentos autorizadores da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, há bastante discussão, inclusive quanto às zonas de intersecção entre os pressupostos e as espécies e subespécies de “abuso de direito”. Certo é que, na maior parte da doutrina, conquanto não expressamente descrita no art. 50 do CC, a fraude à lei é apontada como um dos requisitos aptos a ensejar a desconsideração.

A fraude nada mais é do que a utilização de meios lícitos do direito para, distorcendo-os, atingir-se fins ilegítimos, com intuito de prejudicar terceiros ou burlar a lei, que não permitiria o alcance de tais fins ilegítimos. Nas palavras de Silvio Rodrigues<sup>79</sup>,

Age em fraude à lei a pessoa que, para burlar princípio cogente, usa de procedimento aparentemente lícito. Ela altera deliberadamente a situação de fato em que se encontra, para fugir da incidência da norma. O sujeito se coloca simuladamente em situação em que a lei não o atinge, procurando livrar-se de seus efeitos.

---

<sup>77</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. Manual de direito comercial: direito de empresa. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. v. 2., p. 69.

<sup>78</sup> *Ibidem.*, p. 78.

<sup>79</sup> RODRIGUES, Silvio, 1995, *apud* SILVA, Leonardo Toledo da. *Abuso da desconsideração da personalidade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 54.

No que tange à fraude enquanto pressuposto descondição da personalidade jurídica, é imprescindível que “ela guarde relação com o uso da pessoa jurídica, isto é, seja relativa à autonomia patrimonial”<sup>80</sup>. Assim, o sujeito que constitui pessoa jurídica para burlar uma vedação legal a ele atribuída, como por exemplo, para descumprir a cláusula de não restabelecimento em um contrato de trespasse, está incorrendo em fraude à lei, cabendo a descondição contra ele.

Para Orlando Gomes<sup>81</sup>, a fraude se diferencia do abuso de direito porque, no primeiro, os mecanismos lícitos são utilizados para atingir fins não permitidos pela lei, enquanto o abuso se caracteriza quando a irregularidade no exercício, da qual decorre dano ou constrangimento para terceiro. Entretanto, as explicações das distinções entre cada uma das situações não é unânime. Há autores que entendem que um é espécie do outro, “o abuso é, por vezes, tratado como um conceito genérico que engloba outras hipóteses mais específicas como a subcapitalização e a fraude à lei”<sup>82</sup>.

Na conceituação do abuso de direito, podemos identificar duas faces do instituto: uma subjetiva e outra objetiva. Para a primeira, “seria elemento essencial do *abuso de direito* que o ato tivesse sido praticado com a intenção de causar dano a terceiro, ou, ao menos, com a culpa grave que se aproxima do dolo”<sup>83</sup>. Já nos contornos objetivistas do abuso do direito, os critérios ficam vinculados à ideia de violação à finalidade da norma ou, como chamado por TOMAZETTE<sup>84</sup>, o “mau uso do direito”, isto é, “a utilização do direito para fins diversos dos quais deveriam ser buscados”.

Nota-se, portanto, que a percepção objetivista do abuso do direito nada mais é do que o desvio de finalidade. A finalidade que, desviada, pode ensejar a descondição diz respeito ao próprio instituto da pessoa jurídica, mas também da

---

<sup>80</sup> TOMAZETTE, . *Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. v. 2, p. 259-260.

<sup>81</sup> GOMES, Orlando, 1979, *apud* SILVA, Leonardo Toledo da. *Abuso da descondição da personalidade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 54.

<sup>82</sup> SILVA, Leonardo Toledo da. *Abuso da descondição da personalidade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 53.

<sup>83</sup> *Ibidem*, p. 52.

<sup>84</sup> TOMAZETTE, Marlon. *Op. cit.*, p. 261.

pessoa jurídica do caso concreto. Nas palavras de SILVA<sup>85</sup>, lembrando a noção teleológica de *finalidade* proposta por Muller-Freienfels, o instituto “leva em conta não só a finalidade da pessoa jurídica, mas também a do grupo de normas que, por causa do mau uso da pessoa jurídica, tenha sua finalidade frustrada”.

Em suma, quando o instituto da pessoa jurídica não serve ao seu propósito, qual seja, um ente dotado de autonomia patrimonial para o exercício de atividade empreendedora, ou quando a sociedade no caso concreto não preenche a sua própria finalidade do objeto social, caracterizando o desvio de função, deixa de existir razão para a separação patrimonial.

Ainda, nos termos da redação do art. 50 do CC, o abuso de direito também é caracterizado pela confusão patrimonial. Conforme já mencionado acima, a confusão patrimonial como um fundamento primordial para a desconsideração da personalidade jurídica é fruto da concepção objetiva do instituto, disseminada por Fábio Konder Comparato, e não é unânime na doutrina. De todo modo, mesmo para aqueles que não entendem a confusão patrimonial como pressuposto suficiente, ainda assim é importante facilitador da prova e permite a presunção de abuso da personalidade<sup>86</sup>.

É importante destacar que a confusão patrimonial, apesar ter no seu nome um conceito quase autoexplicativo, deve ser concebida em correlação ao poder de controle. Nas palavras de COMPARATO<sup>87</sup>:

A confusão patrimonial entre controlador e sociedade controlada é, portanto, o critério fundamental para a desconsideração da personalidade jurídica externa corporis. E compreende-se, facilmente, que assim seja, pois, em matéria empresarial, a pessoa jurídica nada mais é do que uma técnica de separação patrimonial. Se o controlador, que é maior interessado na manutenção desse princípio, descumpre-o na prática, não se vê bem porque os juízes haveriam de respeitá-lo, transformando-o, destarte, numa regra puramente unilateral.

---

<sup>85</sup> SILVA, Leonardo Toledo da. *Abuso da desconsideração da personalidade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 58.

<sup>86</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. v. 2. p. 69.

<sup>87</sup> COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle na sociedade anônima*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 388.

Analizados os fundamentos disseminados pela doutrina para a desconsideração da personalidade jurídica, é necessário pontuar que há, para além deles, outros requisitos para a aplicação do instituto.

Para PARENTONI<sup>88</sup>, são cinco, os requisitos da desconsideração: (i) a existência de um centro autônomo de imputação de direitos e deveres, dotado de patrimônio próprio; (ii) atividade praticada por meio desse centro; (iii) atividade formalmente lícita; (iv) a inobservância do distanciamento entre a atividade desempenhada pelo centro de imputação e a conduta de seus membros; e (v) a inexistência de responsabilidade pessoal e direta dos membros do centro autônomo de imputação.

No âmbito do direito societário, o primeiro deles significa que não basta que a sociedade seja dotada de personalidade jurídica, como o nome pode indicar, mas é imprescindível que haja separação patrimonial entre os sócios e a sociedade, em outras palavras, trate-se de sociedade limitada. Nas lições de TOMAZETTE<sup>89</sup>, “a exigência da limitação da responsabilidade é de cunho eminentemente prático, pois nada impediria a desconsideração nos demais tipos societários, com o intuito de proteger a própria pessoa jurídica”.

Quanto ao segundo, terceiro e quinto, são pressupostos que estão relacionados entre si. É necessário que a sociedade exerça atividade e o ato, enquanto imputável à sociedade, é lícito. A ilicitude presente na desconsideração da personalidade jurídica reside no plano substancial, pois só é caracterizada quando o ato passa a ser imputado ao sócio ou administrador. Para COELHO<sup>90</sup>, é o chamado “pressuposto da licitude”, através do qual “Admite-se a desconsideração [...] para coibir atos aparentemente lícitos. A ilicitude somente se configura quando o ato [...] passa a ser imputado à pessoa física responsável pela manipulação fraudulenta ou abusiva do princípio da autonomia patrimonial.” Ainda, a sociedade deve ser um obstáculo à imputação do ato ao seu sócio ou administrador. Caso o ilícito seja,

---

<sup>88</sup> PARENTONI, Leonardo Netto. *Desconsideração Contemporânea da Personalidade Jurídica: Dogmática e Análise Científica da Jurisprudência Brasileira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 72.

<sup>89</sup> TOMAZETTE, Marlon. *Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. v. 2, p. 257.

<sup>90</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. v. 2. p. 68.

desde logo, identificado como ato da pessoa física, não é caso de desconsideração, mas responsabilidade pessoal e direta do próprio sócio ou administrador.

Em relação ao quarto requisito, trata-se dos fundamentos para a desconsideração, analisados acima. Nas palavras do próprio PARENTONI<sup>91</sup>, “o termo “abuso da personalidade jurídica” deve ser entendido como sinônimo do quarto pressuposto”.

### 3.3. DESCONSIDERAÇÃO INVERSA

Para além da aplicação tradicional da desconsideração da personalidade jurídica, quando o sócio ou administrador responde por dívida formalmente imputada à sociedade, também é possível o inverso: “o afastamento do princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica para responsabilizar a sociedade por obrigação do sócio”<sup>92</sup>.

Apesar de situação mais incomum, “é possível que o sócio use uma pessoa jurídica, para esconder o seu patrimônio pessoal dos credores, transferindo-o por inteiro à pessoa jurídica e evitando o acesso dos credores a seus bens”<sup>93</sup>. Nesses casos, o sócio devedor continua a usufruir de seus bens, por dispor de controle da pessoa jurídica para a qual transferiu seu patrimônio, sem tê-los empenhados por suas dívidas.

O raciocínio e a formulação da teoria da desconsideração continua o mesmo; ou seja, visando coibir o mau uso da autonomia patrimonial da sociedade, a partir da identificação de fraudes e abusos.

Para TOMAZETTE<sup>94</sup>, entretanto, deve haver certas reservas quanto à desconsideração inversa. Em qualquer sociedade, os sócios possuem quotas em seu nome, que fazem parte de seu patrimônio, sendo passíveis de penhora para satisfação das suas dívidas. Assim, se é possível atender os créditos dessa forma,

---

<sup>91</sup> PARENTONI, Leonardo Netto. *Desconsideração Contemporânea da Personalidade Jurídica: Dogmática e Análise Científica da Jurisprudência Brasileira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 71.

<sup>92</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. v. 2. p. 70.

<sup>93</sup> TOMAZETTE, Marlon. *Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. v. 2, p. 291.

<sup>94</sup> *Ibidem*, p. 292.

não há porque admitir a desconsideração inversa, atribuindo o ônus para a sociedade. Ainda, se o negócio jurídico que a origina a sociedade é fraudulento, não há porque ser feita desconsideração da personalidade, pois seria hipótese de anulabilidade. Ou, em casos extremos, também pode ser anulado o ato de transferência dos bens para a sociedade quando viciado, sendo desnecessária a utilização da desconsideração inversa.

Afora tais ressalvas, o uso da desconsideração inversa já é corrente no direito brasileiro, com destaque especial para o âmbito das relações familiares, sendo importante o destaque para essa possibilidade.

Vistos os contornos do o instituto da desconsideração da personalidade jurídica temos que, em suma, “representa uma salvaguarda dos interesses de terceiros contra fraudes e abusos praticados por via da utilização indevida da autonomia da personalidade da sociedade em relação à de seus sócios”<sup>95</sup> e sua aplicação exige a verificação da “prova cabal e incontroversa da fraude ou abuso de direito, perpetrado pelo desvio da finalidade da pessoa jurídica ou pela confusão patrimonial”<sup>96</sup>.

---

<sup>95</sup> CAMPINHO, Sérgio. *O direito de empresa à luz do novo Código Civil*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014. p. 82.

<sup>96</sup> *Ibidem*, p. 82-83.

#### **4. A ANÁLISE COMPARADA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA COM A RESPONSABILIDADE DO ART. 135, III, DO CTN**

O presente capítulo é o âmago do estudo do presente trabalho, dado que se dedica à análise da desconsideração da personalidade jurídica em âmbito tributário em comparação à responsabilidade do art. 135, III, do CTN. A partir do estudo realizado, nos capítulos segundo e terceiro, sobre cada um dos institutos, permite-se, finalmente, a confrontação entre ambos com maior precisão.

Os institutos, muitas vezes, são tratados como sinônimos; entretanto, é inegável que eles possuem elementos bastante distintos, desde o aspecto subjetivo, passando pelos requisitos e efeitos de cada norma. Assim, em um primeiro momento, o estudo será dedicado ao exame, em conjunto, dos contornos de ambos os institutos, contrapondo-os para melhor visualizar suas semelhanças e diferenças.

Posteriormente à comparação das normas e, a partir da diferenciação averiguada, pressupondo serem institutos distintos, será objeto de exame a compatibilidade da teoria da desconsideração da personalidade jurídica com o ordenamento jurídico tributário. Por fim, ilustrado por decisões proferidas recentemente na jurisprudência, o incidente próprio da desconsideração, o IDPJ, será comparado ao procedimento do redirecionamento, comumente utilizado para a responsabilização do gerente, no âmbito da execução fiscal, com fundamento no art. 135, III, do CTN.

##### **4.1. OS DIFERENTES CONTORNOS DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ART. 135, III, DO CTN**

No direito tributário, a desconsideração da personalidade jurídica é comumente tratada como sinônimo da responsabilidade tributária de terceiros de sócios e administradores - arts. 134, VII, e 135, III, respectivamente, do CTN.

Em âmbito doutrinário, apesar de não ser posição majoritária, diversos autores<sup>97</sup> defendem tal entendimento. Para Caio de Sá Dal'Col e Livia Dalla Bernardina Abreu, a “responsabilidade tributária dos sócios referida no art. 135 do CTN insere-se no âmbito da desconsideração da personalidade jurídica”<sup>98</sup>. As lições de BECHO<sup>99</sup> são em mesmo sentido, “É indubitável que a responsabilização tributária de terceiros é uma hipótese de desconsideração da personalidade jurídica”.

O próprio RUBENS REQUIÃO, jurista pioneiro na doutrina brasileira a tratar do tema da desconsideração, classificou o art. 135, III, do CTN como uma das hipóteses de utilização do instituto<sup>100</sup>.

Na jurisprudência, também não são raras as vezes em que as decisões relacionam a responsabilidade do art. 135, III, do CTN com a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica. A título exemplificativo, observe-se excerto de voto proferido no âmbito do Superior Tribunal de Justiça<sup>101</sup>:

A desconsideração da personalidade jurídica, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração da lei.

Ocorre que tal asserção ignora um aspecto crucial da desconsideração da personalidade jurídica e sua origem: trata-se de um recurso que se presta a atender

<sup>97</sup> “MELO, José Eduardo Soares de. Curso de Direito Tributário . São Paulo: Dialética, 1997. p. 190. CASSONE, Vittorio. Direito Tributário. São Paulo: Atlas, 2000. p. 169. Esses dois identificam no art. 135 do CTN a desconsideração da personalidade jurídica como consequência do abuso de direito.” In: DA SILVA, Alexandre Alberto Teodoro. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 110-111.

<sup>98</sup> GONZÁLES, Thiago Holanda. *O Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica Previsto nos arts. 133 a 137 do Novo Código de Processo Civil (lei Nº 13.105/2015) e as Execuções Fiscais*. Revista da Procuradoria-Geral do Estado, Porto Alegre, v 37 n. 77, p. 147.

<sup>99</sup> BECHO, Renato Lopes. Alterações mais importantes do Processo Civil em Matéria Tributária e o Novo CPC. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, 19. vol., 2015, p. 391.

<sup>100</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária: e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 310.

<sup>101</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Processual Civil. Agravo em Recurso Especial: Nº 100.046 - RS (2011/0228148-7). Relator: Ministro Humberto Martins. DJ: 15/03/2012. JusBrasil, 2012. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21434825/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-100046-rs-2011-0228148-7-stj/relatorio-e-voto-21434827?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 1 jun. 2018.

aquelas situações em que não há uma regra de responsabilização, mas é identificado o abuso do direito que, justamente, está afastando uma responsabilidade, a separação patrimonial. Nas palavras de PEIXOTO<sup>102</sup>:

É importante perceber que a desconsideração, em seu sentido originário e estrito, não significa a aplicação de determinada regra de responsabilização: ao revés, surgiu justamente pela ausência de regra expressa nesse sentido. Supera-se a personalidade (ou a regra de personalização) em nome de dados elementos axiológicos e se constrói, via interpretação, uma nova regra, à luz do caso concreto, com o propósito de suprir eventuais lacunas axiológicas decorrentes da aplicação rígida da regra de personalização.

Seguido suas lições, o autor, percebendo que é prática comum na doutrina e na jurisprudência brasileira, a exemplo da própria redação do art. 28 do CDC, de designar a expressão “desconsideração da personalidade jurídica” para casos diversos, de responsabilidade diretamente atribuída a sócios e administradores, ele propõe que, ao invés de insistentemente corrigir empregos incorretos do termo, conceba-se uma noção de desconsideração em sentido amplo e outra em sentido estrito, com distintas técnicas decisórias. Assim, o art. 135, III, do CTN, somente pode ser considerado desconsideração da personalidade jurídica caso o emprego do termo seja feito em um “sentido amplo” e “absolutamente descomprometido com o rigor terminológico. Trata-se, em realidade, de verdadeira regra de imputação de responsabilidade [...]”<sup>103</sup>.

Em igual sentido são as conclusões de FUNARO<sup>104</sup>:

Observe-se que a imputação de responsabilidade aos sócios e administradores com fundamento no Código Tributário Nacional nada tem a ver com a desconsideração da personalidade jurídica. Se o sócio ou o administrador for legalmente responsável pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, não há necessidade de desconsideração da personalidade jurídica para alcançar o patrimônio, pois basta verificar-se a hipótese legalmente prevista para que o liame obrigacional se instaure automaticamente. A desconsideração somente tem aplicação quando não existe a possibilidade de alcançar diretamente as pessoas que compõem a sociedade. [...] Assim, quando a própria lei imputa responsabilidade

---

<sup>102</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária: e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 269.

<sup>103</sup> *Ibidem*, p. 312.

<sup>104</sup> FUNARO, Hugo. *Sujeição Passiva Indireta no Direito Tributário Brasileiro: As Hipóteses de Responsabilidade pelo Crédito Tributário Previstas no Código Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 166.

aos sócios ou administradores em certas circunstâncias, não há necessidade de desconsiderar a personalidade jurídica. A questão é de mera imputação.

Também para Leandro Paulsen<sup>105</sup>, Suzy Elizabeth Cavalcante Koury<sup>106</sup> e Marlon Tomazette<sup>107</sup>, o art. 135, III, do CTN não traz uma hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, pois a responsabilidade é atribuída diretamente ao administrador, independentemente do “véu” criado pela separação patrimonial entre pessoa física e jurídica.

Adiante, SILVA<sup>108</sup> dá destaque ao aspecto subjetivo de cada um dos institutos. Apesar de o art. 50 do CC prever a desconsideração da personalidade jurídica em relação a administradores, o instituto surgiu e tem como seus principais destinatários aqueles que abusam o direito a constituir pessoa jurídica, ou seja, os sócios; enquanto que a responsabilidade tributária em relação a atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei ou ao contrato social é imputada diretamente aos administradores, independentemente de condição de sócio. Em suas próprias palavras:

Evidentemente, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica cumpre a função de tornar relativa a liberdade daquele que detém o poder de estruturar uma pessoa jurídica, isto é, o sócio, muito diferente da responsabilidade que aqui se trata, pois que esta se presta a cuidar da figura do administrador. Ao inverso do que ocorre na teoria da desconsideração, não há transposição da

<sup>105</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007, p. 918.

<sup>106</sup> KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A Desconsideração da Personalidade Jurídica: (Disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 86.

<sup>107</sup> O autor ainda faz referência, em extensa nota de rodapé, a uma grande gama de juristas que tiveram iguais conclusões: “SILVA, Alexandre Couto. *Aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro*. São Paulo: LTr, 1999, p. 90-99; ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica (doutrina e jurisprudência)*, p. 164-165; RODRIGUES, Simone Gomes. *Desconsideração da personalidade jurídica no Código de Defesa do Consumidor*. *Revista de Direito do Consumidor*, São Paulo, nº 11, jul/set. 1994, p. 17; AMARO, Luciano. *Desconsideração da pessoa jurídica no Código de Defesa do consumidor*. *Revista de Direito do consumidor*, São Paulo, nº 5, jan/mar. 1993, p. 175; GUIMARÃES, Flávia Lefèvre. *Desconsideração da pessoa jurídica no Código de Defesa do Consumidor: aspectos processuais*. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 64, KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 88; GONÇALVES, Oksandro. *Desconsideração da pessoa jurídica*. Curitiba: Juruá, 2004, p. 53; BRUSCHI, Gilberto Gomes. *Aspectos processuais da desconsideração da personalidade jurídica*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004, p. 57.” TOMAZETTE, Marlon. *Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. v. 2, p. 278.

<sup>108</sup> SILVA, Alexandre Alberto Teodoro. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 104.

personalidade jurídica para os casos de responsabilidade pessoal do administrador da pessoa jurídica.

A diferença entre os destinatários de sujeição de cada uma das normas também é apontado por LUMMERTZ<sup>109</sup>, uma vez que, “na desconsideração da personalidade jurídica, é atingido o sócio, ao passo que, no inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional, são atingidos o diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica”. Para ele, a possibilidade de desconsideração em oposição aos administradores, prevista no art. 50 do CC, é impropriedade legislativa,

Isso porque, não ostentando condição de sócio, a distinção entre o patrimônio da pessoa jurídica e do administrador não apresenta os mesmos contornos daquela existente entre o patrimônio da pessoa jurídica e dos sócios e nem se depende de desconsideração da personalidade jurídica para atingir o patrimônio do administrador.

Aliás, é consagrado na jurisprudência, por meio de Recurso Extraordinário julgado sob rito da repercussão geral no Supremo Tribunal Federal<sup>110</sup>, que a mera condição de sócio, sem poderes de representação, não pode ensejar a responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN.

Quanto à possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica para afetar o patrimônio do administrador, SILVA também constata que “a limitação de responsabilidade obtida com a técnica da atribuição da personalidade jurídica não diz respeito ao administrador”<sup>111</sup>, mas sim aos sócios. Afinal, são esses “que transferem patrimônio pessoal para torná-lo autônomo e que, quando controladores, exercem a influência determinante na utilização da organização empresarial”. Portanto, “não é, em regra, a *disregard doctrine* que deve trazer os parâmetros dessa responsabilidade, mas sim a disciplina de responsabilidade civil dos administradores”<sup>112</sup>.

---

<sup>109</sup> LUMMERTZ, Henry Gonçalves. *A Responsabilidade Pessoal do Diretor, Gerente Ou Representante da Pessoa Jurídica e o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica*. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 19, n. 110, jul./ago.2016, p. 339.

<sup>110</sup> O art. 135, III, do Código Tributário Nacional “responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica”, de modo que “apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado”, RE nº 562.276/PR, Tribunal Pleno, Relº Min. Ellen Gracie, julgado em 02.11.2010, DJe 09.02.2011.

<sup>111</sup> SILVA, Alexandre Alberto Teodoro. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 182.

<sup>112</sup> *Ibidem*, p. 186.

Ainda no que tange ao aspecto subjetivo de cada um dos institutos, traz-se à discussão mais duas observações que tornam a desconsideração e a responsabilidade tributária institutos separados.

A primeira delas é que, para a desconsideração, é imprescindível que se esteja diante de uma sociedade em que os sócios possuem responsabilidade limitada, pois o instituto ataca, justamente, a autonomia patrimonial da pessoa jurídica. Já no caso art. 135, III, do CTN, a responsabilização pode ser direcionada ao administrador tanto nos casos de sociedades de responsabilidade limitada como nos casos de responsabilidade ilimitada, pois aqui a ausência de limitação da responsabilidade só atinge o patrimônio dos sócios.

O segundo apontamento diz respeito à possibilidade de desconsideração inversa, ou seja, quando se afeta o patrimônio da sociedade para a satisfação de uma obrigação do sócio, conforme estudado no capítulo anterior. Como a desconsideração da personalidade é um instituto que serve ao direito de constituir pessoa jurídica e visa eliminar os abusos desse direito, a aplicação inversa também é possível quando preenchidos os requisitos. De forma alguma isso é possível através da responsabilidade do art. 135, III, do CTN, que sujeita, exclusivamente, aquelas pessoas com poderes de gerência na sociedade contribuinte.

Para além do debate em torno dos sujeitos de cada instituto, COELHO<sup>113</sup>, ao lecionar sobre o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, é certo ao apontar que sua aplicação tem pertinência “apenas quando a responsabilidade não pode ser, em princípio, diretamente imputada ao sócio, controlador ou representante legal da empresa”. Se a autonomia patrimonial da pessoa jurídica não é obstáculo à imputação direta à pessoa física, não há razão para desconsiderá-la. O autor, apesar de não discorrer especificamente sobre a responsabilidade tributária, conclui que não há desconsideração da personalidade nos casos em que há responsabilização “de quem age com excesso de poder, infração da lei, violação dos estatutos ou do contrato social [...]”<sup>114</sup>, sendo esses, ao fim e ao cabo, os mesmos requisitos para incidência da responsabilidade do art. 135 do CTN.

---

<sup>113</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. v. 2. p. 107.

<sup>114</sup> *Ibidem*, p. 76.

Também entende TÔRRES<sup>115</sup> serem inconfundíveis os institutos da desconsideração da personalidade jurídica e da responsabilidade do art. 135, III, do CTN:

Como visto, o art. 135 não resguarda qualquer equivalência com controle sobre simulação, interposição fictícia de pessoas ou de fraude à lei, que podem se alegadas a qualquer tempo (art. 149, VII, do CTN), como justificativa para o auto de infração ou lançamento sobre os sócios de pessoas simuladas ou sujeitos interponentes, quando provada a simulação ou a fraude. Nestes termos, o art. 135, do CTN, ao não se prestar como mecanismo de superação do modelo de separação patrimonial adotado pela legislação mercantil, não pode ser alegado para tais fins.

Tal percepção, inclusive, está de acordo com um dos cinco requisitos da desconsideração da personalidade jurídica, conforme estudado no capítulo anterior: a inexistência de responsabilidade pessoal e direta dos membros do centro autônomo de imputação. Nas palavras de PARENTONI<sup>116</sup>, que sistematizou os cinco pressupostos, “havendo responsabilidade pessoal e direta de determinado sujeito, com relação à dívida formalmente contraída por outrem, não há que se falar em *desestimación*”.

Há, ainda, outro requisito da desconsideração da personalidade jurídica que é essencial para a distinção dos casos de responsabilidade direta de sócios e administradores: o pressuposto da licitude. Segundo os ensinamentos de COELHO<sup>117</sup>, a desconsideração coíbe atos que são, em aparência, lícitos, pois a ilicitude somente é caracterizada quando o ato passa a ser imputado à pessoa física que fez uso fraudulento ou abusivo do princípio da autonomia patrimonial. Na imputação direta, a ilicitude manifesta-se na superfície, pois o ato é, desde o princípio, um ato do próprio responsabilizado.

Apesar de aparentar certo preciosismo terminológico, a distinção entre os casos que, de fato, se enquadram em desconsideração da personalidade jurídica e

---

<sup>115</sup> TORRES, Heleno Taveira, 2005, *apud* SANTIAGO, Edna Ribeiro. Desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XI, n. 51, mar 2008. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=5015](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=5015)>. Acesso em 25 mai. 2018.

<sup>116</sup> PARENTONI, Leonardo Netto. *Desconsideração Contemporânea da Personalidade Jurídica: Dogmática e Análise Científica da Jurisprudência Brasileira*. São Paulo: Quartier Latin, 2014, p. 70.

<sup>117</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. v. 2. p. 68.

os que fogem ao seu campo de abrangência é fundamental para que o instituto não seja desvirtuado. A desconsideração surgiu para impedir o abuso do direito à constituição de pessoa jurídica e, ao fim e ao cabo protegê-la. Se os casos em que sócios e administradores agem com excesso de poderes ou com infração à lei, sem terem violado a personalidade jurídica, forem reconhecidos como hipóteses de desconsideração, estará se permitindo, ao fim e ao cabo, uma expansão das possibilidades de aplicação do instituto, deturpando sua finalidade que o legitima.

Assim, se não foi a pessoa jurídica que teve sua finalidade pervertida, mas sim o diretor ou o sócio que, em seus atos, agiu com violação à lei, não se deve falar em desconsideração da personalidade, afastando da sua zona de incidência “qualquer referência a dispositivos que determinem punição a quaisquer dessas pessoas em razão de atos de má gestão ou por excesso de poderes”<sup>118</sup>.

Fortalece-se ainda mais a diferença entre os institutos da responsabilidade do art. 135, III, do CTN e da desconsideração da personalidade se comparados os efeitos de cada um deles.

Na responsabilidade diretamente atribuída ao administrador, conforme exposto no segundo capítulo deste estudo, está-se em frente de uma das hipóteses de sujeição passiva tributária, ou seja, o devedor compõe o polo passivo da relação tributária e será inscrito em dívida ativa. Ademais, a responsabilidade tributária deve ser verificada, quando requisito autorizador já puder ser apurado, ainda em âmbito administrativo, conforme será melhor analisado no próximo subcapítulo.

Já, no que tange à desconsideração da personalidade, não se trata de um sujeito da relação obrigacional, mas sim, nos termos da redação do art. 50 do CC, “extensão de efeitos das obrigações ao patrimônio do sócio”<sup>119</sup>. Aliás, a análise dos efeitos da desconsideração é remetida a sua própria definição, que, como exposto no capítulo anterior, nada mais é do que a ineficácia temporária e pontual da autonomia patrimonial da sociedade.

---

<sup>118</sup> KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A Desconsideração da Personalidade Jurídica: (Disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 86.

<sup>119</sup> SILVA, Leonardo Toledo da. *Abuso da desconsideração da personalidade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 83.

Tendo-se, portanto, que a desconsideração da personalidade jurídica não se confunde com a responsabilidade do art. 135, III, do CTN, adentra-se em uma peculiaridade do direito tributário: como uma regra constante no Código Civil pode ser usada para submeter uma pessoa no âmbito de direito tributário, que possui regramento específico? Esse tema será objeto de estudo no próximo subcapítulo.

#### 4.2. A APLICABILIDADE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal prevê, no art. 150, I<sup>120</sup>, que nenhum tributo será exigido ou aumentado sem que a lei assim estabeleça. Ao dispositivo é atribuído a positividade do enunciado fundamental do direito tributário, que é o princípio da legalidade<sup>121</sup>. Para além da legalidade tributária, a Carta Maior também exige, em seu art. 146, III, que as normas gerais de direito tributário sejam estabelecidas não somente em lei, mas na lei complementar. Dentre as normas gerais de direito tributário, a alínea “b”<sup>122</sup> define os temas da obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, incluindo-se, aí, a matéria da sujeição passiva tributária.

A partir dessas regras basilares do direito tributário, “doutrinadores há que sustentam não ser cabível a utilização da Disregard Doctrine no Direito tributário [...]”<sup>123</sup>. Nesse entendimento, estão incluídos tanto aqueles que defendem que os arts. 134, VI, e 135, III, do CTN já teriam esgotado a matéria da desconsideração da personalidade jurídica em âmbito tributário, como aqueles que, reconhecendo tratarem-se de institutos distintos, não entendem aplicável a desconsideração por incompatibilidade com os preceitos constitucionais acima mencionados.

---

<sup>120</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça; [...]

<sup>121</sup> 135

<sup>122</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar: [...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...]

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; [...]

<sup>123</sup> KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A Desconsideração da Personalidade Jurídica: (Disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 149.

Nesse sentido, a doutrina de FUNARO<sup>124</sup> é categórica pela impossibilidade de aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária:

Destarte, afigura-se incompatível com o Direito Tributário a regra do art. 50 do Código Civil, inviabilizando a desconsideração da personalidade jurídica da empresa para responsabilizar seus sócios e administradores pelos respectivos créditos tributários, sob pena de serem ultrapassados os limites para a eleição de sujeitos passivos indiretos, delineados em lei complementar.

Para Ives Gandra da Silva Martins, a desconsideração da personalidade jurídica é dividida em duas vertentes: legal e jurisprudencial. No âmbito do direito tributário, em razão da rigidez dos princípios da estrita legalidade, da tipicidade fechada e da reserva ao formalismo da lei, “apenas poderia ser cogitada a desconsideração da personalidade jurídica [...] se houvesse expressamente norma escrita, não havendo possibilidade de sua utilização pela via jurisprudencial”<sup>125</sup>.

Semelhantes são as conclusões de AMARO<sup>126</sup>, para quem a desconsideração da personalidade em âmbito tributário depende de previsão legal expressa:

Nessa formulação teórica da doutrina da desconsideração, não vemos possibilidade de sua aplicação em nosso direito tributário. Nas diversas situações em que o legislador quer levar a responsabilidade tributária além dos limites da pessoa jurídica, ele descreve as demais pessoas vinculadas ao cumprimento da obrigação tributária. Trata-se, ademais, de preceito do próprio Código Tributário Nacional, que, na definição do responsável tributário, exige norma expressa de lei (arts. 121, parágrafo único, II, e 128), o que, aliás, representa decorrência do princípio da legalidade. Sem expressa disposição de lei, que eleja terceiro como responsável em dadas hipóteses descritas pelo legislador, não é lícito ao aplicador da lei ignorar (ou desconsiderar) o sujeito passivo legalmente definido e imputar a responsabilidade tributária a terceiro.

Nas palavras de ANDRADE FILHO<sup>127</sup>, a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica vai de encontro ao princípio da legalidade, uma vez que, “em

---

<sup>124</sup> FUNARO, Hugo. *Sujeição Passiva Indireta no Direito Tributário Brasileiro: As Hipóteses de Responsabilidade pelo Crédito Tributário Previstas no Código Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 168.

<sup>125</sup> DA SILVA, Alexandre Alberto Teodoro. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 209.

<sup>126</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário brasileiro*. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.273.

face do art. 146 da Constituição Federal, esta matéria só poderia ser veiculada por Lei Complementar”.

Essa concepção, entretanto, não é unânime. São diversos os doutrinadores que sustentam a possibilidade de aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária.

Em seu estudo sobre a desconsideração nos grupos de empresa, KOURY<sup>128</sup> entende que “se aplica a Disregard Doctrine no Direito tributário sempre que se verifique a existência de um interesse comum entre as empresas integrantes de grupos [...]”.

Para a autora, “sempre que o contribuinte abuse de uma determinada forma jurídica para obter evasão fiscal, autoriza-se o emprego do método da interpretação econômica”<sup>129</sup>. A interpretação econômica é aquela regra pela qual “o Direito tributário deve dar valor à realidade econômica subjacente em todas as relações jurídicas, de tal modo que adquire relevância especial a substância dos atos, muito mais do que a sua própria forma”<sup>130</sup>.

Fazendo referência às lições de Mary Elbe Queiroz, KOURY<sup>131</sup> entende que a evasão, que enseja a desconsideração quando há abuso da personalidade jurídica,

[...] caracteriza o procedimento contrário à lei, revestido de artifícios e manipulação de fatos, procurando ocultar o verdadeiro ato ou negócio querido e realizado, penetrando, assim no campo do ilícito. A evasão abrange o gênero do qual são espécies tanto a sonegação e a fraude como a simulação, a dissimulação, o abuso de forma, etc., que implicam a obtenção de vantagem fiscal, por meio de utilização de procedimentos ou caminhos diferentes daqueles abrangidos ou permitidos pela lei que resultem em violação (condutas proibidas ou vedadas) ou na prática de manobras e fraudes.

---

<sup>127</sup> ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira, 2005, *apud* SANTIAGO, Edna Ribeiro. Desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XI, n. 51, mar 2008. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=5015](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=5015)>. Acesso em 25 mai. 2018.

<sup>128</sup> KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A Desconsideração da Personalidade Jurídica: (Disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 157.

<sup>129</sup> *Ibidem*, p. 153.

<sup>130</sup> *Ibidem*, p. 152.

<sup>131</sup> *Ibidem*, p.153-154.

Para CONRADO<sup>132</sup>, a desconsideração da personalidade jurídica também é instrumento que pode ser utilizado pela Fazenda Pública quando grupos econômicos de fato<sup>133</sup> são constituídos e operados na intenção de frustrar a satisfação do crédito tributário, observando, entretanto, que não se trata de responsabilidade tributária, uma vez que não é hipótese enquadrada nas previsões constantes no CTN.

Também defendendo a aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica, SILVA<sup>134</sup> entende que a intolerância ao abuso do direito é, na verdade, uma regra de Teoria Geral do Direito, e não de um ramo específico do sistema jurídico:

Em verdade, a natureza desta não consideração da personalidade jurídica deriva do abuso do direito subjetivo à personalidade jurídica, sendo correto afirmar que a categoria geral do abuso do direito pertence à Teoria Geral do Direito, e é aplicável a todos os ramos do ordenamento jurídico, como um todo harmônico, num intenso diálogo de complementaridade que satisfaz a perspectiva da tão desejada unidade sistêmica.

Aliás, a concepção da desconsideração da personalidade jurídica como uma regra da classe da Teoria Geral do Direito e não, em particular, do direito privado vai ao encontro das lições de Rolf Serick, o célebre sistematizador da teoria da desconsideração<sup>135</sup>.

Fortalecendo sua tese, SILVA<sup>136</sup> faz referência às lições de Miguel Reale<sup>137</sup> acerca da aplicabilidade das regras previstas no Código Civil a outros ramos do

---

<sup>132</sup>CONRADO, Paulo Cesar, 2015, *apud* LIMA, Luciane Pimentel de. *Incidente de Desconsideração de Desconsideração da Personalidade Jurídica e os Efeitos no Processo Tributário. Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v 12, p. 65-86, maio/jun. 2018. p. 7.

<sup>133</sup> Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil nº 971 de 2009 – “Art. 494. Caracteriza-se Grupo Econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica”.

<sup>134</sup> SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 211-212.

<sup>135</sup> *Ibidem*, p. 212.

<sup>136</sup> *Ibidem*, p. 148.

<sup>137</sup> Nas próprias palavras do memorável jurista: “É a razão pela qual costume declarar que o Código Civil é “a constituição do homem comum”, devendo cuidar de preferência das normas gerais consagradas ao longo do tempo, ou então, de regras novas dotadas de plausível certeza e segurança, não podendo dar guarida, incontinenti, a todas as inovações ocorrentes. Por tais motivos não há como conceber o Código Civil como se fosse a legislação toda de caráter privado, pondo-se ele antes como a “legislação matriz”, a partir da qual se constituem “ordenamentos normativos especiais” de maior ou de menor alcance, como, por exemplo, a lei das sociedades anônimas e as que regem as cooperativas, mesmo porque elas transcendem o campo estrito do Direito Civil, compreendendo objetivos e normas de natureza econômica ou técnica, quando não conhecimentos e exigências específicas. É essa a razão pela qual, desde o início, fixei como uma das normas

direito, uma vez que se trata de “*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”. Assim, as regras de caráter geral constante no Código Civil “*pertencem à disciplina da Teoria Geral do Direito, tendo ampla validade ao longo do ordenamento jurídico*”.

Na concepção de TORRES<sup>138</sup>, a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, inclusive no âmbito do direito tributário, é possível “tanto quando se esteja em presença de leis especiais quanto na hipótese de aplicação de uma regra geral que a autorize, à luz de determinados pressupostos”.

Para além de ser considerada uma norma geral do direito, os doutrinadores também sustentam a aplicação da desconsideração da personalidade em matéria tributária invocando o conteúdo do parágrafo único do art. 116 do CTN. Para o próprio TORRES<sup>139</sup>, a teoria da desconsideração tem fundamento em uma interpretação conjunta do referido dispositivo legal com o art. 50 do Código Civil.

A interpretação do parágrafo único do art. 116, entretanto, é controversa. Parte da doutrina<sup>140</sup> entende que o dispositivo refere-se apenas à simulação de um negócio jurídico aparente, geralmente não tributável com intuito de ocultar do fisco negócio jurídico tributável, desejado pelas partes. Para esses, o parágrafo único do art. 116 não serve, portanto, como um fundamento para a desconsideração da

---

orientadoras da codificação, que me fora confiada, a de destinar à legislação especial aditiva todos os assuntos que ultrapassassem os lindes da área civil ou implicassem problemas de alta especificidade técnica.” REALE, Miguel. *Visão Geral do Projeto de Código Civil*. Disponível em <http://www.miguelreale.com.br/>

<sup>138</sup> TORRES, Heleno Taveira, 2005, *apud* SANTIAGO, Edna Ribeiro. Desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XI, n. 51, mar 2008. Disponível em: [http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=5015](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=5015)>. Acesso em 25 mai. 2018.

<sup>139</sup> TORRES, Heleno Taveira, 2005, *apud* SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 154.

<sup>140</sup> São exemplos de autores que defendem uma interpretação mais restritiva, como norma meramente anti-simulação: “XAVIER, Alberto. *Tipicidade da Tributação, simulação e norma antielisiva*. São Paulo: Dialética. 2001. p. 52; BIANCO, João Francisco. Op. cit. pp. 145 e ss; DERZI, Misabel Abreu Machado. A desconsideração dos atos e negócios jurídicos dissimulatórios, segundo a Lei Complementar 104, de 10 de janeiro de 2001. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Planejamento Tributário e Lei Complementar 104*. São Paulo: Dialética, 2001. pp. 205 e ss; OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Elisão Fiscal ante a Lei Complementar n. 104. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Planejamento Tributário e Lei Complementar n. 104*. São Paulo: Dialética, 2001. pp.245 e ss.” In: DA SILVA, Alexandre Alberto Teodoro. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 185.

personalidade jurídica em âmbito tributário, uma vez que a simulação não serve como critério de aplicação dessa última. Nesse sentido, é a compreensão de FUNARO<sup>141</sup>, para quem o dispositivo legal opera “apenas do plano do aspecto material da hipótese de incidência tributária”.

Outros autores, a exemplo de “Heleno Taveira Tôrres e Ricardo Lobo Torres, já vêm indicando o referido dispositivo como suporte legal da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário”<sup>142</sup> dado que, para essa corrente interpretativa, o parágrafo único do art. 116 positiva uma norma de repressão ao abuso do direito, fundamento primordial da desconsideração.

No mesmo sentido entendem WALD e MORAES<sup>143</sup>:

No âmbito do Direito Tributário, tem destaque a Lei Complementar nº. 104/2007, que inseriu, no parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, regra antielisão, autorizando a autoridade tributária a desconsiderar a forma e a estrutura do negócio jurídico, para alcançar a obrigação tributária geradora do tributo e o sujeito passivo tributário. No bojo de tal dispositivo, está abrangida a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica.

Os autores ainda ponderam que a norma contida no CTN para permitir a desconsideração da personalidade jurídica é ainda mais ampla que a prevista no art. 50 do CC, uma vez que a norma tributária permite a desconsideração já em âmbito administrativo, enquanto a norma civil exige decisão judicial.

Esse, entretanto, é outro ponto controverso existente na interpretação do parágrafo único do art. 116 do CTN. Por, ao final de sua redação, dispor que serão “observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”, a doutrina debate se a norma teria uma eficácia contida, normas auto-executáveis, mas cujo conteúdo por ser restringido por outra regra, ou eficácia limitada, quando a sua execução fica condicionada à edição de outra regra.

---

<sup>141</sup> FUNARO, Hugo. *Sujeição Passiva Indireta no Direito Tributário Brasileiro: As Hipóteses de Responsabilidade pelo Crédito Tributário Previstas no Código Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 167.

<sup>142</sup> SILVA, Alexandre Alberto Teodoro. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 193.

<sup>143</sup> WALD, Arnold; MORAES, Luiza Rangel de, 2005, *apud* SANTIAGO, Edna Ribeiro. Desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XI, n. 51, mar 2008. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=5015](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=5015)>. Acesso em 25 mai. 2018.

Para SILVA<sup>144</sup>, trata-se de norma de eficácia contida, podendo ser imediatamente aplicada, podendo, entretanto, o procedimento de desconsideração sofrer alteração por lei ordinária posterior, tendo em vista que, caso fosse concebida como regra de eficácia limitada, “levaria à absurda interpretação de que simulação, o abuso de direito e a fraude à lei só seriam reprovados, em matéria tributária, após a edição de lei ordinária [...]”.

Já no entendimento da LIMA<sup>145</sup>, a aplicabilidade do dispositivo dependeria de lei ordinária para estabelecer os procedimentos para a desconsideração:

Cumprе salientar, porém, apesar de tal dispositivo ser comumente aplicado pela Administração Tributária, como não houve a criação da lei ordinária referida no parágrafo único, do art. 116, do CTN, a ausência de regulamentação gera a ineficácia técnica de natureza sintática do dispositivo, e, portanto, sua inaplicabilidade

A mesma jurista<sup>146</sup>, entretanto, entende pela compatibilidade do instituto da desconsideração da personalidade jurídica com o direito tributário em razão de produzir efeitos meramente patrimoniais, não se confundindo com a matéria da sujeição passiva, a exemplo da responsabilidade do art. 135, III, do CTN, quando os administradores é incluído no polo passivo da demanda tributária. Em suas palavras:

[...] Tal responsabilidade [do art. 135, III, do CTN] é forma de sujeição passiva, a teor do art. 121, I, do CTN, na qual os responsáveis passam ter o dever de pagar tributos originalmente devidos pela pessoa jurídica por atos de gestão com excesso de poderes ou em infração à lei societária, não se confundindo com a desconsideração prevista no art. 50 do CC. A desconsideração da personalidade jurídica, por outro lado, tem efeitos apenas patrimoniais, pois o art. 50 do CC dispõe que o juiz pode decidir “que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios das pessoas jurídicas”. Atingem-se os bens dos sócios e dos acionistas que tenham praticado atos fraudulentos (confusão patrimonial ou desvio de finalidade), considerando os patrimônios da pessoa jurídica e dos sócios como uma única unidade para fins de satisfação de obrigações. Ignorar-se-ia a separação societária meramente formal,

---

<sup>144</sup> SILVA, Alexandre Alberto Teodoro. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 199.

<sup>145</sup> LIMA, Luciane Pimentel de. *Incidente de Desconsideração de Desconsideração da Personalidade Jurídica e os Efeitos no Processo Tributário*. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v 12, p. 65-86, maio/jun. 2018. p. 7.

<sup>146</sup> *Ibidem*, p. 9.

tratando os patrimônios como uma unidade para fins de satisfazer as obrigações contraídas.

Nas lições de FERRAGUT<sup>147</sup>, a doutrinadora também destaca os diferentes resultados da responsabilidade tributária, quando o terceiro passa a assumir a condição de executado, e da desconsideração, em que o terceiro não assume posição na relação material, mas apenas tem seu patrimônio afetado pela execução. Em suas palavras:

As normas são distintas, partem de pressupostos fáticos diversos e preveem consequências jurídicas de natureza material e processual profundamente diferentes, coincidindo apenas no que diz respeito à responsabilidade pelo pagamento.

No mesmo sentido, BARCELLOS<sup>148</sup> sustenta que a desconsideração da personalidade jurídica é compatível com as disposições constitucionais sobre a ordem tributária, uma vez que o instituto é alheio à obrigação tributária e à sujeição passiva, sendo uma regra que diz respeito às normas de separação patrimonial entre sociedade e sócios. Assim, a desconsideração da personalidade

não impõe obrigação tributária aos seus administradores, mas tão somente transfere a estes a responsabilidade pelo pagamento do tributo inadimplido pelo sujeito passivo, que continua sendo a empresa. Sendo assim, para a aplicação da desconsideração da pessoa jurídica nas execuções fiscais não é necessária a instituição de norma por lei complementar, ou mesmo de natureza especial tributária, sendo suficiente uma regra de cunho geral no ordenamento jurídico, como é o caso do art. 50 do CC, pois não se está tratando de definição de tributo ou de obrigação tributária, mas apenas de substituição do responsável pelo inadimplemento no pagamento do débito.

Essa concepção alinha-se à própria definição da teoria da desconsideração. Se a desconsideração da personalidade jurídica nada mais é do que, pontualmente, “desconsiderar o princípio da separação patrimonial entre sócio e pessoa jurídica”<sup>149</sup>, ela terá efeitos que meramente afetam o patrimônio do sócio. Em outras palavras, a

---

<sup>147</sup> FERRAGUT, Maria Rita, 2005 apud LIMA, Luciane Pimentel de. *Incidente de Desconsideração de Desconsideração da Personalidade Jurídica e os Efeitos no Processo Tributário*. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v 12, p. 65-86, maio/jun. 2018. p. 7.

<sup>148</sup> BARCELLOS, Alvacir de Sá. A Desconsideração da Personalidade Jurídica nas Execuções Fiscais. *Revista Virtual da AGU*, Brasília, nº 112, p. 14, mai. 2011. Disponível em: <file:///home/chronos/u-afb4254c854258b80e45241c17d731ad1a40db81/Downloads/05 - a desconsideracao da personalidade juridica nas execucoes fiscais-revista agu%20(1).pdf>. Acesso em 29 mai. 2018.

<sup>149</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresa*. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. v. 2. p. 62.

sociedade permanece sendo o sujeito passivo da relação material, mas aqueles que fizeram o uso abusivo do direito à personalidade jurídica deixam de beneficiar-se da autonomia patrimonial que detém aquela pessoa jurídica, passando também seus bens a estarem à mercê da satisfação daquela obrigação.

Assim, LIMA<sup>150</sup> defende que não é o sócio contra quem os efeitos da personalidade jurídica são desconsiderados que responde pela dívida, mas somente o seu patrimônio. E, se o sócio não é sujeito passivo da relação tributária, ele não poderá ser inscrito em dívida ativa e tampouco nos cadastros de inadimplentes:

[o sócio] não integra a relação tributária, devendo ser considerado terceiro em relação a ela (intervenção de terceiros). Os reflexos ordinários dessa constatação dizem respeito à impossibilidade de inscrição em dívida ativa e no CADIN do sócio, na inaplicabilidade da decadência e dos embargos de terceiro ser a via processual adequada para discussão do mérito da cobrança.

Significa que, na desconsideração da personalidade jurídica “o juiz não transforma o sócio em codevedor, mas estende a responsabilidade patrimonial a ele, permitindo que seus bens sejam atingidos para fazer frente ao débito, que continua sendo da empresa”<sup>151</sup>.

Também para TOMAZETTE<sup>152</sup> a desconsideração pode ser utilizada no direito tributário, sem óbice no princípio da legalidade, porque o instituto não cria ou aumenta tributos, mas apenas evita o abuso do direito à personalidade jurídica, que deve ser combatido em qualquer ramo do ordenamento jurídico.

Não é diferente a compreensão de LUMMERTZ<sup>153</sup>, para quem a desconsideração da personalidade jurídica é aplicável em matéria tributária sempre que faça-se presente algum de seus pressupostos, como os constantes no art. 50 do

---

<sup>150</sup> LIMA, Luciane Pimentel de. *Incidente de Desconsideração de Desconsideração da Personalidade Jurídica e os Efeitos no Processo Tributário*. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v 12, p. 65-86, maio/jun. 2018. p. 9.

<sup>151</sup> GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios. *Direito Processual Civil: Esquematizado*. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 273.

<sup>152</sup> TOMAZETTE, Marlon. *Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário*. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. v. 2. p. 279.

<sup>153</sup> LUMMERTZ, Henry Gonçalves. *A Responsabilidade Pessoal do Diretor, Gerente Ou Representante da Pessoa Jurídica e o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica*. *Revista de Estudos Tributários*, Porto Alegre, v. 19, n. 110, jul./ago.2016, p. 341.

CC, “permitindo que se alcance o patrimônio do sócio para satisfazer o crédito tributário da pessoa jurídica”.

A partir, portanto, das lições dessa doutrina que entende compatível a teoria da desconsideração da personalidade jurídica ao direito tributário, é interessante observar algumas hipóteses em que o instituto seria aplicável, tendo em mente suas diferenças com as hipóteses de aplicação da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN.

Os casos mais comuns referidos pela doutrina, geralmente, dizem respeito à desconsideração em relação à grupos empresariais. A justificativa para tanto pode ser encontrada nas exposições de KOURY<sup>154</sup>:

É no âmbito dos grupos que essa teoria é aplicada com maior intensidade e propriedade, especialmente nos grupos conhecidos como de subordinação, caracterizados pela unidade de controle, além da unidade de direção, pois é neles que ocorre o choque entre duas noções básicas: a de controle e a de personalidade jurídica.

A autora aponta que a desconsideração da personalidade em grupo empresarial atinge o âmbito tributário quando diversas empresas formam o grupo justamente para obterem a evasão fiscal.

Na sua obra, SILVA<sup>155</sup> traz como exemplo acórdão n. 115.478/RS, proferido pelo extinto Tribunal Federal de Recursos, assim ementado:

---

<sup>154</sup> KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A Desconsideração da Personalidade Jurídica: (Disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 13.

<sup>155</sup> O autor descreve o caso: “[...] membros de uma pessoa jurídica “A” criaram, no mesmo endereço, e na mesma ocasião, outras oito pessoas jurídicas “b”, para as quais a pessoa jurídica “A”, revendia seus produtos a preços bem abaixo daqueles praticados com outros clientes. Assim, a pessoa jurídica “A”, enquadrada no regime tributário do lucro real, reduzia sua margem de lucratividade e, por consequência, o imposto de renda a pagar. Desta forma, acontecia que as oito pessoas jurídicas “B” aquiriam de forma menos onerosa os produtos da pessoa jurídica “A”, os revendiam aos seus clientes a preços normais de mercado, conseqüentemente, cada uma das oito pessoas jurídicas “B” concentrava uma margem de lucratividade superior à da controladora “A”. Como as oito pessoas jurídicas “B” estavam enquadradas no regime do lucro presumido, reduzia-se, assim, o imposto de renda a pagar. No acórdão em questão, às folhas 7 do voto, afirmou-se expressamente que as pessoas jurídicas foram objeto de desconsideração para fins tributários. Nota-se que o abuso da personalidade jurídica se deu com o desvio de finalidade das oito pessoas jurídicas, as quais foram criadas com o escopo de contornar a proibição da pessoa jurídica “A” em gozar do regime jurídico do lucro presumido, bem como o de diminuir o imposto de renda a pagar da empresa “A.” SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 213-215.

AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. IMPOSTO DE RENDA. LUCRO PRESUMIDO. OMISSÃO DE RECEITA - Legitimidade da atuação do Fisco, em face dos elementos constantes dos autos. Constituídas foram, no mesmo dia, de uma só vez, pelas mesmas pessoas físicas, todas sócias da autora, 8 (oito) sociedades com o objetivo de explorar comercialmente no atacado e no varejo, calçados e outros produtos manufaturados em plástico, no mercado interno e no internacional. Tais sociedades, em decorrência de suas características e pequeno porte, estavam enquadradas no regime tributário de apuração de resultados com base no lucro presumido, quando sua fornecedora única, a autora, pagava tributo de conformidade com o lucro real. Reconhece-se à recorrente, apenas, o direito de compensação do imposto de renda pago pelas aludidas empresas. Reforma parcial da sentença. Apelação provida em parte.

Da mesma forma, LIMA<sup>156</sup> também aponta os grupos econômicos como casos em que pode ser aplicada a desconsideração da personalidade jurídica.

Não tão uniforme, entretanto, é percepção da doutrina acerca da dissolução irregular como hipótese de desconsideração da personalidade jurídica. Conforme pontuado no capítulo segundo, a dissolução irregular é a principal causa de redirecionamento da execução fiscal com fundamento na responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN.

Ocorre que tal dispositivo legal, em sua redação, atribui a responsabilidade aos administradores de obrigações tributária *resultantes* de atos decorrentes de atos com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social. A dissolução irregular, no entanto, é uma infração à lei que é posterior ao surgimento da obrigação tributária.

Ademais, ainda que o art. 1.036 do CC determine que o providencie a investidura do liquidante da sociedade, a dissolução depende de deliberação dos sócios, nos termos do art. 1.071, VI, do CC. Se não há deliberação dos sócios pela dissolução, o administrador não pode providenciar a baixa da sociedade, motivo pelo qual, nesses casos, seria inconcebível a sua responsabilização pelos débitos. É certo que, no âmbito das sociedades limitadas, é comum que as figuras do sócio e do administrador sejam exercidas por uma mesma pessoa, mas não se pode

---

<sup>156</sup> LIMA, Luciane Pimentel de. Incidente de Desconsideração de Desconsideração da Personalidade Jurídica e os Efeitos no Processo Tributário. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 12, mai./jun. 2018, p. 83.

confundir as funções e deveres de cada um, considerando que o art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas o administrador da sociedade.

Por essas razões, há quem sustente, a exemplo de PAULSEN<sup>157</sup>, que a dissolução irregular é hipótese de desconsideração da personalidade jurídica e não de responsabilidade tributária:

A dissolução irregular tem sido considerada como causa para o redirecionamento porque se presume, em tal caso, a confusão de patrimônios, com locupletamento dos sócios. Não seria o caso, contudo, de invocação do art. 135, III, do CTN, porquanto o crédito tributário não decorre da dissolução irregular. Mais pertinente é o art. 50 do Código Civil de 2002: [...]

Assim, por mais que controversas as hipóteses de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, partindo-se da sua compatibilidade com a matéria tributária, é necessário analisar o procedimento para a sua concretização e do que se difere do procedimento de apuração da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN.

#### 4.3. O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA *VERSUS* O REDIRECIONAMENTO NA EXECUÇÃO FISCAL

A discussão acerca da distinção entre os institutos da responsabilidade pessoal do art. 135, III, do CTN e da desconsideração da personalidade jurídica é antiga, mas ganhou bastante relevância recentemente, com a elaboração do Novo Código de Processo Civil, de 2015, que positivou procedimento específico, por meio de incidente processual, para apurar a desconsideração.

Entre seus artigos 133 a 137, o novo CPC consagrou um mecanismo próprio para apurar a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica através de incidente - o IDPJ -, assegurando, por um lado, a prestação jurisdicional de ter o direito do requerente à afetação do patrimônio daquele que violou o princípio da autonomia patrimonial, e, por outro, a ampla defesa e o contraditório.

---

<sup>157</sup> PAULSEN, Leandro, 2007, *apud* SANTIAGO, Edna Ribeiro. Desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário. In: *Âmbito Jurídico*, Rio Grande, XI, n. 51, mar 2008. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=5015](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=5015)>. Acesso em 25 mai. 2018.

Passando a desconsideração da personalidade jurídica a ter um procedimento processual próprio, instaurou-se, em âmbito doutrinário e jurisprudencial, discussão acerca da sua substituição ao conhecido como redirecionamento, quando a responsabilidade do art. 135, III, do CTN é apurada de forma superveniente, durante a execução fiscal, e o administrador da pessoa jurídica executada é incluído no polo passivo da demanda, bem como na certidão de dívida ativa.

Acerca do tema, na doutrina e na jurisprudência, são defendidas diferentes posições. Para em compreendê-las é necessário, em primeiro lugar, retomar o direito material por trás da discussão processual em torno do IDPJ.

Inclusive, ao lecionar sobre o incidente de desconsideração, GONÇALVES<sup>158</sup> já faz pontuações que retomam algumas noções acerca da relação material que está sendo postulada em juízo, da qual o sócio não faz parte:

Com o incidente previsto nos arts. 133 e ss. do CPC, passa-se a exigir um contraditório prévio, anterior à desconsideração, que constitui forma de inversão de terceiro porque o sócio, que até então não figurava na relação processual, passa a integrá-la, não na condição de codevedor, mas de responsável patrimonial.

As concepções podem ser divididas da seguinte forma: (a) aqueles que defendem ser o IDPJ incompatível com o rito da execução fiscal, uma vez que possibilitaria a suspensão do feito e dilação probatória sem a prévia garantia do juízo; (b) aqueles que entendem que o IDPJ é dispensável para o redirecionamento fundamentado no art. 135, III, do CTN, devendo ser aplicado apenas nos casos em que a afetação patrimonial seja baseada no art. 50 do CC - aqui, observa-se que, apesar de julgarem que o redirecionamento prescinde de IDPJ, alguns juristas apontam que ainda assim é possível e até desejável sua aplicação para garantir o contraditório e a ampla defesa; (c) aqueles que defendem que o IDPJ deve ser aplicado nos casos de redirecionamento fundamentado no art. 135, III, do CTN, seja por considerarem que seja essa uma hipótese de desconsideração, seja por entenderem que a ausência de previsão legal para o procedimento do redirecionamento enseja a aplicação subsidiária do CPC.

---

<sup>158</sup> GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios. *Direito Processual Civil*: Esquematizado. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018. p. 273.

No que tange ao primeiro posicionamento, são exemplos os seguintes julgados no TRF2 e TRF4 respectivamente, que firmaram a incompatibilidade do rito da execução fiscal com o IDPJ:

DIREITO ADMINISTRATIVO E PROCESSO CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. MULTA ADMINISTRATIVA. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ARTIGO 133 E SEQUINTE, CPC/2015. DESCABIMENTO. 1. A decisão agravada determinou ao exequente instaurar o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, arts. 133 e ss. do CPC/2015, pois o crédito em cobrança não tem natureza tributária. 2. Inaplicável o Código Tributário Nacional à execução fiscal de multas administrativas, regidas pela Lei nº 6.830/1980. A desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal de dívidas não-tributárias tem apoio no art. 50 do CC/2002, a despeito da dificuldade na sua aplicação, à ausência de normativa acerca da ritualística a ser observada. 3. O CPC/2015, arts. 133 a 137, prevê a instauração de incidente autônomo, cabível em todas as fases do processo, que assegura contraditório prévio aos sócios antes da desconsideração, mas não pode ser utilizado indiscriminadamente, e sua instauração é incompatível com o rito das execuções fiscais, à luz do art. 1º da Lei nº 6.830/1980, "eis que possibilitaria a suspensão do processo de execução e a dilação probatória sem a prévia garantia do juízo" (TRF4, AG 5039923-37.2016.4.04.0000, 3ª Turma, Rel. Fernando Quadros da Silva, julg. 8/11/2016). 4. Agravo de Instrumento provido para determinar a apreciação do pedido de desconsideração da personalidade jurídica, prescindindo-se da instauração do incidente, arts. 133 e ss. CPC/2015.<sup>159</sup>

ADMINISTRATIVO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. INSTRUMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA O SÓCIO ADMINISTRADOR DA EMPRESA EXECUTADA. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. SUSPENSÃO DO PROCESSO. DESCABIMENTO. A execução fiscal possui sistemática própria prevista na Lei 6.830/80. Neste caso, a instauração do incidente em questão mostra-se incompatível com o procedimento previsto, eis que possibilitaria a suspensão do processo de execução e a dilação probatória sem a prévia garantia do juízo. O pedido de redirecionamento em questão prescinde da instauração do incidente, devendo ser apreciado pelo Juízo a quo, sem a suspensão do processo executivo.<sup>160</sup>

<sup>159</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Administrativo. Processual Civil. Tributário. Agravo de Instrumento: 0011191-88.2016.4.02.0000/RJ. Relator: NIZETE LOBATO CARMO. DJ: 22/02/2017. JusBrasil, 2017. Disponível em: <<https://trf2.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/436799881/111918820164020000-0011191-8820164020000/inteiro-teor-436799892>>. Acesso em: 27 mai. 2018.

<sup>160</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Administrativo. Processual Civil. Tributário. Agravo de Instrumento: 5039923-37.2016.4.04.0000/RS. Relator: Fernando Quadros da Silva. DJ: 08/11/2016. Eproc, 2016. Disponível em: <[https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar\\_documento\\_publico&doc=41478706069992741034211696283&evento=490&key=5fa346767ade65fd083cb6ef5a3efaa7fe36241c2c6e647a99bc9e301cbe6739&hash=462e157a1a8a6d999a334fd574e2d44d](https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41478706069992741034211696283&evento=490&key=5fa346767ade65fd083cb6ef5a3efaa7fe36241c2c6e647a99bc9e301cbe6739&hash=462e157a1a8a6d999a334fd574e2d44d)>. Acesso em: 1 jun. 2018.

Argumenta-se, portanto, pela incompatibilidade porque, para que haja suspensão do processo executivo e dilação probatório para a defesa do executado, é necessária a prévia garantia do juízo e oposição de embargos à execução, conforme o §1º art. 16 da LEF<sup>161</sup>.

Tal incompatibilidade é refutada por ANDRADE<sup>162</sup>, para quem a instauração do IDPJ é obrigatória quando houver “pedido de desconconsideração de personalidade jurídica em ação de execução fiscal contra pessoas físicas ou jurídicas não indicadas na CDA”:

Em execução fiscal, a qualificação jurídica de parte só pode ser atribuída a quem conste no título executivo extrajudicial (CDA), na condição de executado, coexecutado ou responsável tributário, cuja inclusão no polo passivo se dá pela via do redirecionamento. Se a pessoa afetada pela eficácia jurídica e patrimonial da desconconsideração da personalidade jurídica não figura na CDA ou não há hipótese de responsabilidade tributária, não há título executivo apto a presumir a sua legitimidade passiva. Trata-se, portanto, de um terceiro na lide executiva, que não pode ser equiparado ao executado ou coexecutado. Logo, se esse terceiro não ostenta a posição de parte executada, não lhe pode ser dispensado o mesmo tratamento jurídico que o art. 16 da LEF prescreve apenas para os sujeitos que têm contra si presunção legal relativa da sua condição de legitimados passivos e responsáveis tributários, por estarem indicados na CDA ou já terem sido incluídos na lide, por meio de redirecionamento deferido antes da vigência do IDPJ.

Assim, ao passo que a LEF exige a garantia do juízo para a suspensão e defesa do executado com dilação probatória, o mesmo não se aplica ao réu do IDPJ, que não é parte na execução fiscal, contra quem não existe presunção de certeza da CDA e a defesa que será manejada no âmbito do IDPJ não é contra o crédito tributário, mas sim sobre a existência do abuso da personalidade jurídica.

Ainda, observa-se que, nos termos do art. 134 do CPC<sup>163</sup>, poderá ser instaurado em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo judicial, como é o caso da execução fiscal.

---

<sup>161</sup> Art. 16. § 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

<sup>162</sup> ANDRADE, Fernando Ferreira de Abreu. IDPJ e sua aplicabilidade às execuções fiscais. Jota, São Paulo, 13/07/2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/idpj-e-sua-aplicabilidade-as-execucoes-fiscais-13072017>>. Acesso em: 28 mai. 2018.

<sup>163</sup> Art. 134. O incidente de desconconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

Da mesma forma, na concepção de LUMMERTZ<sup>164</sup>, não há incompatibilidade entre a execução e o IDPJ, devendo esse ser aplicado sempre que requerida a desconsideração da personalidade jurídica propriamente dita, mas também sendo possível sua aplicação nos casos do redirecionamento fundamentado no art. 135, III, do CTN, ainda que a responsabilidade tributária não configure hipótese de desconsideração:

Diante da lacuna existente na Lei nº 6.830/1980 acerca de um procedimento específico para a demonstração da presença das circunstâncias do inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional, abre-se espaço para a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil, nos termos do art. 1º da própria Lei nº 6.830/1980. Deve-se observar, ainda, que não há qualquer incompatibilidade entre o IDPJ e o regime normativo da Lei nº 6.830/1980, o que permite a aplicação do procedimento previsto nos arts. 133 a 137 no âmbito da execução fiscal. Trata-se, por fim, de procedimento que assegura o contraditório acerca dos requisitos para a aplicação do inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional e a ampla defesa do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica.

Também defendem a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nos casos de redirecionamento fundamentado no art. 135, III, do CTN, Renato Becho<sup>165</sup>, Betina Treiger Grupenmacher<sup>166</sup>, Danielle Bertagno<sup>167</sup>, Emmanuel Biar e Pedro Tinoco<sup>168</sup>, Michel Gulin Melhem<sup>169</sup> e Hugo de Brito

<sup>164</sup> LUMMERTZ, Henry Gonçalves. *A Responsabilidade Pessoal do Diretor, Gerente Ou Representante da Pessoa Jurídica e o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica*. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 19, n. 110, p. 326-345, jul./ago.2016. p. 340-341.

<sup>165</sup> BECHO, Renato Lopes. *Dos Impactos do Novo CPC no Direito e Processo Tributário*. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 19, n. 110, jul./ago.2016, p. 618; \_\_\_\_\_. *Dos Impactos do Novo CPC no Direito e Processo Tributário*. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 19, nº 110, p. 619.

<sup>166</sup> GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Os Processos Judiciais e Administrativos Tributários e o Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica do Novo Código de Processo Civil*. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 19, n. 110, jul./ago.2016, p. 130.

<sup>167</sup> BERTAGNOLLI, Danielle. *A Desconsideração da Personalidade Jurídica na Execução Fiscal Regida pelo Novo Código de Processo Civil*. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 19, n. 110, p. 277-292, jul./ago.2016, p. 277.

<sup>168</sup> BIAR, Emmanuel.; TINOCO, Pedro. *O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Sua Aplicação no Âmbito da Execução Fiscal*. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 19, n. 110, jul./ago.2016, p. 303.

<sup>169</sup> MELHEM, Marcel Gulin. *A Essência do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e sua Relação com a Execução Fiscal*. Revista de Estudos Tributários, Porto Alegre, v. 19, n. 110, jul./ago.2016, p. 440.

Machado Segundo e Raquel Cavalcanti Ramos Machado<sup>170</sup>. Nas palavras dos dois últimos:

Mas, caso seu [sócio] nome não conste da CDA, entende o STJ que o redirecionamento depende de o Fisco demonstrar, nos autos da execução fiscal, a ocorrência dos fatos que justificam a responsabilidade, nos termos dos arts. 134 e 135 do CTN. A essas hipóteses, agora, aplica-se claramente o incidente previsto no art. 133 do novo CPC, a teor do que se explicita no art. 795 [...] A vantagem da discussão a respeito da responsabilidade ocorrer em procedimento específico, no qual as partes são ouvidas previamente e podem produzir provas, é a de reduzir a probabilidade de que se prolatem decisões equivocadas e apressadas, visto que o novo Código (apenas) deixa clara a necessidade não só de uma prévia demonstração por parte do autor do requerimento a respeito da presença dos requisitos que justificariam seu deferimento, mas também a indispensabilidade de se ouvirem os réus e possíveis réus (os sócios em desfavor de quem a desconsideração é requerida), previamente à prolação de qualquer decisão a respeito.

Já para, por exemplo, Thiago Holanda<sup>171</sup>, Paulo Roberto Lyrio Pimenta<sup>172</sup>, José Aurino de Melo Filho<sup>173</sup> e Luciane Pimentel de Lima, o redirecionamento para responsabilização de administradores nos termos do art. 135, III, do CTN não deve ser aplicado o incidente para desconsiderar a personalidade jurídica. Tomemos as lições da última jurista para ilustrar o entendimento<sup>174</sup>:

No meu entendimento a responsabilidade dos sócios-gerentes prevista no art. 135, III, tem natureza sancionatória e inclui a pessoa física do diretor, gerente e administrador no polo passivo da obrigação tributária, pela prática de infrações, não estando, assim, sujeita ao procedimento de desconsideração de personalidade jurídica prevista nos arts. 133 a 137 do Código de Processo Civil. Tal responsabilidade é forma de sujeição passiva, a teor do art. 121, I, do CTN, na qual os responsáveis passam ter o dever de pagar tributos

<sup>170</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito.; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. *O Novo Código de Processo Civil e o Processo Tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. 19ª ed. São Paulo: Dialética, 2015. p.174-175.

<sup>171</sup> GONZÁLES, Thiago Holanda. *O Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica Previsto nos arts. 133 a 137 do Novo Código de Processo Civil (lei Nº 13.105/2015) e as Execuções Fiscais*. Revista da Procuradoria-Geral do Estado, Porto Alegre, v 37 n. 77, p. 154.

<sup>172</sup> PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. *Algumas Repercussões do Novo Código de Processo Civil no Direito Material Tributário*. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). *Grandes Questões Atuais de Direito Tributário*. v. 19. São Paulo: Dialética, 2015. p.374-384.

<sup>173</sup> MELO FILHO, João Aurino de. *Modificações no pólo passivo da execução fiscal: conseqüências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo*. In: \_\_\_\_\_. (Org). *Execução fiscal aplicada: Análise pragmática do processo de execução fiscal*. 5ª ed, Bahia: Juspodivm, 2016. cap. 10, p. 463-464.

<sup>174</sup> LIMA, Luciane Pimentel de. *Incidente de Desconsideração de Desconsideração da Personalidade Jurídica e os Efeitos no Processo Tributário*. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, São Paulo, v 12, p. 65-86, maio/jun. 2018. p.

originalmente devidos pela pessoa jurídica por atos de gestão com excesso de poderes ou em infração à lei societária, não se confundindo com a desconsideração prevista no art. 50 do CC.

Esse entendimento, inclusive, já foi firmado alguns enunciados.

Enunciado nº 20 do Fórum Nacional de Execução Fiscal (FONEF)<sup>175</sup>, aprovado em sua segunda edição:

O incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto no art. 133 do NCPD, não se aplica aos casos em que há pedido de inclusão de terceiros no polo passivo da execução fiscal de créditos tributários, com fundamento no art. 135 do CTN, desde que configurada a dissolução irregular da executada, nos termos da súmula 435 do STJ.

No mesmo Fórum, destaca-se, também foi aprovado o Enunciado nº 21<sup>176</sup>, que define aplicável o IDPJ nos casos em que a desconsideração da personalidade for requerida, com fundamentos na norma geral do art. 50 do CC:

O incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto no art. 133 do NCPD, é aplicável aos casos em que há pedido de redirecionamento da execução fiscal da dívida ativa, com fundamento na configuração de grupo econômico, ou seja, nas hipóteses do art. 50 do CC.

O Fórum de Execuções Fiscais da 2ª Região (FOREXEC) aprovou o Enunciado nº 6, com o seguinte teor: “A responsabilidade tributária regulada no art. 135 do CTN não constitui hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, não se submetendo ao incidente previsto no art. 133 do CPC/2015.”<sup>177</sup>

Por fim, também destaca-se o Enunciado nº 53 da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM): “O redirecionamento da

<sup>175</sup> FÓRUM NACIONAL DE EXECUÇÃO FISCAL. Enunciados. Disponível em: <<https://www.ajufe.org.br/images/compilados/enunciados/FONEF-enunciados.pdf>> . Acesso em 30 mai. 2018

<sup>176</sup>FÓRUM NACIONAL DE EXECUÇÃO FISCAL. Enunciados. Disponível em: <<https://www.ajufe.org.br/images/compilados/enunciados/FONEF-enunciados.pdf>> . Acesso em 30 mai. 2018

<sup>177</sup>FORUM DE EXECUÇÕES FISCAIS. Enunciados aprovados. Disponível em: <<http://emarf.trf2.jus.br/site/documentos/enunciadosforexec2015.pdf>>. Acesso em 28 de mai. 2018.

execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015.”<sup>178</sup>

Nos Tribunais Regionais Federais da 3ª e 4ª Região a posição pela prescindibilidade de IDPJ nos casos de redirecionamento do art. 135, III, do CTN tem sido a que mais aparece. No primeiro deles, está pendente julgamento de Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas para decidir se “o redirecionamento de execução de crédito tributário da pessoa jurídica para os sócios dar-se-ia nos próprios autos da execução fiscal ou em sede de incidente de desconconsideração da personalidade jurídica”<sup>179</sup>. Em relação do TRF4, no que tange especificamente ao redirecionamento em razão da dissolução irregular, o Tribunal postulou seu entendimento na Súmula 112<sup>180</sup>:

A responsabilização dos sócios fundada na dissolução irregular da pessoa jurídica (art. 135 do CTN) prescinde de decretação da desconconsideração de personalidade jurídica da empresa e, por conseguinte, inaplicável o incidente processual previsto nos arts. 133 a 137 do CPC/15.

Assim, a tendência é que se firme, na jurisprudência, justamente pela diferença material da responsabilidade tributária e a desconconsideração da personalidade jurídica, que o redirecionamento da execução fiscal fundado no art. 135, III, do CTN não dependerá da instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica.

É importante pontuar, entretanto, que a responsabilidade tributária, diferentemente da desconconsideração da personalidade jurídica, deve ser apurada desde o âmbito administrativo, devendo o redirecionamento durante a execução fiscal ser realizado somente quando o ato com excesso de poderes, infração à lei ou

---

<sup>178</sup> SEMINÁRIO - O PODER JUDICIÁRIO E O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. Enunciados Aprovados. Disponível em: <<https://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERS%C3%83O-DEFINITIVA-.pdf>>. Acesso em: 28 mai. 2018.

<sup>179</sup> INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS – IRDR. *O redirecionamento de execução de crédito tributário da pessoa jurídica para os sócios dar-se-ia nos próprios autos da execução fiscal ou em sede de incidente de desconconsideração da personalidade jurídica*. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br/documentos/vipr/IRDR.pdf>>. Acesso em: 30 mai. 2018.

<sup>180</sup> TRIBUNAL REGIONAL DA 4ª REGIÃO. Súmulas do TRF4. Disponível em: <[https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=sumulas\\_trf4](https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=sumulas_trf4)>. Acesso em 30 de mai. 2018.

ao contrato social só é constatado no momento da execução. Veja-se o que diz MACHADO SEGUNDO<sup>181</sup> sobre o tema:

Em nosso entendimento, para atribuir responsabilidade tributária às pessoas referidas no artigo 135 do CTN é indispensável a instauração de processo administrativo específico. [...] O puro e simples “redirecionamento” da execução fiscal para as pessoas referidas no art. 135, II, do CTN, em regra, só é possível nas hipóteses em que, quando da busca de bens para a penhora, constata-se o irregular e completo desaparecimento da pessoa jurídica.

No que tange à desconsideração da personalidade jurídica em âmbito administrativo, a questão depende da interpretação dada ao parágrafo único do art. 116 do CTN, se seria uma norma de eficácia limitada ou eficácia contida, conforme discutido no subcapítulo anterior. De todo modo, considerando que a desconsideração da personalidade culmina tão somente na extensão dos efeitos patrimoniais da obrigação, ou seja, na mera afetação do patrimônio do sócio, e considerando que os atos expropriatórios para sanar o crédito tributário só são realizados no âmbito da execução fiscal, parece que a instauração do incidente no processo judicial é suficiente.

---

<sup>181</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2015, p. 243.

## 5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, conforme demonstrado no presente estudo, é objeto de grande controvérsia no âmbito da doutrina e da jurisprudência.

São diversas as obras doutrinárias e decisões judiciais que dispõem que a desconsideração da personalidade jurídica é, no direito tributário, positivada pelo artigo 135, III, do CTN, seja por entenderem que, de fato, a responsabilidade tributária dos referidos dispositivos legais são espécies de desconsideração da personalidade jurídica, seja por imprecisão terminológica.

Ocorre que, conforme procurou-se demonstrar no presente estudo, ainda que se adote o posicionamento de que a teoria desconsideração da personalidade jurídica engloba a responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN, cada um dos institutos possuem peculiaridades específicas que geram repercussão de diferentes consequências e de tratamentos práticos e processuais diferentes, o que não pode ser ignorado.

Buscou-se apontar as diferenças entre a responsabilidade tributária e a desconsideração desde os sujeitos a quem as normas referem-se, os seus requisitos e fundamentos, as hipóteses de aplicação e os efeitos que cada uma delas acarreta. Enquanto a primeira é uma responsabilização atribuída diretamente pelo legislador ao administrador que incorre em atos com excesso de poderes, infração à lei e ao contrato social, a desconsideração da personalidade jurídica depende de decisão de julgador e está relacionada ao próprio abuso do direito à constituir pessoa jurídica, em que é sujeito, em geral, o sócio.

Ainda, a responsabilidade tributária é uma espécie de sujeição passiva e, portanto, está inserida em um regramento específico de apuração, de constituição de débito, de inscrição em dívida ativa e de execução tanto expropriatória como por meios indiretos a exemplo do registro em cadastro de inadimplentes.

A desconsideração, ao menos em seu sentido estrito, nos termos do próprio artigo 50 do CC, apenas autoriza a extensão dos efeitos patrimoniais da obrigação, ou seja, o sujeito afetado pela desconsideração não se torna devedor ou parte na

relação material obrigacional, mas tão somente terá o seu patrimônio afetado pela obrigação. Isso porque a desconsideração não despersonaliza nem invalida o ato de constituição da pessoa jurídica. Ao contrário, a pessoa jurídica continua sendo o sujeito passivo da relação material, tendo apenas seus efeitos limitados em relação à obrigação discutida no âmbito daquele processo em que a personalidade foi desconsiderada, e em relação somente àquelas partes - o postulante e a pessoa física contra quem a desconsideração foi efetuada. Assim, em resumo, o que ocorre quando há desconsideração da personalidade jurídica é que o sócio, por ter abusado de seu direito, perde os benefícios da autonomia patrimonial da pessoa jurídica.

Logo, se são institutos diferentes, com circunstâncias de aplicações diferentes, o estudo ponderou a possibilidade de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária - ou, para aqueles que consideram a responsabilidade tributária como uma espécie dessa, a possibilidade de aplicação fora das hipóteses do artigo 135, III, do CTN.

De um lado, alguns doutrinadores defendem que, em razão do princípio da legalidade, norteador do direito tributário, e da necessidade de legislação complementar para reger a sujeição passiva tributária, conforme os artigos 146, III, "b", e 150, I, da Constituição Federal, a desconsideração da personalidade jurídica não pode ser efetuada para além das hipóteses de atribuição de responsabilidade.

Como buscou-se apontar, entretanto, a desconsideração da personalidade jurídica não versa sobre o sujeito passivo da relação obrigacional. Por isso, para verificar sua compatibilidade com o ordenamento jurídico tributário, foi imprescindível ter conceituado o instituto e analisado os seus contornos. Se se tem que a desconsideração nada mais faz do que estender os efeitos patrimoniais da obrigação em relação àquele que fez uso abusivo do direito à constituir pessoa jurídica, então ela não é uma norma que diz respeito ao regramento da sujeição passiva tributária.

No que tange às diferentes consequências geradas pela responsabilidade tributária e pela desconsideração da personalidade jurídica, também o seu mecanismo de apuração deverá diferenciado. Assim, a solução para a controvérsia

motivadora dos recentes debates - se o incidente de desconsideração da personalidade jurídica substitui o procedimento de mero redirecionamento da execução fiscal, quando há ocorrência dos requisitos autorizadores para imputação da responsabilidade, nos termos do art. 135, III, do CTN - está no direito material que diferencia a responsabilidade tributária da desconsideração da personalidade.

A existência de um procedimento específico da desconsideração justifica-se, justamente, porque o sócio contra quem se faz a desconsideração é um terceiro na relação obrigacional, ao passo que o responsável tributário, ainda que a responsabilidade seja apurada supervenientemente, durante a execução fiscal, é sujeito passivo tributário.

É, conforme verificado ao longo do estudo, assim que a maior parte da jurisprudência tem se posicionado. Entretanto, parte da doutrina mantém-se firme defendendo que o incidente deveria ser aplicado nos casos de responsabilidade tributária, uma vez que o procedimento garante um contraditório prévio, principalmente considerando que a apuração superveniente da responsabilidade acaba por pular a etapa de defesa administrativa do responsável.

De outro lado, em algumas obras e decisões judiciais, o entendimento firmado é que o incidente é absolutamente incompatível com o rito das execuções fiscais, uma vez que permite a defesa mediante dilação probatória, bem como suspensão do feito sem garantia prévia do juízo.

A garantia prévia como condição estabelecida pela LEF para suspensão da execução e para defesa com dilação probatória é em relação ao executado e seus embargos. A defesa feita pela pessoa contra quem se visa desconsiderar a personalidade jurídica não é contra o crédito tributário, mas em relação aos requisitos autorizadores da desconsideração. Ainda, trata-se de terceiro no processo da execução fiscal - o que, aliás, é justamente uma das principais diferenças entre a desconsideração e a responsabilidade tributária.

Assim, entende-se que a aplicação do incidente de desconsideração para a apuração dos requisitos da responsabilidade do art. 135, III, do CTN pode sim ser realizada e até estimulada, uma vez que, por não haver um procedimento específico,

podem haver casos em que a imputação da responsabilidade é feita sem uma análise apropriada dos requisitos. Não há, entretanto, uma obrigatoriedade de que a Fazenda Pública, para imputar a responsabilidade tributária, fique sujeita ao incidente de desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que são institutos que se diferem, que têm hipóteses de aplicação distintas e efeitos divergentes.

## 6. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário brasileiro**. 22ª ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

ANDRADE, Fernando Ferreira de Abreu. IDPJ e sua aplicabilidade às execuções fiscais. **Jota**, São Paulo, 13/07/2017. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columnas/pauta-fiscal/idpj-e-sua-aplicabilidade-as-execucoes-fiscais-13072017>>. Acesso em: 28 mai. 2018.

ARAÚJO, Jose Henrique Mouta; CUNHA, Leonardo Carneiro da; RODRIGUES, Marco Antonio. **Fazenda Pública. Coleção Repercussões do Novo CPC**, vol. 3. 2ª ed. Salvador: Juspodivm, 2016.

ASCARELLI, Tullio. **Problemas das sociedades anônimas e direito comparado**. São Paulo: Quorum, 2008

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

ÁVILA, Humberto. **Responsabilidade pessoal dos administradores por atos praticados com abuso de poder**. Revista Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 27, 2012, p. 384-392.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 13ª ed. atual. por Misabel Abreu Derzi Machado. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

BAUM, Adler. Aporias sobre o Sócio Irresponsável e a Irresponsabilidade do Sócio em Matéria Tributária. **Revista dos Estudos Tributários**, Porto Alegre, ano XI, nº 68, jul./ago. 2009, p. 21-32.

BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade de Terceiros e Desconsideração de Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 16. vol., 2012, p. 293-313.

\_\_\_\_\_. Alterações mais importantes do Processo Civil em Matéria Tributária e o Novo CPC. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). **Grandes Questões Atuais do Direito Tributário**, São Paulo: Dialética, 19. vol., p. 385-399, 2015.

\_\_\_\_\_. Dos Impactos do Novo CPC no Direito e Processo Tributário. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 19, nº 110, p. 618-652, 2016.

\_\_\_\_\_. A sujeição passiva tributária é um tema constitucional ou infraconstitucional. São Paulo: **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 195, 2011 p. 104-123.

BERTAGNOLLI, Danielle. A Desconsideração da Personalidade Jurídica na Execução Fiscal Regida pelo Novo Código de Processo Civil. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 19, nº 110, p. 277-292, 2016.

BIAR, Emmanuel; TINOCO, Pedro. O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Sua Aplicação no Âmbito da Execução Fiscal. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 19, nº 110, p. 303-312, 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Tributário. Processual Civil. Agravo em Recurso Especial: Nº 100.046 - RS (2011/0228148-7). Relator: Ministro Humberto Martins. DJ: 15/03/2012. **JusBrasil**, 2012. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/21434825/agravo-regimental-no-agravo-em-recurso-especial-agrg-no-aresp-100046-rs-2011-0228148-7-stj/relatorio-e-voto-21434827?ref=juris-tabs>>. Acesso em: 1 jun. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Administrativo. Processual Civil. Tributário. Agravo de Instrumento: 0011191-88.2016.4.02.0000/RJ. Relator: NIZETE LOBATO CARMO. DJ: 22/02/2017. **JusBrasil**, 2017. Disponível em: <<https://trf-2.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/436799881/111918820164020000-0011191-8820164020000/inteiro-teor-436799892>>. Acesso em: 27 mai. 2018.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Administrativo. Processual Civil. Tributário. Agravo de Instrumento: 5039923-37.2016.4.04.0000/RS. Relator: Fernando Quadros da Silva. DJ: 08/11/2016. **Eproc**, 2016. Disponível em: <[https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar\\_documento\\_publico&doc=41478706069992741034211696283&evento=490&key=5fa346767ade65fd083cb6ef5a3efaa7fe36241c2c6e647a99bc9e301cbe6739&hash=462e157a1a8a6d999a334fd574e2d44d](https://eproc.trf4.jus.br/eproc2trf4/controlador.php?acao=acessar_documento_publico&doc=41478706069992741034211696283&evento=490&key=5fa346767ade65fd083cb6ef5a3efaa7fe36241c2c6e647a99bc9e301cbe6739&hash=462e157a1a8a6d999a334fd574e2d44d)>. Acesso em: 1 jun. 2018

CAMPINHO, Sérgio. **O direito de empresa à luz do novo Código Civil**. 13ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25 ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CHIESA, Clésio. Responsabilidade Tributária do Sócio e Administrador - Caracterização e Procedimento para sua Constituição - Nome Constante da CDA - Cabimento ou não de Exceção de Pré-executividade - uma Reflexão sobre o Entendimento do STJ. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. v. 14. São Paulo: Dialética, 2010. p.45-63.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. 20ª ed. São Paulo: Saraiva, 2016. v. 2.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário brasileiro**. 11ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. **O poder de controle na sociedade anônima**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

DE MELO, José Soares. ICMS - Critérios para a Exigência dos Responsáveis Tributários (Sócios, Administradores e Empresas Integrantes do Grupo Econômico) face à Previsão de "Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica" no Novo CPC de 2015. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. v. 19. São Paulo: Dialética, 2015. p.220-247.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de processo civil**. 17ª ed. Salvador: JusPodivm, 2015. v.1.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. **Manual de Direito Tributário**. 4º ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

FUNARO, Hugo. **Sujeição Passiva Indireta no Direito Tributário Brasileiro: As Hipóteses de Responsabilidade pelo Crédito Tributário Previstas no Código Tributário Nacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

GONÇALVES, Marcus Vinicius Rios. **Direito Processual Civil: Esquematizado**. 9ª ed. São Paulo: Saraiva, 2018.

GONZÁLES, Thiago Holanda. O Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica Previsto nos arts. 133 a 137 do Novo Código de Processo Civil (Lei Nº 13.105/2015) e as Execuções Fiscais. **Revista da Procuradoria-Geral do Estado**, Porto Alegre, v. 37, n. 77, p. 137-168, jan./jun. 2016.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade Tributária do Sócio e do Administrador – Nova Sistemática. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. v. 14. São Paulo: Dialética, 2010. p. 29-44.

\_\_\_\_\_. Os Processos Judiciais e Administrativos Tributários e o Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica do Novo Código de Processo Civil. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 19, nº 110, p. 130-148, 2016.

GUERREIRO, Carlos Eduardo de Almeida. **O Artigo 135 do Código Tributário Nacional e a Responsabilidade Tributária do Diretores de Pessoa Jurídica**. 2006. 217f. Mestrado - Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2006.

KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica**: (Disregard doctrine) e os grupos de empresas. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

LIMA, Luciane Pimentel de. Incidente de Desconsideração de Desconsideração da Personalidade Jurídica e os Efeitos no Processo Tributário. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 12, mai./jun. 2018, p. 65-86.

LUMMERTZ, Henry Gonçalves. *A responsabilidade pessoal do diretor, gerente ou representante da pessoa jurídica*. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 19, nº 110, p. 326-344, 2016.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 8ª ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos.; MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. O Novo Código de Processo Civil e o Processo Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. v. 19. São Paulo: Dialética, 2015. p.163-179.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 34ª ed. São Paulo: Malheiros, 2013.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 2, 2015.

MELO FILHO, João Aurino de. Modificações no pólo passivo da execução fiscal: conseqüências da falência, da morte, da dissolução irregular da pessoa jurídica e da sucessão empresarial no processo executivo. In: \_\_\_\_\_. (Org). **Execução fiscal aplicada**: Análise pragmática do processo de execução fiscal. 5ª ed, Bahia: Juspodivm, 2016. cap. 10, p. 401-526.

PARENTONI, Leonardo Netto. **Desconsideração Contemporânea da Personalidade Jurídica**: Dogmática e Análise Científica da Jurisprudência Brasileira. São Paulo: Quartier Latin, 2014.

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: **Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 9ª ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2007.

\_\_\_\_\_. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal. **Revista de Estudos Tributário**, São Paulo: IOB, p. 7-20, v. 11, n. 68, jul./ago. 2009.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária: e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012.

PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Algumas Repercussões do Novo Código de Processo Civil no Direito Material Tributário. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário**. v. 19. São Paulo: Dialética, 2015. p.374-384.

REALE, Miguel. **Visão Geral do Projeto de Código Civil**. Seção de Artigos. Disponível em: <[www.miguelreale.com.br](http://www.miguelreale.com.br)>. Acesso em: 30/05/2018.

REQUIÃO, Rubens. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica**. Revista dos Tribunais, São Paulo, vol. 58, nº 410, dez/69, p. 12-24.

\_\_\_\_\_. **Curso de direito comercial**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 1982, v. 1.

SANTIAGO, Edna Ribeiro. Desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário. In: **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XI, n. 51, mar 2008. Disponível em: <[http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=5015](http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=5015)>. Acesso em: 25 mai. 2018.

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

SILVA, Leonardo Toledo da. **Abuso da desconsideração da personalidade jurídica**. São Paulo: Saraiva, 2014.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. Coord.: IBET, Instituto Brasileiro de Estudos Tributários; obra póstuma. São Paulo: Ed. Resenha Tributária, 1975.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli et al.; MARTINS, Ives Gandra da Silva Martins (Coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7ª ed. São Paulo: Atlas, 2016. v. 2.

VELLOSO, Andrei Pitten. As Modalidades de Sujeição Passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord). **Curso**

**Avançado de Substituição Tributária:** Modalidades e Direitos dos Contribuintes.  
São Paulo: IOB, 2010. p.155-201.