

# O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

## THE INCIDENT OF DISREGARD DOCTRINE IN TAX MATTERS

Renato Maso Previde \*

Antonio Machado Guedes Alcoforado \*\*

**SUMÁRIO:** Introdução. 1 Considerações iniciais sobre a desconconsideração da personalidade jurídica. 2 Uma visão ampla da desconconsideração da personalidade jurídica. 2.1 Aspectos de ordem econômica no direito processual civil. 2.2 Breve reflexão sobre a desconconsideração da personalidade jurídica no direito processual civil brasileiro. 2.2.1 O juízo de exceção da decisão perante o Código de Processo Civil de 1973. 2.2.2 O poder (dever) geral de colaboração na produção da prova no pedido de desconconsideração. 2.2.3 O procedimento regulado pelo atual Código de Processo Civil. 3 Visão específica em matéria tributária: responsabilidade tributária *versus* a teoria da desconconsideração da personalidade jurídica. 3.1 Responsabilidade tributária atribuída aos sócios e aos administradores de pessoas jurídicas previstas no Código Tributário Nacional. 3.2 Dissolução irregular. 3.3 Aplicabilidade da desconconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário. 3.4 A desconconsideração da personalidade jurídica e sua distinção com a responsabilidade atribuída aos sócios e aos administradores. 3.5 Impossibilidade da desconconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária por meio do parágrafo único do art. 116 do CTN. 3.6 Adequação (ou não) do pedido, em matéria tributária, frente ao incidente previsto no atual CPC. Conclusão. Referências.

**RESUMO:** O campo de estudo está concentrado no Direito Processual Civil e Direito Tributário com o objetivo de resolver celeuma criada pelo novo Código de Processo Civil, em que houve a inclusão do procedimento de Incidente de Desconconsideração da Personalidade Jurídica como Intervenção de Terceiros, o que causou questionamento quanto à sua aplicabilidade em matéria tributária. O método de estudo dogmático jurídico e analítico da legislação e construção jurisprudencial existente permitiu concluir que existem três teorias a serem aplicadas: de que o incidente de desconconsideração poderá ser aplicado em matéria tributária, desde que utilizada a teoria de que aplica-se tal instituto por adequação dos requisitos do art. 50 do CC; ou pela aplicação da teoria de que o art. 135 do CTN possui os requisitos da adequação ao pedido da *disregard doctrine*; e, a terceira, que sustenta da inaplicabilidade do incidente em razão de que há automático redirecionamento da ação em face do sócio-gerente, sem a necessidade de se aplicar a desconconsideração. A decisão quanto à utilização de uma ou outra teoria será quanto aos efeitos pretendidos, conforme segue no estudo realizado.

**Palavras-chave:** Tributário. Processo Civil. Desconconsideração. Personalidade Jurídica. Intervenção de Terceiros.

\* Doutor pela PUC/SP em Direito Econômico. Membro do Grupo de Pesquisas do Acordo de Cooperação e Convênio firmado com a “Universitté de Paris 1 Panthéon-Sorbonne” (Paris - França); “Institut du Monde et du Developpement pour la Bonne Gouvemance Publique” (IMODEV) e Instituto Capitalismo Humanista (ICH). Advogado. Professor da especialização da PUC/MG, campus Poços de Caldas. Professor titular da graduação da Universidade do Estado de Minas Gerais na disciplina de Direito Empresarial. Professor Voluntário do EaD da Universidade Federal de São Carlos, na disciplina de Legislação e Direito Ambiental na graduação em Engenharia Ambiental.

\*\* Doutor em Direito Tributário pela PUC/SP. Professor Conferencista no Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET e na especialização em Planejamento Tributário na UFPE. Auditor e Ex-Superintendente Jurídico da Secretaria da Fazenda do Estado de PE. Pesquisador no IBET e na FGV Direito/SP.

Artigo recebido em 16/09/2019 e aceito em 25/09/2019.

**Como citar:** PREVIDE, Renato Maso. ALCOFORADO, Antonio Machado Guedes. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. **Revista de Estudos Jurídicos UNESP**, Franca, ano 21, n. 34, p. 55-91. jan/jun. 2017. Disponível em: <https://ojs.franca.unesp.br/index.php/estudosjuridicosunesp/issue/archive>.

**ABSTRACT:** *The field of study is concentrated in Civil Procedural Law and Tax Law with the objective of resolving the brain of a new Code of Civil Procedure, in which there was an inclusion of Incident procedure of Disregard Doctrine as Third Party Intervention, which caused questioning to its applicability in tax matters. The method of dogmatic legal and analytical study of the legislation and jurisprudential construction is allowed to conclude that there are three theories to be applied: that the incident of disregard is applied in the tax matter, adequacy of the requirements of art. 50 of the Code of Civil Law; Or by applying the theory that art. 135 of the Code of Tax Law has requirements of adequacy to request for disregard; and the third, which maintains the inapplicability of the incident because of the automatic redirection of the action in the face of the managing partner; without a need to apply a disregard. The existence of a method of performance evaluation or of another type of theory for the intended effects.*

**Keywords:** *Tributary. Civil Law. Disregard. Legal Personality. Third Intervention.*

## INTRODUÇÃO

Dos idos do Código de Processo Civil de 1973, acredita-se que a administração da pessoa jurídica por seus responsáveis decorre de uma nova postura destes frente àquela, sendo que o autor espanhol Navarrete afirma em seu trabalho a necessidade desta nova administração, pois ensina sobre uma teoria jurídica contemporânea da empresa como ponto de encontro entre cultura, sociedade e Direito, através das duas almas contratuais e organizativas do sistema jurídico: um moderno Direito racionalizador e de gestão econômica (SIMÃO FILHO, 2004, p. 205).

No Brasil, de acordo com Stajm, atualmente a identidade da empresa deve estar associada à sua função institucional: produzir ou fomentar a circulação de riquezas (STAJN, 2004, p. 142).

Atualmente, a organização dos fatores da produção não é vista como atos, mas como combinações de contratos, resultando em um feixe de contratos que dá origem ao núcleo da empresa à medida que reúne e organiza os fatores da produção, harmoniza interesses múltiplos e não homogêneos como o de empregados e empregadores, fornecedores e consumidores (STAJN, 2004, p. 148).

Esta nova sistematização dos administradores com a pessoa jurídica, possui na governança corporativa a sua máxima, em que não há meios, atualmente, de dissociar esta prática (daí nem expressar mais como uma ideia) do cotidiano da empresa, podendo traduzi-la como “um conjunto de instrumentos públicos e privados, incluindo leis, regulamentos e práticas comerciais que organizam e comandam a relação, numa economia de mercado, entre os controladores e administradores de uma empresa, de um lado, e aqueles que nela investem recursos, de outro” (SANTOS, 2003, p. 180).

Simão Filho traduz como sendo “a submissão da empresa e de seus órgãos sociais a um sistema de regras impositivas de conduta que abrange determinadas práticas de fundo ético e moral, criadas para esta finalidade ou preexistentes, que se refletem na sua administração; relacionamentos entre sócios, administradores e grupos de interesse social com os quais há interação, tais como, funcionários, prepostos, quotistas de qualquer natureza, fornecedores, clientes, além do relacionamento com o poder do Estado e o mercado em geral, de forma positiva para que se cumpra o objeto social e se atinja o fim social dentro de certos parâmetros tidos por razoáveis e corretos” (SIMÃO FILHO, 2008, p. 202).

Dentro deste padrão mencionado acima, Navarrete, em seu *El derecho nuevo de los grupos de empresas*, preocupa-se pela busca de clareza nas relações entre os grupos de empresas e as outras partes integrantes do feixe de contratos realizados com aqueles para a construção da segurança jurídica, quanto ao seu cumprimento e de que as regras contidas na legislação mercantil tenham a capacidade de resguardá-los, quando necessário (NAVARRETE, 2008, p. 121).

Há a busca, portanto, da efetividade da norma encartada na legislação mercantil, trabalhista, fiscal e consumerista em proteger os direitos das partes que acreditaram no grupo empresarial ou meramente na pequena empresa, realizando o feixe de contratos e investindo no crivo dos empregados, acionistas ou quotistas, credores e Estado.

Hodiernamente, por todas estas circunstâncias, a desconsideração da personalidade jurídica passa por uma reconsideração em relação à sua aplicação.

A discussão que se pretende balizar o presente artigo refere-se ao fato de que a desconsideração da personalidade jurídica realizadas até a vigência do novo Código de Processo Civil figurava como verdadeira exceção frente aos princípios do contraditório e da ampla defesa, tendo em vista sua aplicação mediante simples petição formulada pelo credor ou, ainda, se o novo procedimento de incidente previsto no atual diploma processual civil é aplicável às hipóteses de responsabilização tributária prescritas no Código Tributário Nacional e, portanto, se estes casos de desconsideração previstos no artigo 50 do Código Civil também se aplicam às relações jurídico-tributárias, pelos mesmos requisitos da codificação civil.

Antes à nova codificação processual civil, não havia sequer um procedimento hábil a gerar dúvida em relação ao que fora proposto para

tal quebra, o que ocasionava prejuízo ao próprio sentido do instituto da personificação da pessoa jurídica e demais reflexos desta garantia aos sócios.

A simples previsão do instituto da desconsideração seja no Código Civil ou no Código de Defesa do Consumidor e no Código Tributário Nacional, demandava a assunção de um risco não suportado ainda pela Teoria da Empresa, pelo simples fato da existência do princípio da preservação da empresa.

O presente estudo se inicia com uma visão da *disregard doctrine*, que surgiu no cenário jurídico como um meio extremo, importando na quebra momentânea da personificação jurídica e das garantias existentes em razão da formação deste escudo patrimonial e de responsabilidades, interpretando-a por um enfoque humanista sobre a Ordem Econômica da Constituição Federal.

## **1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA**

Segundo Kelsen (1987, p. 187), a pessoa jurídica, assim como a pessoa natural (ou pessoa física), enquanto sujeitos de direito, são realidades jurídicas.

A sociedade empresária possui personalidade jurídica própria, distinta da personalidade dos seus sócios. Como consequência dessa distinção, tem-se a separação na titularidade obrigacional (os direitos e obrigações da pessoa jurídica não se confundem com os dos seus sócios) e na titularidade processual (a pessoa jurídica tem legitimidade para demandar e ser demandada em juízo), consagrando a autonomia patrimonial (COELHO, 2004, p. 14-16).

A teoria da personalidade jurídica, conhecida na doutrina como *Disregard of Legal Entity*, originou-se na jurisprudência inglesa e americana, nos casos, respectivamente, *Solomon vs. Salomon & Co. Ltd.*, de 1897, e *Bank of the United States vs. Deveaux*, de 1809.

A *Disregard of Legal Entity* foi estudada inicialmente pelo alemão Rolf Serick (1966, p. 89). No Brasil, foi introduzida doutrinariamente por Rubens Requião, que defendia a aplicação da teoria originária do direito anglo-saxão ao ordenamento jurídico pátrio (REQUIÃO, 1969, p. 12-24), sendo posteriormente absorvida pelos tribunais e contemplada em algumas legislações, como, por exemplo, na Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990 (Código de Defesa do Consumidor), na Lei nº 8.884, de

11 de junho de 1994 (Lei sobre a preservação e a repressão às infrações contra a ordem econômica), na Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998 (Lei sobre a responsabilidade por lesões ao meio ambiente), e no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil).

## **2 UMA VISÃO AMPLA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA**

### **2.1 Aspectos de ordem econômica no direito processual civil**

Walmott Borges dispõe sobre o Direito Econômico, como necessária a regulação do conflito entre os agentes públicos e privados, sendo que a harmonização entre os interesses da iniciativa privada e da iniciativa pública deve buscar um objetivo comum: o benefício do coletivo (BORGES, 2004, p. 219).

Nossa responsabilidade está em mostrar os caminhos ao Estado, para que se estruture em respeito à liberdade como um princípio de conduta humana para que se mantenha imaculada a pessoa, na medida em que se concilie com os interesses da coletividade (ESTORNINHO, 1999, p. 211).

Assim, através dos ensinamentos de Salomão Filho ao trazer do Direito Alemão a ideia de um contrato em que prepondera o denominado Direito Institucional, pois enfrenta-se tempos de transformação, onde a publicização do privado, iniciada há tempos, e hoje assisti-se à privatização dos institutos do ramo do direito público (SALOMÃO FILHO, 2004, p. 73).

A dualidade entre Direito Público e Privado já não representa o Direito posto, pois não comporta a transformação dos institutos jurídicos existentes desde os alicerces do Direito Privado até os novos institutos que surgiram no decorrer dos tempos como as parcerias público-privadas e demais figuras que mesclam tanto elementos de Direito Privado quanto de Direito Público.

Não se trata da simples defesa de um Direito Civil Constitucional, até mesmo por hoje não ter razão em existir tal expressão, tendo em vista a constitucionalização do Direito, mas trata-se o presente tema de institutos que até então seguiam exclusivos de um determinado ramo do Direito e, atualmente, com a transformação das relações jurídicas, já não possuem mais esta rigidez conceitual de que seriam exclusivos de determinada área do Direito, de representar uma das dualidades.

Leclercq estabelece que dificilmente pode-se traçar uma divisão entre Direito Público e Direito Privado, pois isto depende da organização do Estado e, em decorrência lógica, do sistema econômico a que está vinculado. Textualmente:

Portanto, há uma interpenetração entre direito público e direito privado. As fronteiras de direito público e direito privado estão longe de ser sempre claras. Não podemos dizer que o direito privado procede do direito público na medida em que o modo de organização de um Estado condiciona toda a atividade privada e a quota de atividade pública? (LECLERQ, 1995, p. 10)

Desta forma, a própria designação da natureza jurídica do Direito Econômico não possui correspondência em uma das áreas representadas pela arcaica dualidade representativa do Direito.

O Direito Econômico é o ramo do Direito que incorpora a dualidade, representando a zona cinzenta entre os dois ramos do Direito, isto é, uma mescla do público com o privado, o que se prefere, no presente trabalho, designar de Direito Institucional, segundo os ensinamentos de Salomão Filho (SALOMÃO FILHO, 2004, P. 73).

Trazer esta discussão para o campo do Direito Processual Civil, notadamente de Direito Público, importando na existência de um Direito Processual Econômico, vem decompor, mais uma vez, a questão da dualidade dos ramos do Direito.

Trata-se, não de abordar a existência de macro ou microconflitos, mas de expor que a Economia necessita ser regulada pelo Direito, qualquer que seja seu potencial de atingir desde relações entre indivíduos ou entre empresas, seja de qual valor for: de microinteresse ou macrointeresse.

A partir desta verificação haveria a subsunção de todas as relações jurídicas econômicas à sua delimitação pelo Direito, no intuito de ponderar às partes o dever essencial de que esta relação seja moldada, remoldada e efetivada de acordo com o bem-estar dos envolvidos, trazendo a estes a possibilidade de elevação do espírito humano com o objetivo de desenvolvimento social e econômico.

Este ideal deve ser guiado àquelas relações, frise-se aqui, que possam ser relativas a grandes corporações, empresas e aquelas outras originadas de operações entre indivíduos, tendo em vista que, qualquer que for o caso dentre estes, necessitará haver um controle tal de combater

ao abuso do poder econômico e controlá-lo, pois este existe tanto nos macrointeresses quanto nos microinteresses.

Conciliar estas necessidades ao novo diploma processual civil vem a ser a exigência de suplantar a Economia pelo Direito, em razão de todo o exposto, por existir uma doutrina econômica que merece ser contida, sob pena de que os hipossuficientes sejam excluídos do desenvolvimento econômico e social.

Os fatores econômicos estão presentes em uma infinidade de relações jurídicas que, posteriormente, serão tratadas por instrumentos existentes no novo Código de Processo Civil e pensar o Capitalismo Humanista como doutrina econômica baseada no artigo 170 da Constituição Federal, confere o surgimento de novos tratamentos a institutos do diploma processual civil, bem como o surgimento de outros, que denotam que a Ordem Econômica Constitucional alicerçou um diploma processual convergente com os ditames do Humanismo Antropofílico.

Pode-se afirmar como exemplos desta ocorrência, a inserção nos procedimentos especiais de uma ação possessória coletiva, da exclusão da ação de depósito, da inclusão da ação de dissolução parcial de sociedade, dentre outros ganhos.

Tem-se ainda a inserção de um procedimento hábil à efetivação do contraditório nos pedidos de desconsideração da personalidade jurídica, o que ocorria, até então, como verdadeiras decisões de Tribunais de Exceção, quando o julgador determinava a quebra do escudo protetor dos sócios, mediante simples petição, ausente qualquer oitiva da parte interessada e sumariamente prejudicada.

Como uma das principais vertentes demonstradoras da limitação do poder econômico pelo processo civil está a inclusão de normas principiológicas que determinam a obediência, pelas partes, do exercício da boa-fé, da duração razoável do processo, o dever de cooperação entre si e ainda a previsão do artigo 8º de que:

Ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência.

Portanto, a observância, pelo novo Código de Processo Civil, de uma série de instrumentos mitigadores do poderio econômico, leva a considerar a aplicação da doutrina econômica baseada e estruturada no

Capitalismo Humanista, ofertando à sociedade a possibilidade de erigir rumo à multidimensionalidade dos Direitos Humanos, gerando reflexos no próprio diploma processual civil.

## **2.2 Breve reflexão sobre a desconsideração da personalidade jurídica no direito processual civil brasileiro**

### **2.2.1 O juízo de exceção da decisão perante o Código de Processo de 1973**

Para a análise deste tópico deve-se pormenorizar a importância dos princípios, pois se a assertiva é a de que ocorria verdadeiro juízo de exceção nos julgamentos anteriores ao novo Código de Processo Civil, em razão da aplicação da *disregard doctrine*, nada melhor do que apontar a importância da aplicação dos princípios como instrumentos norteadores da aplicação das garantias em relação ao cidadão no Estado Democrático de Direito.

Os princípios nada mais são que espécies de norma do qual também integram esta classificação as regras, formando, portanto, o gênero norma.

As normas principiológicas, conforme ensinamento de Tavares, servem de vetores para a interpretação válida da Constituição, justamente por sua abstratividade o que determina significados às demais normas (normas-regras) (TAVARES, 2007, p. 100).

Neste sentido, a interpretação das normas-regras por intermédio de normas principiológicas viabiliza um maior entendimento com o fim de busca da vontade concreta da lei (CHIOVENDA, 2000, p. 68).

Posto desta forma, a riqueza de detalhes quanto à aplicação de uma norma-regra embasada em princípios confere ao aplicador do direito a segurança essencial para a decisão de um caso concreto ou até mesmo quanto à explanação de determinado caso jurídico.

Segundo Robert Alexy, isto se deve ao fato de que os princípios são normas que ordenam que algo seja realizado na maior medida possível, dentro das possibilidades jurídicas e reais existentes, razão pela qual designa os princípios por mandamentos de otimização (NERY JÚNIOR, 2009, p. 25).

Ronald Dworkin, ensina o seguinte:

Os princípios conferem coerência e justificação ao sistema jurídico e permitem ao juiz, diante dos ‘hard cases’, realizar a interpretação de maneira mais conforme à

Assim, a melhor análise com base nos princípios surge de Canotilho que os determina como possuindo um grau de abstração elevado, por isso, vago e indeterminado, não concluindo, por si só, em decisões precisas, gerando um sistema jurídico falho pela ausência de segurança, justamente devido ao seu sistema estruturante ou como um papel fundamental no ordenamento jurídico (CANOTILHO, 2003, p. 1160).

Por isso, o autor os qualifica em grau de abstração, determinabilidade, fundamentabilidade, proximidade da ideia de direito e natureza normogenética (CANOTILHO, 2003, p. 1160).

Dá a essencial importância de enfatizar a ocorrência de verdadeiro juízo de exceção quando se trata da matéria em estudo.

Quando a Constituição Federal impõe como garantia fundamental do indivíduo que aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes, conforme estatuído no artigo 5º, inciso LV, denota-se que há a preservação de que todo e qualquer indivíduo não terá seu direito violado, a não ser por meio de um processo vinculado à lei, que se utilizará de instrumentos para que este direito seja sobreposto por outro, caso exista a má-utilização daquele, como presente os requisitos para a aplicação da *disregard doctrine* no artigo 50 do Código Civil.

A valoração de cláusula pétrea dos princípios do contraditório e da ampla defesa, não podem ser subjugados por decisões judiciais que marginalizam a própria aplicação destes postulados de garantia e de preservação de um bem maior: o Estado Democrático de Direito, visto que o juízo de exceção é a afronta àquele.

A partir do momento em que possuímos como característica de nossa Constituição uma rigidez na possibilidade de sua mutabilidade formal, temos que todos os instrumentos de interpretação necessários a dar um bom entendimento a um caso concreto, devem ser utilizados no intuito de entregar à sociedade maior presteza na solução do caso e, portanto, maior segurança jurídica, uma vez que esta não ficará à mercê da Casa Legislativa para a elucidação de seus problemas.

O Neoconstitucionalismo baseado nos seguintes fundamentos: a) adoção de uma noção específica de Constituição; b) a defesa da tese segundo a qual o direito é composto de princípios; c) a adoção de uma técnica interpretativa denominada ponderação ou balanceamento;

d) a consignação de tarefas de integração à jurisprudência e de tarefas pragmáticas à Teoria do Direito (DIMOULIS, 2008, p. 435).

A existência deste mecanismo amplia a utilização da Constituição como um sistema de interpretação aberta, conferindo ao aplicador do direito a possibilidade de alcançar uma interpretação que até então inexistia, deixando de aguardar pela lenta possibilidade de mutabilidade formal pelo legislativo e determinar a decisão que melhor aproveite à sociedade.

Entretanto, quando analisa-se a aplicação da teoria da *disregard doctrine*, visualiza-se que tais princípios não eram aplicados aos casos concretos.

Apesar deste diálogo com a Constituição Federal e qualquer outra codificação, em relação a seus princípios, ser algo de extrema valia, os Tribunais marginalizaram a aplicação do essencial exercício do contraditório e da ampla defesa, permeando-se de decisões que abatiam sobre a pessoa jurídica, a desconsideração, e sobre os sócios, a situação de não proteção por simples petição indicativa das presença dos requisitos do artigo 50 do Código Civil.

A situação de excesso, de verdadeira arbitrariedade originava-se na inaplicabilidade de simples decisão interlocutória que determinasse que a pessoa jurídica se defendesse quanto ao circunstanciado na petição da parte contrária.

A própria vinculação de um procedimento no novo Código de Processo Civil para a desconsideração da pessoa jurídica já demonstra os excessos cometidos anteriormente.

Não é outro o entendimento de Fábio Ulhoa Coelho. Textualmente:

Conforme demonstrado, anteriormente, a desconsideração da personalidade jurídica, para comprometimento de patrimônio de sócio, somente é admissível como medida de coibição de fraudes, perpetradas através da manipulação do princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas.

Conclui-se, portanto, que a responsabilização de sócio por obrigação da sociedade, em virtude da desconsideração da personalidade jurídica própria desta, somente é jurídica, quando resulta de sentença judicial condenatória, proferida em ação de conhecimento de que é parte ou litisconsorte passivo o sócio.

Simple despachos, em processos de execução movidos contra a sociedade, determinando a penhora de bens dos sócios importam flagrante desobediência ao direito constitucional e ao devido processo legal.”

[...] Ao direito constitucional ao devido processo legal, de que é titular o sócio da sociedade limitada, corresponde o dever do credor social de promover a prévia ação de conhecimento, citá-lo, provar o pressuposto da aplicação da teoria da descon sideração da personalidade jurídica (fraude ou abuso de direito), obter sentença condenatória transitada em julgado para, somente depois, postular a penhora dos bens do patrimônio do membro da pessoa jurídica (COELHO, 2004).

O distinto comercialista arremata com precisão absoluta:

A descon sideração não pode ser decidida pelo juiz por simples despacho em processo de execução; é indispensável a dilação probatória através do meio processual adequado (COELHO, 2004).

O próprio Superior Tribunal de Justiça, desde 2002, vinha tratando a aplicação da *disregard doctrine*, de acordo com o garantismo da ampla defesa ao expor em seu julgado o seguinte:

[...]

9. A descon sideração da pessoa jurídica é medida excepcional que só pode ser decretada após o devido processo legal, o que torna a sua ocorrência em sede liminar, mesmo de forma implícita, passível de anulação.

10. Agravo regimental provido. Recurso especial provido, para cassar os efeitos da indisponibilidade e do seqüestro dos bens do recorrente.<sup>1</sup>

Até a codificação processual civil de 2002, o que se apresentava era um simples pedido, por intermédio de petição, que rompia com os princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório, perpetrando aos sócios uma decisão, muitas vezes, injusta, em decorrência de um pedido, em que permaneceriam à sorte de seu opositor através de alegações, muitas vezes infundadas.

A dificuldade do exercício destes princípios constitucionais também é tema do magistério de Humberto Theodoro Júnior:

[...] Somente após a descon sideração, os sócios eram chamados a integrar a lide e interpor os recursos cabíveis. O contraditório e a ampla defesa, destarte, eram realizados a posteriori, mas de maneira insatisfatória, já que, em grau

---

<sup>1</sup> AgRg no RECURSO ESPECIAL Nº 422.583 - PR (2002/0035457-5). Min. Rel. JOSÉ DELGADO, j. 20/06/2002.

de recurso, obviamente, não há como exercer plenamente a defesa assegurada pelo devido processo legal. Suprindo a lacuna processual, o novo Código cuidou da matéria nos arts. 133 a 137, traçando o procedimento a ser adotado na sua aplicação, de maneira a submetê-lo, adequadamente, à garantia do contraditório e ampla defesa (THEODORO JÚNIOR, 2015, p. 397).

Ao não prever um procedimento para a desconsideração da personalidade jurídica, o Código de Processo Civil de 1973 entregava aos diversos entendimentos de sobremaneira aplicação principiológica errônea, a frustração do exercício da Teoria da Pessoa Jurídica, prejudicando não só os sócios, mas também toda a sociedade pela insegurança jurídica que permeava o feixe de contratos da empresa, colocando em risco todos os parceiros da atividade empresária.

### 2.2.2 O poder (dever) geral de colaboração na produção da prova no pedido de desconsideração

O novo Código de Processo Civil traz um novo sistema divisório de seus institutos, o que deixa a codificação de 1973 em um patamar deveras ultrapassado, pois a atual sistemática de distribuição de temas incorpora maior facilidade para o entendimento da matéria.

Apesar de não ser inédita tal divisão, tendo em vista que se lembra do que há em relação ao Código Penal, por exemplo, a sistemática de criar uma parte geral e uma parte especial enriquece o debate sobre a aplicação dos institutos presentes na parte geral, o que determina, sem muitas discussões a sua aplicabilidade, por exemplo, sobre os procedimentos especiais, quando inexistir regra especial.

Portanto, ao afirmar que os regramentos da parte geral serão aplicados sobre os outros procedimentos, tem-se que as Normas Fundamentais do Processo Civil, constantes do Capítulo I, Título Único, do Livro I do Código de Processo Civil serão diretrizes principiológicas para aplicação sobre os casos concretos que se inserem na vida jurídica.

De curial importância o que consta dos artigos 5º a 9º do Código de Processo Civil.

O primeiro artigo<sup>2</sup> trata que todos que participam do processo, ou seja, as partes, testemunhas, os auxiliares do juiz, como este próprio, devem se portar de acordo com a boa-fé.

<sup>2</sup> Art. 5º CPC. Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a boa-fé.

Sem dúvida, que no processo civil moderno a ideia de boa-fê está ligada à diminuição de arestas entre as partes, bem como no necessário cuidado que há de ter no trato com o momento do julgador decidir sobre uma das partes.

A boa-fê é elevada a patamar de cuidado e esmero na aplicação da justiça, rompendo a ideia de simples lisura e ética no trato entre as partes, conforme os artigos posteriores corroboram.

O crescente desta argumentação continua quando se interpreta o artigo seguinte<sup>3</sup>, em que a decisão judicial deve ser justa e efetiva, por intermédio não apenas da prossecução, da busca pela tutela jurisdicional pelo Estado-juiz, mas que esta decisão judicial passa a ser também de responsabilidade das partes e de todos os envolvidos no processo, de forma a dividir tal responsabilidade com o juiz.

Esta cooperação que deve existir entre as partes aborda a necessidade de que estas sejam ouvidas e, que a decisão judicial seja prolatada após o pronunciamento dos interessados em relação ao processo, ou seja, que as partes sejam ouvidas como grau de zelo e justa composição da decisão judicial.

Se o objetivo do Código de Processo Civil é a cooperação entre os sujeitos do processo, estes devem ter “paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais”<sup>4</sup> e, dentre outras regras de isonomia, incorpora-se também a dos meios de defesa, o que leva a norma a enfatizá-la quando prescreve que o juiz deverá “zelar pelo efetivo contraditório”.

Ora, hodiernamente, uma decisão judicial justa e eficaz passa pelo contraditório, segundo depreende-se da argumentação realizada até o momento, consubstanciando que uma decisão justa prolatada tão somente pela oitiva de uma das partes passa a ser cada vez mais exceção à regra clara e vistosa da essencialidade do contraditório entre as partes.

Daí, o artigo 9º, *caput*, da novel codificação processual exigir esta conduta do julgador.<sup>5</sup>

O parágrafo único do artigo citado acima estipula os casos em que serão prolatadas as decisões sem o pronunciamento da parte

<sup>3</sup> Art. 6º CPC. Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

<sup>4</sup> Art. 7º CPC. É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório.

<sup>5</sup> Art. 9º CPC. Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida.

contrária e, por não constar a individualização do tema do presente artigo, deixa-se de apreciá-los.

Esta argumentação tem o escopo de demonstrar que os princípios da ampla defesa e do contraditório estão ainda mais privilegiados o que objetiva a colaboração das partes na produção da prova para que o resultado do processo (sentença) ou até mesmo da decisão interlocutória seja o mais próximo da verdade dos fatos.

O novo procedimento do incidente de descon sideração vem aproximar as partes deste dever, permeando a decisão do Magistrado com maior segurança jurídica, pois com a participação de todos os interessados, ter-se-á maior probabilidade de que a decisão seja coroada de êxito, atendida a diretriz de que a decisão judicial deve ser justa e eficaz.

Esta característica instrumental dos princípios do contraditório e da ampla defesa garante o julgador da possibilidade de exercer, efetivamente, o Direito Fundamental Processual, que não está arrimado apenas no direito à ação, mas também no direito à defesa.

Declarar que o poder à produção da prova constitui-se como verdadeiro dever é derivado desta nova sistemática do diploma processual civil, que impõe o exercício do contraditório, expondo que o entendimento com que a *disregard doctrine* vinha sendo utilizada até então teria tão somente um resultado: prostrar-se no passado, diante de uma nova diretriz principiológica a ser perseguida tanto pelas partes quanto pelo julgador.

Por isso argumentou-se no início deste tópico sobre o acerto do legislador em dividir o Código de Processo Civil em parte geral e parte especial, pois o fim aqui proposto é o de que o julgador tenha sempre como objetivo almejar a decisão mais efetiva possível com a abertura de prazo para manifestação pela parte, quando intentado a fazê-lo para o atingimento máximo que uma decisão judicial pode auferir: ser justa, representar a justiça da forma mais próxima possível, minando a base para recursos decorrentes de decisões de exceção.

Entretanto, alguns autores defendem que, em matéria tributária, o incidente de descon sideração do Código não trouxe avanços, conforme análise que se fará adiante.

### 2.2.3 O procedimento regulado pelo atual Código de Processo Civil

A descon sideração da personalidade jurídica foi içada à categoria de intervenção de terceiros, certamente em face do que já exposto no

presente trabalho quanto ao fato de que a pessoa jurídica, assim como a pessoa natural (ou pessoa física), enquanto sujeitos de direito, são realidades jurídicas.

A sociedade empresária possui personalidade jurídica própria, distinta da personalidade dos seus sócios. Como consequência dessa distinção, tem-se a separação na titularidade obrigacional e na titularidade processual, o que consagra a autonomia patrimonial do instituto (COELHO, 2004, p. 16).

Considera-se, por isso, interessante trazer estes fatores para fundamentar o que se afirmou anteriormente, uma vez que as reformas legislativas com a finalidade de incluir determinada norma-regra já prevista através de regras já existentes estruturadas em princípios, viabiliza um sistema mais seguro e célere na interpretação da lei, o que acontece com a presença do incidente de descon sideração no Código de Processo Civil.

Quando Tavares (2007, p. 100) invoca a interpretação evolutiva ou a mutabilidade informal da Constituição Federal, enfrenta algo que parece não condizer com o costume legislativo brasileiro, acostumado a legislar para que determinada interpretação legal seja realmente *exercitável* na aplicação da lei ao caso concreto.

Com a descrição do procedimento, apresenta-se o que esperado quanto ao seu desenrolar, quanto à busca do contraditório e uma decisão interlocutória mais acertada para o caso concreto, pois diante da abertura de prazo à outra parte para sua manifestação, dará ensejo à possibilidade de aplicação e produção da finalidade propalada da prova: seu dever de colaboração e realização da ampla defesa.

Apesar de não ser a tônica do trabalho, inicia-se uma breve apresentação sobre o procedimento de incidente de descon sideração da personalidade jurídica.

O artigo 133 do Código de Processo Civil indica os legitimados ativos para intentar o mencionado incidente, sendo a parte interessada e o Ministério Público, quando intervir no processo.

O procedimento deverá ser utilizado “em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial”, ou seja, a dicção do artigo 134 possibilita que seja utilizado em quaisquer das fases dos procedimentos elencados, o que se inclui também aqueles de rito especial, tendo em vista o legislador ter feito menção a “processo de conhecimento”, que se divide em rito comum e rito especial.

O mesmo artigo, mas por intermédio de seus parágrafos, ocasiona a possibilidade de se perquirir a forma como o pedido de desconconsideração será realizado, isto é, caso o processo esteja em seu devido andamento, far-se-á através de incidente, o que deverá ser comunicado, imediatamente, ao cartório distribuidor (§1º), como também provocará a suspensão do feito (§3º). Entretanto, caso a petição inicial ainda não tenha sido distribuída, esta poderá abrigar o pedido de desconconsideração em seu texto (§2º), deixando, por motivos óbvios de suspender o trâmite do feito, uma vez que a parte contrária ofertará defesa em relação a este pedido por meio de contestação, ressaltando que independentemente da forma como se dará o pedido, a pessoa jurídica será citada para apresentar defesa no prazo de 15 dias (artigos 135 e 335, todos do Código de Processo Civil).

A decisão do pedido de desconconsideração será resolvido pela espécie de decisão judicial natural à escolha de cada procedimento adotado. Caso o pedido tenha se desenrolado por meio de incidente, será prolatada decisão interlocutória (artigo 136), enquanto se por constar do texto de petição inicial, por sentença.

Entretanto, os dois pontos nucleares do procedimento, constam dos artigos 133, § 1º e 134, §4º do Código de Processo Civil.

O parágrafo primeiro do artigo 133 determina que “O pedido de desconconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei”.

A previsão legal impõe a vinculação do pedido de desconconsideração da personalidade jurídica às regras presentes nos artigos 133 a 137 do Código de Processo Civil, ou seja, o procedimento deve regular qualquer pedido referente à *disregard doctrine*, não importando qual o caso concreto que o determine. Lembre-se de que a presente intervenção de terceiros está contida na parte geral do Código, que causa a obrigatoriedade de sua observância em qualquer procedimento previsto no diploma processual civil, bem como sobre aqueles casos em que tal codificação tenha utilização subsidiária.

Notadamente, esta previsão vem estruturar os princípios do contraditório e da ampla defesa contidos nas diretrizes principiológicas constantes no Direito Fundamental Processual do Código.

O dispositivo legal pode transparecer ser excessiva, pois pode haver o entendimento de que a simples constatação deste incidente no diploma processual deve ser aplicado.

No entanto, diante do juízo de exceção existente até então quanto à aplicação da desconsideração, tal previsão vem a representar a máxima preeminência da norma e dos princípios já citados com reforço exegético destas normas, uma vez que a clara presença do texto legal prevendo esta obrigatoriedade pacifica qualquer interpretação que possa ter existido até então sobre a *disregard*.

Da mesma forma, o artigo 134, parágrafo quarto possui importância ímpar ao prever que “O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica”.

Nota-se que o preenchimento dos pressupostos da desconsideração não foi especificado no procedimento do incidente.

Esta não previsão possibilita a utilização dos requisitos do artigo 50 do Código Civil<sup>6</sup>, por exemplo. Mas também aqueles do Código de Defesa do Consumidor que são mais amplos e, portanto, de mais amplitude de utilização do instituto, nos termos do artigo 28 do Código de Defesa do Consumidor<sup>7</sup>.

Como tema deste trabalho, entende-se ainda pela aplicabilidade do incidente em relação à matéria tributária, preenchidos os pressupostos específicos do artigo 135 do Código Tributário Nacional<sup>8</sup>, apesar do trabalho ponderar entre as teses que permitem a desconsideração e outra que não a aceita.

### **3 VISÃO ESPECÍFICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA: RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA *VERSUS* A TEORIA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA**

O sujeito passivo pode ser denominado de contribuinte ou responsável (art. 121 do CTN), a depender do vínculo ao fato gerador. Essa vinculação é corolária do princípio da capacidade contributiva, ou

<sup>6</sup> Art. 50 CC. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

<sup>7</sup> Art. 28 CDC. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos 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>8</sup> Art. 135 CTN. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...]

seja, é vedado ao legislador infraconstitucional inserir no polo negativo da relação de obrigação tributária, como contribuinte (por exemplo, geralmente pessoa física para os impostos IRPF, ITR, IPVA, ITCMD, IPTU; e pessoa jurídica para os demais), alguém que não é partícipe do fato gerador da referida obrigação.

A Constituição da República outorga às pessoas políticas de direito público a competência para instituírem tributos apontando a materialidade específica para cada Ente Federativo. Por exemplo, a União poderá instituir impostos sobre produtos industrializados, renda, propriedade territorial rural etc.

Destarte, não há que se negar que o legislador infraconstitucional está preso em erigir como contribuinte do tributo aquele que revele capacidade contributiva pela participação, provocação ou produção de fatos tributáveis, extraindo proveito econômico de sua ação.

Já o responsável (terceiro) está no polo passivo da relação jurídico-tributária em decorrência de uma previsão legal, mesmo não sendo partícipe do fato gerador.

Como a pessoa jurídica possui personalidade própria, as relações jurídicas tributárias da sociedade não se confundem com as dos seus sócios (terceiros), ou seja, os tributos devidos pela primeira não são de responsabilidade dos seus sócios.

Essa regra, entretanto, não é absoluta. Em casos específicos pode haver a desconsideração da personalidade jurídica e, assim, a atribuição de direitos e obrigações aos sócios.

A doutrina e a jurisprudência, com a devida vênia, confundem a responsabilidade patrimonial atribuída aos gestores de pessoas jurídicas, consequência da desconsideração, com a responsabilidade tributária atribuída aos terceiros (sócios e gestores), nos termos dos arts. 134 e 135 do CTN, assunto que abordaremos doravante.

### **3.1 Responsabilidade tributária atribuída aos sócios e aos administradores de pessoas jurídicas previstas no Código Tributário Nacional**

A Seção III do Capítulo V do CTN dispõe sobre a responsabilidade tributária. Importa-nos, em face do corte metodológico delimitador do objeto deste estudo, as hipóteses de responsabilidade de terceiros dispostas nos arts. 134, III, e 135, III. Segundo Aliomar Baleeiro (2003, p. 308), o art.

134 trata da responsabilidade subsidiária, enquanto o art. 135 determina uma responsabilidade plena, por meio da substituição tributária.

Iniciaremos nossa investigação pela prescrição do art. 134 do CTN<sup>9</sup>. *Ex vi* da referida prescrição, diante da impossibilidade do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, os terceiros seriam responsabilizados solidariamente.

Nota-se, de antemão, uma imprecisão terminológica em utilizar “solidariedade” quando existe o benefício de ordem.

Pela previsão do art. 134 do CTN, a exigência tributária incidiria inicialmente contra o contribuinte e, somente no caso de insucesso (por exemplo, em uma execução frustrada pela inexistência de bens da pessoa jurídica suficientes para garantir a dívida), a exigência tributária seria “redirecionada” para o responsável.

Dessa forma, apesar da prescrição da responsabilidade solidária, diante do benefício de ordem, entendemos que a responsabilidade sob exame é subsidiária.

Como consequência da subsidiariedade, não é indicada a formalização do crédito tributário diretamente contra o responsável porque a prova da impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação pelo contribuinte pressupõe o lançamento contra o devedor originário (contribuinte). Todavia, em alguns casos, mesmo antes do lançamento e da exigibilidade do crédito tributário, já é possível aferir a impossibilidade do cumprimento da obrigação pelo contribuinte em função de atos ou omissões praticados pelos terceiros designados no dispositivo legal. Deve o Fisco, nestes casos, providenciar o lançamento contra o contribuinte e o terceiro responsável, que responde apenas subsidiariamente pelo crédito tributário (AGUILERA, 2007, p. 128)

De qualquer sorte, as ações e indevidas omissões ocorrem em atuações com culpa<sup>10</sup>, sem intenção de produzir resultados, diferentemente dos atos dolosos praticados pelos terceiros, relacionados no art. 135 do CTN.

Dessa forma, se o administrador de uma empresa atuou com negligência (por exemplo, com desídia quando deixa de pagar, sem motivo justo, reiteradamente os tributos em dia), com imperícia ou imprudência

<sup>9</sup> “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: ... **III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes**; ... Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório (grifos nossos)

<sup>10</sup> No crime culposo, o agente não quer nem assume o risco de produzir o resultado, mas a ele dá causa, nos termos do art. 18, II, do Código Penal, por imprudência, negligência ou imperícia.

(aplicando todos os recursos da sociedade em ações de uma única empresa, que se encontra em alto risco), restará configurada a culpa.

Entretanto, como se trata de responsabilidade subjetiva, a culpa deverá ser comprovada pelo Fisco.

Relativamente ao art. 135 do CTN, vejamos sua dicção:

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.

Portanto, diferentemente do art. 134, pelo qual a responsabilidade é subsidiária, na hipótese do art. 135 a responsabilidade é pessoal, como nos ensina Sacha Calmon: “Em suma, o art. 135 retira a ‘solidariedade’ e a ‘subsidiariedade’ do art. 134. Aqui a responsabilidade se transfere inteiramente para os terceiros, liberando os seus dependentes e representados” (COELHO, 2000, p. 403)

Considerando essa interpretação, o terceiro substituiria o sujeito passivo originário, inexistindo, portanto, a solidariedade prevista no artigo 124<sup>11</sup> do Código Tributário Nacional.

De fato, se o administrador praticou atos contrários ao estatuto social de uma sociedade, deverá responder pessoalmente pela obrigação tributária advinda daqueles atos.

Por exemplo, quando comprovado que: o gestor subfaturou vendas; ordenou ao contador a escrituração de despesas lastreadas em notas fiscais “frias”; ou dissolveu irregularmente a sociedade, sem aviso prévio ao Fisco, contrariando as normas societárias e o estatuto social. Nesses casos, é flagrante a fraude praticada pelo administrador contra a sociedade, fato que justifica sua inclusão no polo passivo da relação jurídico-tributária.

Entretanto, a prescrição do art. 135 do CTN prevê a possibilidade de se ultrapassar a personalidade jurídica da sociedade<sup>12</sup>, responsabilizando

<sup>11</sup> “Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

<sup>12</sup> Não se trata, como adiante demonstraremos, de desconsideração da personalidade jurídica.

a pessoa investida com poderes de administrador, sendo ou não sócio (na linguagem do CTN: diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado).

Para que isso ocorra, faz-se necessária a conduta dolosa<sup>13</sup> do administrador, ou seja, que o mesmo pratique atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

A “infração de lei, contrato social ou estatutos”, prescrita no *caput* do art. 135, significa infração à lei societária que regula a competência dos administradores de pessoas jurídicas. Em outras palavras, o administrador responde se descumprir a lei societária ou o disposto previsto no contrato social ou estatuto.

A lei referida no art. 135 do CTN é relativa a todo e qualquer enunciado prescritivo relacionado ao funcionamento das atividades da pessoa jurídica, podendo ser uma lei comercial, civil ou tributária, mas, se entendermos infração à lei como qualquer ato que vá de encontro às prescrições normativas, estaríamos transformando a responsabilidade tributária dos administradores em regra e não à exceção à responsabilidade da pessoa jurídica (ARAÚJO, 2010, p. 743)

No que tange à responsabilidade objetiva ou subjetiva, a tese da expressiva maioria da doutrina dispõe que a responsabilidade pessoal das pessoas indicadas nos incisos do art. 135 do CTN somente se atribui mediante a comprovação de práticas fraudulentas por parte dos administradores da sociedade com vistas à evasão fiscal.

O Colendo Supremo Tribunal Federal, nas oportunidades em que se pronunciou a respeito da matéria, julgou favorável a responsabilidade subjetiva, necessitando, entretanto, a prova do ato doloso. Em acórdão da lavra do Min. Leitão de Abreu está explicitado que:

SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. OS BENS PARTICULARES DOS SÓCIOS, UMA VEZ INTEGRALIZADO O CAPITAL, NÃO RESPONDEM POR DÍVIDA FISCAL DA SOCIEDADE, SALVO SE O SÓCIO PRATICOU ATO COM EXCESSO DE PODERES OU INFRAÇÃO DE LEI, CONTRATO SOCIAL OU ESTATUTOS<sup>14</sup>.

<sup>13</sup> Entendemos que o administrador que pratica ato doloso responde nos termos do art. 135 do CTN. Alguns autores entendem que tal aplicabilidade pode ocorrer em face de atos dolosos e culposos, cf. ROCHA, João Luiz Coelho da. A Responsabilidade Tributária Prevista no art. 135 do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo. n. 60, p 86-91, set. de 2000. p. 91.

<sup>14</sup> RE nº 85.241/SP, 2ª Turma, Unânime, julg. 22.11.1977, DJ 24.02.1978

A jurisprudência, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, ratifica a necessidade de comprovar o ato ilícito praticado pelos administradores. Nesse sentido, trazemos à baila trecho de decisão que serviu de paradigma para todas as outras que a sucederam:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES.

1. Os bens do sócio de uma pessoa jurídica comercial não respondem, em caráter solidário, por dívidas fiscais assumidas pela sociedade. **A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA IMPOSTA POR SÓCIO-GERENTE, ADMINISTRADOR, DIRETOR OU EQUIVALENTE SÓ SE CARACTERIZA QUANDO HÁ DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE OU SE COMPROVA INFRAÇÃO À LEI PRATICADA PELO DIRIGENTE.**

2. Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I e II, da Lei nº 6.404/76).

3. De acordo com o nosso ordenamento jurídico-tributário, os sócios (diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes da prática de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou com infração de lei, contrato social ou estatutos, nos termos do art. 135, III, do CTN.

4. O simples inadimplemento não caracteriza infração legal. Inexistindo prova de que se tenha agido com excesso de poderes, ou infração de contrato social ou estatutos, não há falar-se em responsabilidade tributária do ex-sócio a esse título ou a título de infração legal. Inexistência de responsabilidade tributária do ex-sócio.

5. Precedentes desta Corte Superior.

6. Embargos de Divergência rejeitados (grifo nosso).<sup>15</sup>

---

<sup>15</sup> Resp n.º 174532. Rel. Min. José Delgado, primeira seção, DJ 20.08.2001.

Portanto, a jurisprudência prevê como exemplo de infração à lei, nos moldes do art. 135 do CTN, a dissolução irregular de uma sociedade, assunto que estudaremos doravante.

### 3.2 Dissolução irregular

A dissolução de uma sociedade deve preceder a uma série de procedimentos (Seção VI do Código Civil), que muitas vezes não são observados.

Constata-se que a burocracia para liquidar uma empresa (concluir a dissolução) no Brasil é muitas vezes maior que para abri-la.

A terminologia “dissolução de sociedade”, utilizada pela doutrina e pela jurisprudência para descrever o encerramento da atividade empresarial, é ambígua. Ora possui a acepção de procedimento como sequência de atos que culminam na extinção da sociedade ou ora a do próprio fato jurídico apto a desencadear o referido procedimento<sup>16</sup>.

Nos termos do art. 51 do Código Civil<sup>17</sup>, restou consagrada a acepção de que a dissolução da sociedade apenas desencadeia o procedimento que culmina com a liquidação, exteriorizada pelo cancelamento da inscrição da pessoa jurídica.

Ocorre a dissolução regular<sup>18</sup> quando a sequência de atos necessária para liquidar a sociedade é realizada de acordo com a legislação de regência, por exemplo, abrangendo elaboração do inventário e do balanço patrimonial da sociedade, pagamento do passivo, divisão do saldo remanescente entre os sócios, baixa da inscrição na Junta Comercial e nos órgãos fazendários competentes etc.

Na prática, entretanto, a maioria das sociedades não são dissolvidas regularmente, principalmente por restarem impossibilitadas de quitar suas dívidas. Não raro, a sociedade está insolvente e o seu patrimônio líquido é negativo.

<sup>16</sup> Cf. PEIXOTO, Daniel Monteiro. Dissolução de sociedades e a responsabilidade tributária no contexto de regras de direito tributário e de direito societário. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, VI, São Paulo. **Sistema Tributário Brasileiro e a Crise Atual**. São Paulo: Noeses, 2009. p. 247-279. p. 250.

<sup>17</sup> Art. 51. Nos casos de dissolução da pessoa jurídica ou cassada a autorização para seu funcionamento, ela subsistirá para os fins de liquidação, até que esta se conclua.

§ 1º Far-se-á, no registro onde a pessoa jurídica estiver inscrita, a averbação de sua dissolução.  
§ 2º As disposições para a liquidação das sociedades aplicam-se, no que couber, às demais pessoas jurídicas de direito privado.

§ 3º Encerrada a liquidação, promover-se-á o cancelamento da inscrição da pessoa jurídica.

<sup>18</sup> Os arts. 1033 a 1038 do CC dispõem sobre os deveres legais para dissolução regular da sociedade.

Assim, muitas vezes os estabelecimentos são fechados sem qualquer procedimento visando à regular dissolução da sociedade, fato que configura violação à lei societária e, conseqüentemente, dissolução irregular da sociedade a ensejar a responsabilização do administrador com base no art. 135 do CTN.

Nesse sentido, trazemos à baila decisão proferida no STJ:

PROCESSOCIVILETRIBUTÁRIO–EXECUÇÃOFISCAL  
– REDIRECIONAMENTO – SOCIEDADE LIMITADA.

1. A jurisprudência do STJ pacificou-se no sentido de estabelecer, na interpretação do art. 135 do CTN, as seguintes regras: a) é possível o redirecionamento da execução **ao sócio**, quando não encontrada a pessoa jurídica ou bens do seu patrimônio para garantia;

b) extinta a sociedade regularmente, para responsabilizar o sócio deve o exequente provar que ele agiu com excesso de poder ou infringiu a lei;

**c) se a sociedade se extingue de forma irregular, o ônus da prova para eximir o sócio da responsabilidade cabe a ele e não ao exequente, havendo, assim, inversão do ônus da prova.**

**2. Empresa que se extinguiu irregularmente, sem deixar bens para garantir os débitos e sem que o sócio fizesse a prova da sua inocência.**

3. Recurso especial provido.

(REsp 835068/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/09/2006, DJ 03/10/2006, p. 200) (g. n.)

Evidentemente uma empresa não pode funcionar com regularidade se o endereço da sua sede não se encontra atualizado na Junta Comercial e no órgão competente da Administração Tributária. Por sinal, o art. 127 do CTN impõe ao sujeito passivo o dever instrumental de informar ao Fisco o seu domicílio tributário<sup>19</sup>.

Ficou cristalino, portanto, que o encerramento (dissolução) irregular de uma pessoa jurídica é infração à lei, fato prescrito no art. 135, III, do CTN, que desencadeia a imputação da responsabilidade pessoal ao sócio. Já a desconsideração da personalidade jurídica é um instituto diferente, que enseja responsabilidade solidária.

<sup>19</sup> Segundo Zenildo Bodnar, na Espanha, há hipótese de responsabilidade específica para o caso de dissolução irregular. Ver: BODNAR, Zenildo. **Responsabilidade Tributária do Sócio-Administrador**. Curitiba: Juruá, 2005. p. 131.

Decisões proferidas no âmbito do STJ ratificam esse entendimento, restando presumida a dissolução irregular quando o oficial de justiça atesta que a empresa não mais existe no endereço indicado, *verbis*:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. INDÍCIOS DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. PRECEDENTES.

- A jurisprudência do STJ é firme no sentido de que a certidão do oficial de justiça de que a empresa não funciona mais no endereço indicado é indício suficiente de dissolução irregular de suas atividades, o que autoriza o redirecionamento da execução ao sócio-gerente, a este competindo, se for de sua vontade, comprovar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder, ou ainda, não ter havido dissolução irregular da empresa.

Agravo regimental improvido (AgRg no Ag 1365062/PR, Rel. Ministro CESAR ASFOR ROCHA, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/06/2011, DJe 09/08/2011).

A questão atualmente encontra-se sumulada, pelo STJ:

Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente (Súmula 435, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010).

A presunção da dissolução irregular, entretanto, não é absoluta. Poderá ser elidida, por exemplo, quando a pessoa física que tenha sido administradora comprove que não possuía essa condição no tempo da administração; ou comprove que tenha tomado todas as medidas previstas na legislação societária, mas a dissolução ocorreu de forma irregular por motivo alheio à sua atuação (PEIXOTO, 2008, p. 279).

*Ipsa facto*, o ônus da provar fatos para se livrar da responsabilidade imposta ao administrador pelos créditos tributários, originalmente exigidos da sociedade dissolvida irregularmente, nos termos da Súmula 435 do STJ, será do mencionado administrador.

Tais fatos, repetimos, configuram dissolução irregular e não a desconsideração da personalidade jurídica.

### 3.3 Aplicabilidade da desconconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário

Com o advento do Código Civil de 2002, a teoria da desconconsideração da personalidade jurídica foi consolidada como regra de conduta a ser observada nos diversos ramos do Direito<sup>20</sup>.

Eis a dicção do art. 50 do CC:

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

*Ex vi* do mencionado dispositivo, o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial, desde que configurem abuso de personalidade, pode ensejar a desconconsideração da personalidade jurídica.

A finalidade da mencionada teoria, portanto, é coibir a prática de fraude ou abuso de direito perpetrados pelos sócios da pessoa jurídica sob a égide da autonomia patrimonial.

Ressaltamos que o mero sócio quotista não participa da gestão da sociedade e, por conseguinte, não abusa da personalidade jurídica, não devendo ser responsabilizado pela dívida da pessoa jurídica (ALMEIDA, 2000, p. 183).

Fábio Ulhoa Coelho, tratando da desconconsideração, distingue a teoria objetiva da subjetiva. O emprego desta decorre do uso fraudulento ou abusivo da personalidade jurídica, cujas intenções dos sócios precisam ser provadas, de modo a caracterizar o dolo ou a culpa. Já na desconconsideração objetiva, não se questiona se houve fraude ou abuso de direito, mas se há, por exemplo, confusão patrimonial entre a sociedade e os sócios. Se existem provas de que a sociedade paga dívida dos sócios ou vice-versa, sem distinção patrimonial, cabe a aplicação da desconconsideração, inclusive na modalidade inversa, que afasta a autonomia patrimonial da pessoa jurídica para responsabilizá-la pela obrigação do sócio (2008, p. 35).

Helena Taveira Tôres também contribuiu para a teoria:

A teoria da desconconsideração da personalidade jurídica possui duas funções, quais sejam: uma função substantiva e uma

<sup>20</sup> Entendemos que o Direito é uno, sendo a divisão nos seus diversos ramos meramente didática.

função instrumental. Uma *função substantiva*, quando ela é utilizada diretamente como meio sancionatório.

[...]

uma *função instrumental* da desconsideração de atos e negócios, quando serve de meio para alcançar diretamente aos sócios, visando a aplicar-lhes sanções de ordem administrativa ou penal, ou mesmo atribuir-lhes o cumprimento de ordem judicial, com responsabilidade patrimonial e pessoal em todos os casos (TÓRRES, 2005, p. 45).

Reportando-nos ao nosso enfoque temático, os sócios de uma sociedade empresarial, quando se desviam do seu objeto social sob o manto da personalidade jurídica, misturando o patrimônio desta com seus patrimônios pessoais, incorrem em ilicitude a justificar a desconsideração da personalidade da sociedade, nos termos do art. 50 do CC.

Muitos autores (MELO, 2004, p. 166), entretanto, afirmam que a previsão do art. 50 do CC não tem aplicabilidade no Direito Tributário. Como Código Civil tem *status* de lei ordinária, não seria pertinente sua aplicação na seara tributária, já que a Constituição, no seu art. 146, III, “b”, exige lei complementar para tratar de obrigação tributária (MELO, 2004, p. 166).

Pensamos diferente. Cabe à lei complementar - LC, *in casu* ao Código Tributário Nacional, que tem *status* de LC, conforme determina o Texto Constitucional, estabelecer normas gerais para dirimir conflitos em matéria de legislação tributária e regular os limites do poder de tributar, podendo a lei ordinária criar conceitos de acordo com a realidade obrigacional, desde que não haja conflito com as mencionadas normas gerais (BERNARDES, 2009, p. 464).

Defendemos, portanto, a corrente dicotômica, que prestigia o princípio federativo ao preconizar que a lei complementar deve dispor sobre normas gerais em matéria tributária, as quais, por sua vez, vão dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações ao poder de tributar<sup>21</sup>.

Importa destacar a defesa da tese de Alexandre Alberto Teodoro da Silva, que defende a aplicabilidade da teoria da desconsideração

<sup>21</sup> Lembramos que também existe a corrente doutrinária tricotômica, que sustenta “que à lei complementar compete dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, regular as limitações constitucionais ao poder de tributar e estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, tese que parece vir reforçada pela literalidade do art. 146, CF.” Vide: COSTA, Helena Regina. **Código Nacional Comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo. 2. ed. rev., atual e ampl. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007. p. 18.

da personalidade jurídica no Direito Tributário porque ela se coloca como importante ponto de apoio na repressão de condutas evasivas. Para o mencionado autor, o art. 50 do CC pode ser aplicado na seara tributária, pois o mencionado “diploma não somente acolhe regras de direito privado como também encerra regras de Teoria Geral do Direito, permitindo aplicação subsidiária a outros campos do Direito”(SILVA, 2007, p. 232).

Portanto, o art. 50 do CC não conflita com disposição expressa da legislação tributária e é importante para a interpretação sistemática no âmbito tributário. O mesmo entendimento vale para o restante da legislação civil e comercial, da qual destacamos a Lei das Sociedades Anônimas<sup>22</sup>.

### **3.4 A desconsideração da personalidade jurídica e sua distinção com a responsabilidade atribuída aos sócios e aos administradores**

Ultrapassado o questionamento quanto à aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário, faz-se mister esclarecer que a hipótese do art. 50 do CC não se confunde com as atribuições de responsabilidade tributária dispostas nos arts. 134 e 135 do CTN.

Por exemplo, enquanto a desconsideração só pode ser obtida na via judicial, a responsabilidade prevista nos arts. 134 e 135 do CTN pode ser exercida pela autoridade administrativa na ocasião do lançamento tributário, antes, portanto, de qualquer provimento judicial.

Ademais, conforme a previsão do art. 50 do CC, a desconsideração da personalidade jurídica pode ser efetivada para a satisfação dos créditos inadimplidos, sendo negada a responsabilidade subsidiária ao sócio. Portanto, diferentemente da previsão do art. 135 do CTN – onde a responsabilidade pelo crédito tributário passa a ser do administrador infrator -, na mencionada desconsideração não há qualquer benefício de ordem (BUENO, 2011, p. 238).

Dessa forma, as consequências também são diferentes. Diante da determinação judicial de desconsideração da personalidade jurídica, os sócios e administradores respondem pelos tributos da pessoa jurídica de forma solidária, sem qualquer benefício de ordem, nos

<sup>22</sup> Cf. o art. 4º, § 2º da Lei de Execução Fiscal (Lei nº 6.830/80), que dispõe: “À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.”

termos do art. 124, parágrafo único do CTN. Entretanto, a atribuição de responsabilidade tributária da pessoa jurídica aos seus sócios e administradores obedecerá aos limites previstos nos arts 134 e 135 do CTN, conforme análise anterior.

### **3.5 Impossibilidade da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária por meio do parágrafo único do art. 116 do CTN**

Com o advento da Lei Complementar n° 104, de 10 de janeiro de 2001, foi introduzido o parágrafo único ao art. 116 do CTN, nos seguintes termos:

A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

Frise-se que o art. 50 do CC não se confunde com o parágrafo único do art. 116 do CTN, já que no CTN a autoridade administrativa, e não a autoridade judicial, poderá promover a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato jurídico tributário ou a natureza de elementos inerentes à obrigação tributária.

Portanto, o dispositivo prescritivo sugere que, no próprio lançamento do crédito tributário, a autoridade administrativa, desde que comprove, possa desconsiderar atos ou negócios ilícitos, praticados com dolo. Tal dispositivo, entretanto, ainda não foi regulamentado por lei ordinária, como prevê o referido parágrafo único, o que torna sua eficácia contida<sup>23</sup> enquanto os procedimentos não estiverem prescritos na lei<sup>24</sup>.

---

<sup>23</sup> Segundo José Afonso da Silva, normas constitucionais de eficácia contida “são aquelas em que o legislador constituinte regulou suficientemente os interesses relativos a determinada matéria, mas deixou margem à atuação restritiva por parte da competência discricionária do Poder Público, nos termos que a lei estabelecer ou nos termos de conceitos gerais nelas enunciados. Vide: SILVA, José Afonso da. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 5.ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001. p. 115.

<sup>24</sup> Roque Carrazza defende a inaplicabilidade do parágrafo único do art. 116 do CTN antes da publicação da sua regulamentação por lei ordinária. Vide: CARRAZZA, Roque Antônio. **Reflexões sobre a obrigação tributária**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 254.

### 3.6 Adequação (ou não) do pedido, em matéria tributária, frente ao incidente previsto no atual CPC

O que converge do prelecionado possui arrimo quanto ao caso concreto a utilizar-se do incidente de desconsideração ou não, conforme exposto no item referente ao estudo sobre a dissolução irregular.

Caso seja de alegação da dissolução irregular, tem-se a aplicação do artigo 135 do Código Tributário Nacional e a ocorrência da substituição, por si só.

Entretanto, a utilização do incidente de desconsideração pode ocorrer naqueles casos, em que se aplica o artigo 50 do Código Civil.

Deveras, em matéria tributária, poderá haver a necessidade por parte da administração fazendária em exigir a busca de uma solução além daquela constante do artigo 135 do Código Tributário Nacional, quando então se utilizará do artigo 50 do Código Civil, que possui outros núcleos de exigência da *disregard doctrine*, consubstanciando até mesmo em tratamento diferenciado aos sócios do que aquele lecionado quando da análise de abrangência ao sócio-administrador e a responsabilidade subsidiária da aplicação do artigo 135 do CTN.

Portanto, em caso de encerramento (dissolução) irregular de uma pessoa jurídica é infração à lei, fato prescrito no art. 135, III, do CTN, que desencadeia a imputação da responsabilidade pessoal ao sócio. Já a desconsideração da personalidade jurídica é um instituto diferente, que enseja responsabilidade solidária.

Por outro lado, há o entendimento, inclusive por parte do Superior Tribunal de Justiça<sup>25 26 27</sup>, de que os casos abarcados pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional são casos de desconsideração da personalidade jurídica.

A transposição da pessoa jurídica para a responsabilização de seu sócio-administrador pelos artigos 116 c.c. 135 do CTN gera a mesma desconsideração pensada em relação à *disregard doctrine*.

O meio empregado para sua fundamentação, bem como o intento pelo qual se alcança a responsabilização do sócio-gerente se dá nos mesmos moldes da teoria da desconsideração da personalidade

<sup>25</sup> REsp 1.473.929/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 21.10.2014, DJe 29.10.2014.

<sup>26</sup> REsp. 621.953/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maria Filho, Primeira Turma, julgado em 03.11.2015, DJe 16.11.2015.

<sup>27</sup> REsp. 1479929/RS, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 23.10.2014, DJe. 27.11.2014.

jurídica, designando-a como *substituição* do polo ou até mesmo de *redirecionamento* da ação competente.

Essa miscelânea de termos designativos converge para julgamentos que abordam a utilização da teoria da desconsideração, como se pode comprovar a seguir:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA. SÓCIO CONTRA O QUAL NÃO SE COMPROVOU INDÍCIO DE GESTÃO FRAUDULENTA. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento segundo o qual o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa. 2. 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 à lei. 3. O indício de dissolução irregular da sociedade não é, por si só, apto a ensejar a responsabilidade pessoal dos sócios, pois a aplicação do art. 50 do CC depende da verificação de que a personalidade jurídica esteja sendo utilizada com abuso de direito ou fraude nos negócios e atos jurídicos. Agravo regimental improvido. (REsp 1.473.929/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 21.10.2014, DJe 29.10.2014.)

No corpo da decisão citada, o Relator, Ministro Humberto Martins enfatiza da seguinte forma:

Assim, 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 sendo apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei.

Entendendo pela aplicação da desconsideração da personalidade jurídica nesses casos, abre-se outra perspectiva pela análise do artigo 15 do novo Código de Processo Civil, já que os processos administrativos e

judiciais tributários não dispõem de procedimento que vincule a aplicação da teoria da *disregard doctrine*.

O mencionado artigo do diploma processual civil dispõe o seguinte:

Art. 15. Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.

Portanto, a aplicação do incidente previsto nos artigos 133 a 137 do Código de Processo Civil são aplicáveis quando da incidência dos núcleos contidos no artigo 135 do Código Tributário Nacional, isto é, em relação aos atos praticados com excesso de poderes, infração legal, de contrato social ou de estatutos.

Pensar a desconsideração da personalidade jurídica se abstendo do procedimento traçado no diploma processual civil parece temerário, justamente pelo que já se firmou quando da análise em tópico sobre o juízo de exceção empregado até então nas análises sobre tais pedidos.

Outro ponto que merece ser focado é a previsão do artigo 134, §4º do Código de Processo Civil, em que dispõe que “o requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica”.

Tal disposição sinaliza que o presente incidente deve ser aplicado sobre outras áreas, que não somente a civil e os requisitos constantes do artigo 50 do Código Civil, ou seja, cada legislação terá a imposição da prática do incidente previsto no processo civil.

Mas os elementos caracterizadores da desconsideração serão aqueles específicos da área de previsão do direito, como firmado pelas decisões do Superior Tribunal de Justiça sobre a desconsideração da personalidade jurídica em relação ao artigo 135 do CTN e daí pensar até mesmo em relação ao artigo 28 do Código de Defesa do Consumidor, lógico em relações consumeristas.

## CONCLUSÃO

O questionamento sobre a aplicabilidade ou não do incidente de desconsideração da personalidade jurídica em matéria passa pela análise do conteúdo econômico existente no novo Código de Processo Civil.

Ao fundamentar esse tema por intermédio do artigo 170 da Constituição Federal, procura-se traçar se a ordem econômica está em consonância com a legislação processual civil ao tentar traçar um parâmetro

através dos núcleos inseridos no caput do artigo, a instituto tão sensível em nosso País e, que somente pelo novo procedimento traçado pelo diploma processual civil, pode aviventar os caminhos do julgador ao fundamentar sua decisão quanto à concessão da desconsideração ou não.

Nota-se que o conteúdo econômico está inserido justamente nesta previsão legal, em que a aplicação da *disregard doctrine* não será utilizada abstendo-se do enfrentamento do procedimento do incidente, o que vinha ocorrendo até então por inexistir qualquer procedimento apto a ser imposto à observância a zelar pela boa aplicação da desconsideração.

Conciliar estas necessidades ao novo diploma processual civil vem a ser a exigência de suplantar a Economia pelo Direito, em razão de todo o exposto, por existir uma doutrina econômica que merece ser contida, sob pena de que os hipossuficientes sejam excluídos do desenvolvimento econômico e social.

Os fatores econômicos estão presentes em uma infinidade de relações jurídicas que, posteriormente, serão tratadas por instrumentos existentes no novo Código de Processo Civil e pensar, um sistema capitalista, dito Capitalismo Humanista como doutrina econômica baseada no artigo 170 da Constituição Federal, confere o surgimento de novos tratamentos a institutos do diploma processual civil, bem como o surgimento de outros, que denotam que a Ordem Econômica Constitucional alicerçou um diploma processual convergente com os ditames do Humanismo.

Esse limite traçado, pelo Direito, ao poderio da Economia, faz pensar na proteção da própria economia frente à aplicação da teoria da desconsideração por verdadeiros juízos de exceção, em que as próprias empresas eram as grandes prejudicadas pela aplicação de uma teoria de forma marginal à finalidade pela qual fora instituída.

A baliza da *disregard doctrine*, desde sua origem, foi a de evitar os excessos cometidos em nome da pessoa jurídica para beneficiar única e exclusivamente os sócios que se locupletavam em detrimento do escudo legal que há entre estes e a pessoa jurídica.

Ao questionar a aplicação do incidente em matéria tributária, buscou-se questionar o poderio econômico do Estado frente a contribuintes fadados a uma série de interpretações quanto à aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária ou não.

Portanto, demonstrou-se que há três possibilidades de interpretações: uma que deriva o entendimento pela aplicação da *disregard* por intermédio do artigo 50 do Código Civil; por sua não aplicação frente

ao mandamento tributário contido, principalmente, nos artigos 116 c.c. 135 do Código Tributário Nacional, que determinam a possibilidade de substituição ou redirecionamento da ação em face do sócio-gerente; e, a que possibilitaria a utilização da desconsideração em âmbito tributário pelo artigo 135 do CTN, em virtude de decisões do Superior Tribunal de Justiça, que expressam o instituto da desconsideração na aplicação do mencionado artigo, ou seja, não pela presença dos requisitos essenciais do instituto pelo artigo 50 do CC, mas pelos requisitos presentes no *caput* do artigo 135 do CTN.

Pelos julgados pesquisados, as três teorias encontram guarida, sendo as duas primeiras de consenso pelo autor Antônio Machado Guedes Alcoforado e, a terceira, por Renato Maso Previde.

A proposta de resolução do questionamento apresentado mostra-se tanto pela aplicação do incidente para a desconsideração em matéria tributária quanto pela negativa em sua utilização, de acordo com a posição traçada por cada um dos autores.

Desta forma, pensa-se que a decisão por esta ou aquela teoria passará pelo intento almejado.

Em caso de aplicação da segunda teoria, pelo encerramento (dissolução) irregular de uma pessoa jurídica, tem-se infração à lei, fato prescrito no art. 135, III, do CTN, que desencadeia a imputação da responsabilidade pessoal ao sócio. Já, pela primeira e terceira teoria, a desconsideração da personalidade jurídica é um instituto diferente, que enseja responsabilidade solidária, o que demandaria maior responsabilização, não somente do sócio-gerente, mas também dos demais sócios.

## REFERÊNCIAS

AGUILERA, M. L. **A responsabilidade de terceiros decorrente da prática de ilícitos e o lançamento de ofício:** o caso da responsabilidade pessoal dos administradores. *In:* FERRAGUT, M. R.; NEDER, M. V. (Coord.). Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2007.

ALMEIDA, A. P. **Execução de bens dos sócios:** obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da desconsideração da personalidade jurídica (doutrina e jurisprudência). 3. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Saraiva, 2000.

ARAÚJO, J. F. C. **Responsabilidade tributária dos sócios e administradores de pessoas jurídicas e a portaria PGFN nº 180/2010.** In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, VII, São Paulo. Direito Tributário e os Conceitos de Direito Privado. São Paulo: Noeses, 2010.

BALEEIRO, A. **Direito Tributário Brasileiro.** 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

BORGES, A. W. **Preâmbulo da constituição & a ordem econômica.** Curitiba: Juruá, 2004.

BODNAR, Z. **Responsabilidade tributária do sócio-administrador.** Curitiba: Juruá, 2005.

BUENO, C. S. **Curso sistematizado de direito processual civil: tutela jurisdicional executiva.** v. 3, 4 ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2011.

CANOTILHO, J. J. G. **Direito constitucional e teoria da constituição.** 7 ed. Coimbra: Almedina, 2003.

CHIOVENDA, G. **Instituições de direito processual civil.** 2 ed. Campinas: Bookseller, 2000.

COELHO, F. U. **Curso de direito comercial.** São Paulo: Saraiva, 2004.

COSTA, H. R. **Código Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência,** artigo por artigo. 2. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

CARRAZZA, R. A. **Reflexões sobre a obrigação tributária.** São Paulo: Noeses, 2010.

COELHO, S. Calmon Navarro. **Manual de direito tributário.** Rio de Janeiro: Forense, 2000.

DIMOULIS, D.; DUARTE, E. O. **Teoria do direito neoconstitucional.** Superação ou reconstrução do positivismo jurídico? São Paulo: Método, 2008.

ESTORNINHO, M. J. **A fuga para o direito privado.** Lisboa: Almedina, 1999.

KELSEN, H. **Teoria pura do direito.** São Paulo: Martins Fontes, 1987.

LECLERCQ, C. *Droit constitutionnel et institutions politiques*. ed. 09. Paris: Litec, 1995.

MELO, J. E. S. In: GRUPENMACHER, B. T. (corr.) **Direito tributário e o novo código civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

NAVARRETE, C. M. *El derecho nuevo de los grupos de empresas: entre libertad y norma*. Madri: IBIDEM.

NERY JÚNIOR, N. **Princípios do processo na constituição federal**. Processo civil, penal e administrativo. 9 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

REQUIÃO, R. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica**. Revista dos Tribunais. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 410, p. 12-24, dez/1969.

ROCHA, J. L. C. **A responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo. n. 60, p 86-91, set. de 2000.

SALOMÃO FILHO, C. **Função social do contrato: primeiras anotações**. São Paulo: RT, 2004.

SANTOS, A. M. **Reflexões sobre a governança corporativa no Brasil**. São Paulo: Malheiros, RDM, abril-junho 2003, v. 130.

SERICK, R. *Forma e realtà della persana giuridica*. Milão: Giuffré, 1966.

SILVA, J. A. **Aplicabilidade das Normas Constitucionais**. 5. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2001.

SILVA, A. A. T. **Da descon sideração da personalidade jurídica no direito tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SIMÃO FILHO, A. **A nova sociedade limitada**. Barueri/SP: Manole, 2004.

STAJN, R. **Teoria jurídica da empresa: atividade empresária e mercados**. São Paulo: Atlas, 2004.

TAVARES, A. R. **Curso de direito constitucional**. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

THEODORO JÚNIOR, H. **Curso de direito processual civil**. 59. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, v. 01.

TÔRRES, H. T.; QUEIROZ, M. E. (Coord.). **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.