

**A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA INVERSA E SUA
APLICABILIDADE NO DIREITO TRIBUTÁRIO***

**DISREGARD OF LEGAL ENTITY REVERSE AND ITS APPLICABILITY IN
TAX LAW**

Ricardo Victor Ferreira Bastos^{**}

Marcos Aurélio Pereira Valadão^{***}

Liziane Angelotti Meira^{****}

RESUMO: A personalidade jurídica é instituto caracterizado pela autonomia patrimonial, que enseja a separação do patrimônio da pessoa jurídica dos seus criadores, de modo que ela possa assumir obrigações e responder pessoalmente pelos atos que pratica. Isso pressupõe que o ente criado seja utilizado para fins lícitos e atenda às suas finalidades. No entanto, o ordenamento jurídico permite a desconsideração da personalidade jurídica, de modo que os sócios respondam por atos praticados com abuso de direito, violação à lei, aos contratos ou aos próprios estatutos. A desconsideração da personalidade jurídica ganha especial contorno no Direito Tributário. Do mesmo modo que se afasta a personalidade jurídica do ente societário, devedor principal, para buscar o patrimônio dos sócios – o que caracteriza a desconsideração direta da personalidade jurídica – pode-se afastar a personalidade do devedor para se atingir o patrimônio que tenha sido transferido para uma sociedade empresária – o que configura a desconsideração inversa da personalidade jurídica. No planejamento tributário por meio de *holding*, fundação familiar e empresas *offshore*, se utilizada forma ilícita ou simulada, pode se dar

* Artigo recebido em: 11/10/15

Artigo aceito em: 29/11/15

^{**} Pós Graduado em Direito Empresarial e Contratos. MBA em Direito Tributário. Mestrando em Direito Tributário pela Universidade Católica de Brasília. Advogado do BRB – Banco de Brasília. Professor de Pós Graduação. **E-mail: ricardovfb@gmail.com.**

^{***} Doutor em Direito (SMU - EUA), Mestre em Direito Público (UnB). Professor e Pesquisador do Programa de Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília (UCB). Professor e Pesquisador da Escola de Administração Fazendária (ESAF). AFRFB. Presidente da 1ª Seção do CARF. **E-mail: profvaladão@yahoo.com.br.**

^{****} Doutora e Mestre em Direito Tributário (PUC/SP). Mestre em Direito com concentração em Direito do Comércio Internacional e Especialista em Direito Tributário Internacional (Universidade de Harvard). Auditora-Fiscal da Receita Federal do Brasil. Professora e Coordenadora do Programa de Mestrado em Direito da UCB. Professora e Coordenadora do Curso de Pós-Graduação em Direito Tributário do Instituto Brasileiro de Direito Público. Professora da Escola de Administração Fazendária. Professora Conferencista do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários. **E-mail: lizianemeira@gmail.com.**

desconsideração inversa da personalidade jurídica, especialmente em relação às obrigações tributárias. Tal instituto se faz necessário de forma a coibir práticas contrárias ao direito visando a frustrar a execução fiscal.

Palavras-chave: A autonomia patrimonial. desconsideração inversa da personalidade jurídica. Fraude. Execução fiscal.

ABSTRACT: The legal personality is an institute that is characterized by patrimonial autonomy, which entails the separation between the legal entity assets and its creators' assets, so the company is able to take over obligations and answer personally for their actions. This assumes that the company is used for lawful purposes and meets its goals. However, the law allows disregard of legal entity, so the partners are responsible for the acts committed with abuse of law, violation of the law, of the contracts or of the company statutes. The disregard of legal entity gets special contour in Tax Law. In the same way that disregard of legal entity (which principal debtor) in order to seek the assets of the partners – which characterizes the direct disregard of legal entity – it is also possible to disregard the debtor's personality to achieve the equity that has been transferred to the company – which characterizes the inverse disregard of legal entity. If it is made a tax planning through holding, family foundation or offshore companies, using illegally or simulated form, the disregard of legal entity may be allowed, especially to enable collecting taxes. This approach is useful to avoid illegal practices aimed to frustrate forced tax execution.

Keywords: Entity autonomy. Inverted disconsideration of legal entity. Fraud. Tax execution.

1. INTRODUÇÃO

Os efeitos da proteção à personalidade jurídica possuem um novo contorno no atual cenário internacional, tendo em vista as dimensões alcançadas pela autonomia patrimonial das pessoas jurídicas. Estas dimensões decorrem da disseminação de prática que não se coaduna com a essência e origem do instituto, que visava originalmente a conferir autonomia patrimonial a um ente que se distinguia do patrimônio da sociedade e do patrimônio de seus gestores.

Esse cenário de nova configuração da pessoa jurídica na perspectiva de sua autonomia patrimonial fez surgir o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, que é o centro de nosso estudo. Tratar-se-á no primeiro Capítulo das linhas gerais da autonomia da pessoa jurídica, no seu enfoque original, analisando-se o momento de sua constituição no Direito Civil e no Direito Tributário - que possui regras menos formais em relação ao que se verifica no Direito Civil. Será traçada, por exemplo, uma disquisição histórica da desconsideração e seu desenho no Direito Tributário ante às regras de responsabilidade existentes no Código Civil e da necessidade de decidir acerca de ela ser a ação sujeita à reserva de jurisdição.

As regras de responsabilidade tributária, tratadas na sequência, possuem relação de grande importância com a desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do Direito Tributário, considerando as regras contidas no art. 135 do Código Tributário Nacional, que regem a responsabilidade do sócio pelos atos de gestão que extrapolem o estatuto ou contrato social ou violem a lei. É imperioso que se entenda como as regras de responsabilidade funcionam e como se dá a distinção de regras de aumento de sujeição passiva tributária e da desconsideração da personalidade jurídica propriamente dita.

O ponto fulcral deste estudo concentra-se na desconsideração da personalidade jurídica, não apenas em sua configuração direta, mas especificamente na forma que a doutrina costuma denominar “desconsideração inversa” da personalidade no que se refere ao Direito Tributário. Esta forma se verifica especialmente em relação às *holdings* patrimoniais, às fundações familiares e às empresas *offshore*, sendo a “desconsideração inversa” caracterizada pelo afastamento da pessoa física para se ingressar na busca de bens que tenham sido transferidos para determinada pessoa jurídica de forma a fraudar eventual execução ou mesmo dilapidar o patrimônio do indivíduo.

2. A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA CORREÇÃO DA DISTORÇÃO DA ATUAÇÃO DOS ENTES PERSONIFICADOS.

2.1. A personalidade jurídica no Direito Tributário e no Direito Civil

A criação de pessoas jurídicas se verifica no processo de segregação de patrimônio ou mesmo de sua individualização. É premissa básica da constituição dessa personalidade jurídica a necessidade do ser humano se agrupar e viver coletivamente, de modo que seja possível a participação de entes distintos como sujeitos de direitos nas relações jurídicas do cotidiano.

Nesse sentido, as observações de Carlos Roberto Gonçalves:

A razão de ser, portanto, da pessoa jurídica está na necessidade ou conveniência de os indivíduos unirem esforços e utilizarem recursos coletivos para a realização de objetivos comuns, que transcendem as possibilidades individuais. Essa constatação motivou a organização de pessoas e bens, com o reconhecimento do direito, que atribui personalidade ao grupo, distinta da de cada um de seus membros, passando este a atuar na vida jurídica com personalidade própria. A necessária individualização, com efeito, só se efetiva se a ordem jurídica atribui personalidade ao grupo, permitindo que atue em nome próprio, com capacidade jurídica igual à das pessoas naturais'.¹

A criação de uma espécie de bloco de bens e pessoas que passa a agir com regras próprias ou como se uma pessoa humana fosse é de suma importância para o exercício de atividades econômicas. Assim, os sujeitos atrás desse bloco separam parte de seus bens e direitos e os agregam numa ficção jurídica denominada pessoa jurídica.

A pessoa jurídica é conceituada por Maria Helena Diniz² como: *"a unidade de pessoas naturais ou de patrimônios, que visa à consecução de certos fins, reconhecida pela ordem jurídica como sujeito de direitos e obrigações"*.

¹ GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro**. Vol. 1: parte geral. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 239.

² DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**: Teoria geral do direito civil, 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012, Vol. 1, p 229.

O que se observa é que essa unidade resulta da união de pessoas ou bens que pode interagir juridicamente como se pessoa natural fosse, figurando como titular de direitos e obrigações.³

Marçal Justen Filho trata da importância e papel da pessoa jurídica no nosso ordenamento jurídico:

(...) reputamos que a personificação societária envolve uma sanção positiva prevista pelo ordenamento jurídico. Trata-se de uma técnica de incentivação, pela qual o direito busca conduzir e influenciar a conduta dos integrantes da comunidade jurídica. A concentração da riqueza e a conjugação de esforços inter-humanos afiguram-se um resultado desejável não em si mesmo, mas como meio de atingir outros valores e ideais comunitários. O progresso cultural e econômico propiciado pela união e pela soma de esforços humanos interessa não apenas aos particulares mas ao próprio Estado.⁴

Assim, detrás desse ente, num primeiro momento e havendo atuação regular, as pessoas físicas, os sócios não respondem com seu patrimônio pessoal pelas obrigações da pessoa jurídica.

A legislação brasileira determina quando se dá, assim como ocorre com as pessoas naturais, o “nascimento” das pessoas jurídicas, conforme se abstrai do artigo 45 do Código Civil vigente:

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

Parágrafo único. Decai em três anos o direito de anular a constituição das pessoas jurídicas de direito privado, por defeito do ato respectivo, contado o prazo da publicação e sua inscrição no registro.

³ Cabe ressaltar a existência de pessoas jurídicas que podem ser constituídas apenas por bens que formam um todo. Assim, essas pessoas de direito, sem possuir o indivíduo em sua composição, exercem direitos e contraem obrigações são as conhecidas fundações.

⁴ FILHO, Marçal Justen, **A Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro**. Editora Revista dos Tribunais, 1987, p. 49.

Nesse ponto, cabe ressaltar uma importante peculiaridade do Direito Tributário. Não obstante o dispositivo colacionado, é mister levar em consideração que a responsabilidade pelas obrigações tributárias independe da regularidade da constituição das pessoas jurídicas, nos termos do artigo 126, III, do CTN:

Art. 126. A capacidade tributária passiva independe:

(...)

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Em um cotejo entre os dispositivos do Código Civil e do CTN e levando em conta o princípio geral de direito caracterizado na especialidade das normas, extrai-se que o dispositivo do CTN colacionado prevalece em relação à lei civil. Portanto, independentemente da inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, caso seja praticado o fato jurídico tributário, haverá o nascimento da obrigação tributária com a possibilidade de constituição do crédito contra a pessoa jurídica. Verifica-se, desse modo, que o “nascimento” da pessoa jurídica, não pressupõe necessariamente o seu registro. Existem diversos estágios distintos, como ensina Venosa⁵: um na manifestação de vontade dos seus criadores; outro com o ato constitutivo, não sendo necessária, em regra, autorização estatal; outro ainda pode ser vislumbrado no cumprimento de requisitos legais para constituição e na licitude de sua finalidade.

Em relação a esse momento de constituição, observa o autor que:

Para que essa pessoa jurídica possa gozar de suas prerrogativas na vida civil, cumpre observar o segundo requisito, qual seja, a observância das determinações legais. É a lei que diz a quais requisitos a vontade preexistente deve obedecer, se tal manifestação pode ser efetivada por documento particular ou se será exigido o documento público. É a lei que estipula que determinadas pessoas jurídicas, para certas finalidades, só

⁵ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**. Parte Geral. 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 132.

podem existir mediante prévia autorização do Estado. É a lei que regulamenta a inscrição no Registro Público, como condição de existência legal da pessoa jurídica. É, pois, por força da lei que aquela vontade se materializa definitivamente num corpo coletivo.⁶

É na ótica da licitude de sua finalidade e da observância de requisitos legais que a personalidade jurídica dos diversos entes que figuram no mundo jurídico deve ser entendida. Para o direito em geral, não sendo diferente no Direito Tributário, há dois fatores de grande importância relacionados à constituição legal desses entes: o primeiro é a instituição da autonomia patrimonial e o outro é a limitação da responsabilidade que essa segregação patrimonial prevê.

As pessoas jurídicas precisam atender o seu caráter instrumental: cumprir as finalidades para as quais foram criadas, de acordo com as regras do ordenamento jurídico vigente. Isso evidencia que elas não possuem caráter absoluto, devendo seguir, naturalmente, as regras relacionadas à função social da empresa. Dessarte, a caracterização da pessoa jurídica para que atinja seus principais efeitos – quais sejam, autonomia patrimonial e limitação da responsabilidade de seus gestores – exige a observância das regras legais na sua instituição e também no desenvolvimento de suas atividades.

Em outras palavras, o ente personificado juridicamente deve agir de acordo com as regras que o regem, seus gestores devem agir dentro dos limites da lei na condução de seus negócios, não podendo haver nenhuma espécie de desvirtuamento da finalidade para a qual foi criado o ente. Em consequência, o sistema jurídico não admite a utilização de empresas para atividades ilícitas ou mesmo fraudulentas, havendo mecanismos de correção das distorções e dos abusos relacionados à autonomia patrimonial e à personificação de ente societário.

⁶ VENOSA, Sílvio de Salvo. **Direito Civil**. Parte Geral. 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010, p. 137.

2.2. Aspectos históricos do instituto da desconsideração da personalidade jurídica

A autonomia patrimonial e a responsabilidade limitada dos sócios são características concernentes às mais diversas pessoas jurídicas e servem como grande estímulo ao exercício da atividade econômica. Tal contexto não possui caráter absoluto, há relativizações ou mesmo flexibilidade dessa espécie de capa de autonomia caso não sejam observadas as regras jurídicas aplicáveis.

Fabio Ulhoa Coelho assevera que:

Em razão do princípio da autonomia patrimonial, as sociedades empresárias podem ser utilizadas como instrumento para a realização de fraude contra os credores ou mesmo abuso de direito. Na medida em que é a sociedade o sujeito titular dos direitos e devedor das obrigações, e não os seus sócios, muitas vezes os interesses dos credores ou terceiros são indevidamente frustrados por manipulações na constituição de pessoas jurídicas, celebração dos mais variados contratos empresariais, ou mesmo realização de operações societárias, como as de incorporação, fusão, cisão. Nesses casos, alguns envolvendo elevado grau de sofisticação jurídica, a consideração da autonomia da pessoa jurídica importa a impossibilidade de correção da fraude ou do abuso.⁷

Assim, ausente esse contexto de licitude de atividade, de observância da lei e de autonomia patrimonial e de independência dos atos da pessoa jurídica em relação de seus sócios, surge a teoria da desconsideração da personalidade jurídica. Tal teoria, conhecida como *desregard doctrine*, possui nascedouro na jurisprudência dos países do *common law* mas se difundiu pelos diversos ordenamentos jurídicos e é representada por dois *leading cases*, o primeiro nos Estados Unidos da América (1809) e o segundo na Inglaterra (1897). Cumpre citar Márcio Souza Guimarães ao tratar do tema:

A decisão judicial precursora da teoria da desconsideração da personalidade jurídica remonta ao ano de 1809, no caso *Bank of United States v. Deveaux*, quando o juiz Marshall manteve a

⁷ COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Vol. 2. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 52.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

jurisdição das cortes federais sobre as *corporations* - a Constituição Americana (art. 3º, seção 2ª) reserva a tais órgãos judiciais as lides entre cidadãos de diferentes Estados. Ao fixar a competência acabou por desconsiderar a personalidade jurídica, sob o fundamento de que não se tratava de sociedade, mas sim de sócios contendedores. O caso que mais teve repercussão mundial foi o ocorrido na Inglaterra (*Salomon v. Salomon & Co.*) que, ao contrário do indigitado, não foi o pioneiro, datando, portanto, de 1897. De toda sorte, tal julgado delineou o instituto da desconsideração. Aaron Salomon com mais 6 membros de sua família criou uma *company*, em que cada sócio era detentor de uma ação, reservando 20.000 ações a si, integralizando-as com o seu estabelecimento comercial, sendo certo que Aaron Salomon já exercia a mercancia, sob a forma de firma individual. Os credores oriundos de negócios realizados pelo comerciante individual Aaron Salomon viram a garantia patrimonial restar abalada em decorrência do esvaziamento de seu patrimônio em prol da *company*. Com esse quadro, o juízo de primeiro grau declarou a fraude com o alcance dos bens do sócio Aaron Salomon. Ressalte-se, entretanto, que a *House of Lords*, reconhecendo a diferenciação patrimonial entre a companhia e os sócios, não identificando nenhum vício na sua constituição, reformou a decisão exarada. Como aponta Piero Verrucoli (3), a teoria da desconsideração teve sua difusão contida em virtude do efeito vinculante das decisões da Casa dos Lordes. Em razão do berço da teoria (EUA e Inglaterra), alguns termos em língua estrangeira são de comum utilização: *disregard of legal entity*; *piercing the corporate veil* e *lifting the corporate veil*.⁸

Em artigo sobre o tema, observa-se importante síntese da evolução histórica do instituto, elencando também o caso “State vs. Standard Oil Co:

Historicamente, o primeiro caso a tangenciar a teoria da desconsideração, embora não estejam nele presentes os fundamentos de aplicabilidade, foi o famoso “Bank of United States vs. Deveaux”, (...) Forçoso é citar, também, o caso “State vs. Standard Oil Co.”, julgado pela Suprema Corte de Ohio, nos EUA,

⁸ GUIMARÃES, Márcio Souza. Aspectos modernos da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. “Temas Jurídicos”, sítio da AMPERJ, disponível em <http://www.amperj.org.br/artigos/view.asp?ID=109> (itálicos no original, omitidas ref. a notas do texto).

em 1892: “em que o poder de controle gerencial de nove empresas petrolíferas concentrou-se nas mãos de acionistas dessa companhia, sem qualquer alteração na estrutura e na autonomia das sociedades concorrentes”.⁹

Não obstante a maioria doutrinária entender pela origem do instituto conforme delineado no texto apresentado, reportando ao caso inglês, há quem considere como *leading case* o “State versus Standard Oil Co.”. Fabio Ulhoa Coelho aponta Rolf Serick como percussor do estudo do tema em tese de doutorado defendida em 1953 na Universidade de Tübingen, mesmo havendo estudos anteriores acerca do assunto realizados por Maurice Wormser na década de 20. No estudo de Serick, observou-se a formulação de quatro princípios que serviram de base para a doutrina nessa matéria:

O primeiro afirma que “o juiz, diante de abuso da forma da pessoa jurídica, pode, para impedir a realização do ilícito, desconsiderar o princípio da separação entre sócio e pessoa jurídica”. O segundo princípio da teoria da desconsideração circunscreve, com mais precisão, as hipóteses em que a autonomia deve ser preservada. Afirma que “não é possível desconsiderar a autonomia subjetiva da pessoa jurídica apenas porque o objetivo de uma norma ou a causa de um negócio não foram atendidos”. Em outros termos, não basta a simples prova da insatisfação de direito de credor da sociedade para justificar a desconsideração. De acordo com o terceiro princípio, “aplicam-se à pessoa jurídica as normas sobre capacidade ou valor humano, se não houver contradição entre os objetivos destas e a função daquela”. O derradeiro princípio sustenta que, “se as partes de um negócio jurídico não podem ser consideradas um único sujeito apenas em razão da forma da pessoa jurídica, cabe desconsiderá-la para aplicação de norma cujo pressuposto seja diferenciação real entre aquelas partes”.¹⁰

⁹ CONSALTER, Zilda Mara; DALAZONA Vinicius. Desconsideração da pessoa jurídica: uma análise sob três perspectivas. **Revista USCS – Direito**. Ano X - n. 17 – jul./dez. 2009, p.74.

¹⁰ COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. Vol. 2. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 127.

Dessarte, Serick desenvolveu o fundamento da teoria da desconsideração, levando em consideração a jurisprudência americana, o que inspirou diversos doutrinadores ao redor do mundo a tratarem do assunto.

No direito brasileiro, Fabio Ulhoa Coelho aponta como precursor Rubens Requião, no final dos anos de 1960. Requião apresentou uma teoria aplicada e desenvolvida para solução de conflitos de natureza ética, que questionaram a autonomia patrimonial da pessoa jurídica para imputar responsabilidade aos sócios. Para Requião, esta teoria estaria de acordo com o ordenamento jurídico nacional e não dependeria de autorização legal, pois seria a única maneira de corrigir o uso fraudulento de pessoas jurídicas.¹¹

Na jurisprudência, aplica-se há algum tempo o instituto no caso de desvio de finalidade do ente societário, iniciando-se o regramento da matéria com a edição do Código de Defesa do Consumidor, Lei nº. 8.078/1990, que prevê o instituto em seu art. 28, nos seguintes termos:

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.

(...)

§ 5º Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.

Em um segundo momento, surgiu a Lei nº 8.884/1994¹², que dispunha sobre a prevenção e a repressão às infrações à ordem econômica, regulamentando a desconsideração no seu art. 18:

a personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos

¹¹ COELHO, Fabio Ulhoa. Curso de direito comercial. Vol. 2. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

¹² Tal regra passou a ser prevista no art. 34 da lei nº. 12529/2011.

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.¹³

No ano de 1998, a Lei nº 9.605 passou a regular os crimes ambientais, com a seguinte redação no seu art. 4º: *"poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente"*.

A doutrina critica as disposições legais mencionadas¹⁴, entendendo que fogem da origem do instituto da desconsideração da personalidade jurídica e criam regras de aplicação para situações para as quais o ordenamento já previa medidas adequadas, destacando-se o previsto no art. 28, § 5.º, do CDC, semelhante ao previsto na lei ambiental, que consagrou a desconsideração com a existência de simples prejuízo a quem possua a condição de credor.

Por sua vez, surgiu o Código Civil de 2002 e a previsão geral de aplicação da desconsideração em seu art. 50, com a seguinte redação:

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 obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Esse é o cenário legal da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no Brasil. Portanto, não há previsão específica para o Direito Tributário, porém, como se verificará, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica possui ampla aplicação neste ramo do direito, sempre cumprindo lembrar as divergências existentes.

¹³ O art. 18 da Lei nº 8.884/1994 foi revogado pela Lei nº 12.529/2011, que no seu art. 32 manteve a mesma redação do art. 18.

¹⁴ COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. Vol. 2. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

2.3. Da aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário

Há grande divergência doutrinária sobre os requisitos necessários à aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. O cenário jurídico no Brasil pode ser resumido em dois blocos que se alternam na ocorrência das duas teorias que regem o instituto. Uma, que parte da subjetividade do instituto, baseada no Direito Privado tradicional, aplica a teoria a partir da ação dolosa de quem se beneficia do isolamento da entidade; a outra com fulcro em leis novas a sustentar direitos, em geral difusos ou coletivos, mas também individuais, traz uma perspectiva objetivista, segunda a qual a desconsideração é válida a partir de acontecimentos concretos e objetivos, sem a necessidade de demonstração do intuito de fraudar a lei ou terceiro.

O regramento da teoria da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, em relação do direito material, possui expressamente quatro diplomas legais: Código de Defesa do Consumidor, Lei de crimes ambientais, Lei nº. 12.529/2011, art. 50 do Código Civil e, atualmente, o novo CPC, que regulamenta o procedimento judicial de aplicação da desconsideração.

Do trecho do julgado colacionado, é possível observar que há duas teorias que regem a aplicação do instituto: a teoria maior e a teoria menor¹⁵. A primeira refere-se àquela prevista no Código Civil e na Lei nº. 12.529/2011, ao passo que a segunda refere-se ao CDC e à legislação ambiental:

A teoria maior da desconsideração, regra geral no sistema jurídico brasileiro, não pode ser aplicada com a mera demonstração de estar a pessoa jurídica insolvente para o cumprimento de suas obrigações. Exige-se, aqui, para além da prova de insolvência, ou a demonstração de desvio de finalidade (teoria subjetiva da desconsideração), ou a demonstração de

¹⁵ Fabio Ulhoa Coelho, 2012, p. 68 observa que tais expressões estão em desuso afirmando que: “em 1999, quando era significativa a quantidade de decisões judiciais desvirtuando a teoria da desconsideração, cheguei a chamar sua aplicação incorreta de ‘teoria menor’, reservando à correta a expressão ‘teoria maior’. Mas a evolução do tema na jurisprudência brasileira não permite mais falar-se em duas teorias distintas, razão pela qual esses conceitos de ‘maior’ e ‘menor’ mostram-se, agora, felizmente, ultrapassados.”

confusão patrimonial (teoria objetiva da desconsideração). A teoria menor da desconsideração, acolhida em nosso ordenamento jurídico excepcionalmente no Direito do Consumidor e no Direito Ambiental, incide com a mera prova de insolvência da pessoa jurídica para o pagamento de suas obrigações, independentemente da existência de desvio de finalidade ou de confusão patrimonial. Para a teoria menor, o risco empresarial normal às atividades econômicas não pode ser suportado pelo terceiro que contratou com a pessoa jurídica, mas pelos sócios e/ou administradores desta, ainda que estes demonstrem conduta administrativa proba, isto é, mesmo que não exista qualquer prova capaz de identificar conduta culposa ou dolosa por parte dos sócios e/ou administradores da pessoa jurídica. A aplicação da teoria menor da desconsideração às relações de consumo está calcada na exegese autônoma do § 5º do art. 28, do CDC, porquanto a incidência desse dispositivo não se subordina à demonstração dos requisitos previstos no caput do artigo indicado, mas apenas à prova de causar, a mera existência da pessoa jurídica, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores. Recursos especiais não conhecidos.¹⁶

Nesse contexto, tem-se que a teoria maior não permite a aplicação do instituto pela mera demonstração de insolvência da pessoa jurídica, devendo ocorrer desvio de finalidade (aspecto subjetivo da desconsideração) ou a confusão patrimonial (aspecto objetivo da teoria). Já a teoria menor, com aplicação no Direito do Consumidor e na legislação ambiental, prevê a aplicação da teoria no mero inadimplemento, não sendo necessário desvio de finalidade ou confusão patrimonial, o que revela uma aplicação muito mais agressiva da desconsideração da personalidade.

Importante ter presente que a teoria a ser observada em Direito Tributário, ante à ausência de regramento específico deve estar de acordo com a regras de legalidade estrita pertinentes a esse ramo do direito, o que torna peculiar a adoção do instituto em matéria de cobrança de tributos, como se verá no corpo do presente estudo.

Assim, para esse ramo do direito, a teoria a ser tratada deve ser aquela que leva em consideração o disposto no art. 50 do Código Civil, ou seja, a

¹⁶ REsp 279.273/SP, Rel. Ministro ARI PARGENDLER, Rel. p/ Acórdão Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 04/12/2003, DJ 29/03/2004, p. 230.

teoria maior, tendo em vista a necessidade, como se verá adiante, da conjugação desse dispositivo com o disposto no Código Tributário Nacional.

Não se pode admitir que a teoria menor, que o simples inadimplemento da obrigação como causa suficiente para a descaracterização da personalidade jurídica e o ingresso no patrimônio dos sócios, seja aplicada nos casos da responsabilidade por débito tributário de pessoa jurídica, como se verá adiante. Cumpre ressaltar, inclusive, entendimento caracterizado em enunciado de Súmula do Superior Tribunal de Justiça,¹⁷ do qual se extrai que o mero inadimplemento de tributo, por si só, não enseja a responsabilidade pessoal do sócio gerente.

2.4. A desconconsideração da personalidade jurídica e a cláusula de reserva de jurisdição em matéria tributária

Cumpre lembrar que a utilização da teoria da desconconsideração da personalidade jurídica possui como fundamento a prevenção de fraudes ou mesmo de abuso de direito. Assim, defende-se que essa desconconsideração não dependeria de previsão legal específica, pois trata-se de instrumento de repressão a atos fraudulentos.

Há divergência sobre quem estaria legitimado a desconsiderar a personalidade jurídica no âmbito tributário: há corrente que defende a possibilidade administrativa de tal ato; mas a corrente majoritária é no sentido de que se trata de competência exclusiva do Poder Judiciário.

A Lei nº 12.846/2013, que dispõe sobre a responsabilização administrativa e civil de pessoas jurídicas pela prática de atos contra a administração pública, nacional ou estrangeira, prevê, em seu artigo 14 (o qual está inserido no capítulo IV "Do processo administrativo de responsabilização"), a

¹⁷ **Súmula: 430:** O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

possibilidade da desconsideração da personalidade ocorrer no âmbito administrativo, nos seguintes termos:

Art. 14. A personalidade jurídica poderá ser desconsiderada sempre que utilizada com abuso do direito para facilitar, encobrir ou dissimular a prática dos atos ilícitos previstos nesta Lei ou para provocar confusão patrimonial, sendo estendidos todos os efeitos das sanções aplicadas à pessoa jurídica aos seus administradores e sócios com poderes de administração, observados o contraditório e a ampla defesa.

O Tribunal de Contas da União possui decisão que se posiciona pela desconsideração da personalidade jurídica no âmbito administrativo no caso de violação à Lei de Licitações ou mesmo de dano ao erário, no intuito de resguardar os princípios da moralidade administrativa e da indisponibilidade dos interesses públicos, conforme se verifica nesse excerto:

Também por imposição dos princípios da moralidade administrativa e da indisponibilidade dos interesses públicos, a Administração Pública pode desconsiderar a personalidade jurídica de sociedades constituídas com abuso de forma e fraude à lei, para a elas estender os efeitos da sanção administrativa, em vista de suas peculiares circunstâncias e relações com a empresa suspensa de licitar e contratar com a Administração. - Por múltiplos fundamentos, o caso concreto ostenta nítido conteúdo de nulidades insanáveis, tratando-se de hipótese de declaração de nulidade de todo o procedimento e não de revogação, ocorrente apenas por razões de interesse público.¹⁸ (grifos nossos)

Analizando o Acórdão colacionado do TCU (nº 2593/2013), no Mandado de Segurança nº. 32494 MC/DF, o Supremo Tribunal Federal suspendeu por meio de liminar a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica, transcrevemos um trecho da Decisão:

Ocorre, no entanto, que razões de prudência e o reconhecimento da plausibilidade jurídica da pretensão deduzida pela parte impetrante impõem que se outorgue, na espécie, a pretendida tutela cautelar, seja porque esta Suprema Corte ainda não se pronunciou sobre a validade da aplicação da "disregard doctrine" no âmbito dos procedimentos

¹⁸ Acórdão nº 2593/2013 – Plenário – relator: WALTON ALENCAR RODRIGUES. Rel. Min. WALTON ALENCAR RODRIGUES. Disponível em: <https://contas.tcu.gov.br/juris/Web/Juris/ConsultarTextual2/Jurisprudencia.faces>
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

administrativos, seja porque há eminentes doutrinadores, apoiados na cláusula constitucional da reserva de jurisdição, que entendem imprescindível a existência de ato jurisdicional para legitimar a desconsideração da personalidade jurídica (o que tornaria inadmissível a utilização dessa técnica por órgãos e Tribunais administrativos), seja porque se mostra relevante examinar o tema da desconsideração expansiva da personalidade civil em face do princípio da intranscendência das sanções administrativas e das medidas restritivas de direitos, seja, ainda, porque assume significativa importância o debate em torno da possibilidade de utilização da "disregard doctrine", pela própria Administração Pública, agindo "pro domo sua", examinada essa específica questão na perspectiva do princípio da legalidade. Sendo assim, em sede de estrita deliberação, e sem prejuízo de ulterior reexame da pretensão mandamental deduzida na presente causa, defiro o pedido de medida liminar, para suspender, cautelarmente, a eficácia do item 9.4 do Acórdão nº 2.593/2013 do Plenário do E. Tribunal de Contas da União. Comuniquese, com urgência, transmitindo-se cópia da presente decisão à Presidência do E. Tribunal de Contas da União. 2. Requisitem-se informações ao E. Tribunal de Contas da União, órgão apontado como coator. 3. Dê-se ciência ao eminente Senhor Advogado-Geral da União (Lei Complementar nº 73/93, art. 4º, III, e art. 38, c/c o art. 7º, II, da Lei nº 12.016/2009 e o art. 6º, "caput", da Lei nº 9.028/95). Publique-se. Brasília, 11 de novembro de 2013. Ministro CELSO DE MELLO Relator¹⁹

Não obstante a ideia maior para evitar fraudes seja o motivador da adoção da teoria sem ausência de regramento legal, por ser uma medida que restringe direitos e altera as regras da autonomia patrimonial, prevalece o entendimento de que, em matéria tributária, aplica-se a cláusula de reserva de jurisdição.

A cláusula de reserva de jurisdição foi delineada pelo STF no julgamento do MS nº 23452/RJ, no sentido de que "o postulado de reserva constitucional de jurisdição importa em submeter, à esfera única de decisão dos magistrados, a prática de determinados atos cuja realização, por efeito de explícita determinação constante do próprio texto da Carta Política".

¹⁹ MS 32494 MC, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, julgado em 11/11/2013, publicado em PROCESSO ELETRÔNICO DJe-224 DIVULG 12/11/2013 PUBLIC 13/11/2013. Disponível em: <http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=%28MS%24%2ESCLA%2E+E+32494%2ENUME%2E%29+NAO+S%2EPRES%2E&base=baseMonocraticas&url=http://tinyurl.com/lv2lqkb>.

Deve ser entendido que essa necessidade de manifestação jurisdicional para prática de determinados atos é corolário da aplicação, possui como alicerce e fundamento de validade a própria separação de poderes o qual, segundo doutrina pode, “ter gerado, ao longo de seus dois séculos de existência constitucional, a maior controvérsia doutrinária e dogmática, que vai da total rejeição à apologética”²⁰.

Em dissertação de mestrado²¹, Guilherme Newton do Monte Pinto faz uma leitura dessa relação entre a separação de poderes e a cláusula de reserva de jurisdição:

Acentua-se que o formato identificado no atual estágio da Separação de Poderes, do qual emana um panorama de entrelaçamento e harmonia entre os Poderes mais acentuado que outrora, a ponto de se falar em “cooperação de Poderes” – em substituição ao termo “separação” –, não é suficiente para afastar a identificação de um conteúdo mínimo inerente e exclusivo à função jurisdicional e ao órgão do Poder Judiciário. Ao contrário, tal formato acentua os contornos que protegem o núcleo essencial dessa função, tornando-o imune à penetração das funções atribuídas aos demais Poderes, sob pena de se desfigurar o ainda imprescindível – tanto que presente em praticamente todos os sistemas constitucionais modernos⁴ Em outras palavras, a crescente interpenetração das funções atribuídas a cada um dos Poderes – realidade constatada pelos mais respeitáveis teóricos do tema – em vez de desautorizar a ideia de uma Reserva de Função que se possa atribuir a cada um dos Poderes – neste caso, especificamente, ao Judiciário, evidencia a necessidade e a existência de tal Reserva.

2.5. A desconsideração da personalidade jurídica na Lei nº 13.105/2015 (novo Código de Processo Civil)

No ano de 2015, foi publicado o novo Código de Processo Civil (Lei nº. 13.105/15), o qual trouxe importantes mudanças para o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, prevendo um capítulo próprio acerca do que será tratado como incidente processual. Um incidente processual pode ser

²⁰ PIÇARRA, Nuno. A Separação de Poderes como Doutrina e como Princípio Constitucional. Coimbra: Coimbra Editora, 1989. p. 11-12

²¹ PINTO, Guilherme Newton do Monte. A Reserva De Jurisdição. Dissertação de mestrado, 2009. Disponível em <http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp125225.pdf>. Acesso em 30/09/2015.

entendido como uma questão conexa ao mérito da demanda, entretanto, com poderes e força para influenciar diretamente no resultado da demanda, tendo em vista a ligação com determinado ponto do mérito em si.

O novo CPC preencheu uma lacuna legislativa no procedimento da desconsideração da personalidade, que tinha tratamento estritamente jurisprudencial. O novo texto privilegia o contraditório e a ampla defesa, pois instaura um procedimento propriamente dito, com atos coordenados, ocorrendo instrução probatória real dentro do incidente processual em si.

O incidente de desconsideração da personalidade jurídica pode ser instaurado, nos termos do art. 133 do novo CPC, a pedido da parte ou do Ministério Público, quando este intervier, sendo importante ressaltar, especialmente para este estudo, a menção expressa ao instituto da desconsideração inversa no § 2º do próprio art. 133. Este parágrafo determina que à desconsideração inversa se aplicam as regras do incidente em si.

Segundo o art. 134 do CPC, o incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo, podendo ser dispensado requerimento específico caso já tenha sido pedido no corpo da petição inicial. Tal incidente, caso conste da petição inicial, provocará suspensão do processo, devendo ser demonstrado o cabimento e preenchimento de todos os requisitos para a desconsideração, com a citação do sócio para manifestação em quinze dias.

Cabe também expor o art. 137 do novo CPC: *Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.* Este dispositivo repete os casos de ineficácia de alienação de bens em relação à hipótese de se configurar fraude à execução, quando o devedor, após citado, inicia dilapidação de seu patrimônio de modo a se furtar do cumprimento da obrigação executada..

Do que se verificou, a maior inovação do regramento legal pelo novo CPC desse incidente de desconsideração da personalidade jurídica é, além de sua previsão normativa expressa, a dinâmica baseada no contraditório e na ampla defesa, de modo a evitar que os sócios atingidos com a desconsideração sejam surpreendidos por medidas restritivas de seus direitos ou invasivas de seu patrimônio, bem como o cabimento do incidente em qualquer fase do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial, como prevê o art. 134 *caput*.

3. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E A RELATIVIZAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Observa-se que não há regras claras sobre a desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário. De concreto, o que ocorre no Direito Tributário é a aplicação das regras de responsabilização dos sócios por meio do redirecionamento da execução fiscal ante a configuração de alguma das hipóteses previstas no art. 135 do Código Tributário Nacional, levando-se em conta a regra geral prevista no art. 50 do Código Civil.

Como já mencionado, a regra é a responsabilização da pessoa jurídica pelos débitos a ela referentes, configurando situação excepcional a invasão do patrimônio dos sócios por débito da sociedade. O entendimento dessas hipóteses de responsabilidade dos sócios por débito da pessoa jurídica passa pela compreensão do alcance do disposto nos artigos 50 do Código Civil e no art. 135 do CTN.

É preciso mencionar que há diversos entendimentos doutrinários acerca do não cabimento da desconsideração da personalidade jurídica no Direito

Tributário, tendo em conta a necessidade de exigência de lei complementar para tanto.²²

Luciano Amaro²³ assevera que:

Parece-nos que não cabe, em nosso direito tributário, a desconsideração da pessoa jurídica, nos termos em que a entendemos. A doutrina costuma distinguir duas diferentes situações em que o problema pode ser examinado: a desconsideração feita pelo legislador e a feita pelo juiz. Com base nessa distinção, têm-se procurado exemplos de desconsideração no direito positivo brasileiro, nas situações em que o legislador prevê a responsabilidade solidária ou subsidiária de terceiros. Ora, nesses casos, não há desconsideração da pessoa jurídica, como já sustentamos alhures, e, anteriormente, já dissera Gilberto de Ulhôa Canto.

Para o autor, as regras de responsabilidade tributária relacionadas à responsabilidade subsidiária ou solidária, que serão abordadas no próximo subitem, não se caracterizam como desconsideração da personalidade jurídica e complementa:

É importante referir essa distinção porque nossa lei tributária apresenta vários exemplos em que a responsabilidade de uma pessoa jurídica é imputada a terceiros, solidária ou subsidiariamente. Não existe aí desconsideração da pessoa jurídica. O que se dá é que, independentemente da forma societária adotada (por exemplo, sociedade cujo sócio seja ilimitadamente responsável, ou sociedade onde ele tenha sua responsabilidade limitada ao capital), a lei tributária, em certas situações, atribui, de modo expresso, a responsabilidade tributária (subsidiária, solidária ou exclusiva) à pessoa do sócio. Veremos diversos exemplos ao tratar da responsabilidade tributária.²⁴

²² Ver, e.g., FERREIRA, **Nádia Arnaud Pereira**. A teoria da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário: Estudo sobre sua aplicabilidade. Disponível em: http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8908. Acesso em 30 de set. 2015.

²³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 314.

²⁴ ²⁴ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 3117

Ao tratar do assunto, Alberto Silva²⁵, sustenta a desnecessidade de autorização expressa:

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica aplica-se indistintamente em qualquer ramo da Ciência Jurídica, inclusive no direito tributário, pois constitui uma sanção ao abuso do direito subjetivo à personalidade jurídica. É instituto que pertence à Teoria Geral do Direito. [...] Ainda corrobora para a repressão ao abuso de direito à personalidade jurídica o princípio não expresso da função social da empresa, que, de uma forma mais abstrata, observa a pessoa jurídica sob uma ótica funcionalista de seu uso adequado e regular. Nestes termos, saliente-se também a desnecessidade de regra expressa que autorize a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário, sendo frágil o argumento e que vulneraria o princípio da legalidade, ou mesmo da inaplicabilidade do art. 50 do Código civil à seara tributária, em virtude desse diploma ser lei ordinária, e a matéria tributária exigir lei complementa.

Conclui o autor nos seguintes termos:

Em síntese, é perfeitamente possível e aceitável a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário. ... o direito tributário pode se valer da previsão normativa do art. 50 do CC, pois, como visto, esse diploma não somente acolher regras de direito privado como também encerra regras de Teoria Geral do Direito, permitindo aplicação subsidiária a outros campos do Direito.

Citando, o art. 129²⁶ da Lei nº. 11.196/2005, Douglas Yamashita, citado por Leandro Paulsen²⁷, sustenta que há permissão legal e expressa para a desconsideração em matéria previdenciária:

²⁵ SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário**. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p. 230-232.

²⁶ Art. 129. Para fins fiscais e previdenciários, a prestação de serviços intelectuais, inclusive os de natureza científica, artística ou cultural, em caráter personalíssimo ou não, com ou sem a designação de quaisquer obrigações a sócios ou empregados da sociedade prestadora de serviços, quando por esta realizada, se sujeita tão-somente à legislação aplicável às pessoas jurídicas, sem prejuízo da observância do disposto no art. 50 da Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil.

²⁷ PAULSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 14. ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 2631.

o art. 129 da Lei 11.196... representa um avanço em prol da segurança jurídica, na medida em que didaticamente reforça os estritos parâmetros legais para a desconsideração da personalidade jurídica em matéria fiscal e previdenciária, com base no abuso de personalidade jurídicas nos termos do art. 50 do Código Civil de 2002.

Todo esse cenário evidencia que a desconsideração da personalidade jurídica pode e deve ser admitida em Direito Tributário mesmo sem previsão expressa, possuindo como fundamento a aplicação conjugada dos artigos 50 do Código Civil, do parágrafo único do art. 116 do CTN, do art. 129 da Lei nº. 11196/2005, bem como por ser a coibição ao ato fraudulento, ao abuso de direito, à simulação ou a qualquer ato que permeie a violação e mau uso de pessoa jurídica.

3.1 Responsabilidade tributária

É por meio das regras acerca de responsabilização que se amplia a sujeição passiva na busca da satisfação do crédito tributário, por isso, essa matéria merece especial atenção. De acordo com Paulo de Barros Carvalho:

Quanto à fixação da responsabilidade pelo crédito tributário, há dois rumos bem definidos: um interno à situação tributada; outro externo. Diremos logo que o externo tem supedâneo na frase excepcionadora, que inicia o período — Sem prejuízo do disposto neste Capítulo — e se desenrola no conteúdo prescritivo daqueles artigos que mencionamos (129 até 138). O caminho da eleição da responsabilidade pelo crédito tributário, depositada numa terceira pessoa, vinculada ao fato gerador, nos conduz à pergunta imediata: mas quem será essa terceira pessoa? A resposta é pronta: qualquer uma, desde que não tenha relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário, pois essa é chamada pelo nome de contribuinte, mesmo que, muitas vezes, para nada contribua. Sem embargo, haverá de ser colhida, obrigatoriamente, dentro da moldura do sucesso descrito pela norma. É o que determina o legislador.²⁸

Segundo o mesmo autor, a natureza de sanção está presente em muitas das situações referentes atribuição de responsabilidade:

Nosso entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributado apresentam a natureza de sanções administrativas. Empreendamos breve revista em alguns artigos

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 348.

do Código Tributário Nacional, que aludem à responsabilidade dos sucessores ou de terceiros. O art. 130, por exemplo, comete o dever tributário aos adquirentes de bens imóveis, no caso de imposto que grave a propriedade, o domínio útil ou a posse, e bem assim quanto a taxas e contribuições de melhoria. Ora, de ver está que o adquirente não participou e, muitas vezes, nem soube da ocorrência do fato jurídico tributário. É elemento estranho. O único motivo que justifica sua desconfortável situação de responsável é não ter curado de saber, ao tempo da aquisição, do regular pagamento de tributos devidos pelo alienante até a data do negócio.²⁹

De acordo com Hugo de Brito Machado,³⁰ a responsabilidade tributária pode ser vista sob a perspectiva ampla ou restrita. Esta se refere à regra de atribuir, por meio de dispositivo legal, à determinada pessoa que não seja contribuinte, mas possui ligação com o fato gerador a possibilidade de ser cobrada pelo fisco; ao passo que aquela se caracteriza pela sujeição de determinada pessoa, seja ela contribuinte ou não, ao direito do Fisco de cobrar dívida fiscal.

Para Ricardo Lobo Torres

O substituto legal tributário tem não só a responsabilidade pela obrigação principal, como também pelas acessórias, incumbindo-lhe praticar todos os deveres instrumentais no interesse do Fisco. Assume com exclusividade a responsabilidade do contribuinte, que deixa de participar da relação tributária. Se o substituto não recolher o tributo, nenhuma responsabilidade terá o contribuinte substituído.³¹

A responsabilidade tributária, como se verificou, pode ser entendida como aquela regra na qual alguém é chamado a responder por dívida tributária da qual não possui relação direta e imediata com o nascimento da obrigação, ou seja, não praticou o fato jurídico tributário. Essa convocação legal pode ocorrer no momento do fato – o que cria a responsabilidade por substituição do sujeito passivo –, ou em momento posterior – o que configura a responsabilidade por transferência, como se verá adiante.

²⁹ Id.

³⁰ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário, 29ª . ed.. São Paulo: Saraiva, 2012.

³¹ TORRES, Ricardo Lobo. Curso de direito financeiro e tributário. 18ª Ed. São Paulo, Saraiva, 2011, p. 262-263
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

A configuração do CTN para as regras de responsabilidade possui uma delimitação própria dentro Capítulo V, Título I, do Livro II. Cabe ressaltar que estão inseridas nesse contexto as regras relacionadas à solidariedade apesar de não constarem do Capítulo V, mas do Capítulo IV do mesmo Título I, nos artigos 124 e 125 (isso porque a responsabilidade por solidariedade decorre de aspectos fáticos, ou por disposição de lei, incisos I e II do art. 124, respectivamente, e se aplicam, conforme o caso, às hipóteses de responsabilização previstas no Capítulo V, que podem ser casos de solidariedade, subsidiariedade ou exclusividade). Ou seja, a responsabilidade solidária dos art. 124 pode ter aplicação autônoma ou em concomitância com as normas do Capítulo V, a depender do caso. O desenho das regras de responsabilidade tributária segundo o Capítulo V, Título I, do Livro II do CTN, é o seguinte³²:

Responsabilidade por Transferência *in generis*, a depender de Lei (art. 128)

Responsabilidade por Sucessão (arts. 129 a 133)

Responsabilidade de Terceiros (arts. 134 e 135)

Responsabilidade por Infrações (arts. 136 a 138)

Já a doutrina, em geral, classifica a responsabilidade tributária da seguinte forma:

Responsabilidade por Transferência:

- Por Solidariedade
- Por Sucessão
- De Terceiros (incluída a responsabilidade por infrações)³³

Responsabilidade por Substituição:

³² As regras acerca de responsabilidade estão dispostas no capítulo V que é subdividido em 4 seções: Disposições Gerais, Responsabilidade dos Sucessores, Responsabilidade de Terceiros, Responsabilidade por Infrações. O art. 128, da “Disposição Geral”, trata da responsabilidade por transferência, remetida à leis específicas de cada tributo, mas é tido também, por alguns autores, como supedâneo para as leis que atribuem a responsabilidade por substituição, embora o CTN não use a terminologia de maneira explícita. Cf. COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 224, 227-228.

³³ Há autores que entendem que a responsabilidade por infrações prevista nos arts. 136 e 137 são por substituição, com o que não concordamos.

- Progressiva (fatos posteriores)
- Regressiva (fatos anteriores)

3.2 Conceitos afins à responsabilidade tributária

3.2.1 Sujeitos ativo e passivo da relação jurídica tributária

Para inteligência do tema da desconsideração da personalidade jurídica na seara tributária, imprescindível retomar alguns conceitos de Direito Tributário.

O primeiro é o de responsabilidade tributária, que pode ser entendida como uma obrigação assumida em razão de disposição legal que imputa a alguém a sujeição passiva na relação jurídico-tributária. Cabe ressaltar a diferença entre a situação relacionada à simples imputação da condição de sujeito passivo daquela que prevê a possibilidade de invasão do patrimônio do sócio por débito de pessoa jurídica.

Sujeito ativo da relação jurídica tributária é o credor da respectiva obrigação, podendo ser entendido como aquele que possui as prerrogativas para buscar a satisfação da obrigação tributária. Convém diferenciar o sujeito ativo do destinatário da arrecadação, utilizando-nos das palavras de Leandro Paulsen:

A condição de sujeito ativo da relação jurídico-tributária pode ser delegada pelo ente político titular da competência tributária, por lei, para outra pessoa jurídica de direito público, como uma autarquia. Mas a posição de sujeito ativo não se confunde com a do destinatário do produto da arrecadação, ou seja, com a daquele a quem a lei destina os valores arrecadados. As pessoas jurídicas de direito privado, desde que exerçam função pública e sem fins lucrativos, podem ser destinatárias do produto de determinadas contribuições instituídas justamente para tal fim, mas jamais integrarão a relação jurídico-tributária. Uma pessoa jurídica de direito público haverá de fiscalizar e cobrar o tributo, repassando-o, então, ao destinatário do seu produto. É o caso das contribuições devidas ao SENAC e ao SENAI, que atualmente têm a União como sujeito ativo.³⁴

³⁴ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 416.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

Já o sujeito passivo da obrigação tributária é aquele que é colocado pela lei como obrigado ao cumprimento da obrigação tributária, seja na condição de contribuinte, seja na condição de responsável tributário³⁵. O contribuinte possui relação pessoal e direta com o fato jurídico tributário e, por isso, é definido como sujeito passivo direto. Ao passo que o responsável, denominado contribuinte indireto, possui ligação com o fato jurídico tributário, mas não de forma direta e pessoal, e recebe da lei a incumbência de cumprir com determinada obrigação nos termos do art. 128 do CTN:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Conforme Leandro Paulsen:

O contribuinte é obrigado no bojo de uma relação contributiva, instituída por lei forte no dever fundamental de pagar tributos. O terceiro – designado pelo art. 121 simplesmente de responsável – é obrigado no bojo de uma relação de colaboração com a Administração, para a simplificação, a facilitação ou a garantia da arrecadação. Tanto o contribuinte como o terceiro podem vir a ser obrigados ao pagamento do tributo, sujeitando-se à cobrança e à execução no caso de inadimplemento. Mas suas obrigações decorrem de diferentes dispositivos legais, têm diferentes hipóteses de incidência, surgem em momentos próprios. Enfim, são inconfundíveis.³⁶

Essa relação de cooperação mencionada pelo autor é a própria razão do instituto da responsabilidade tributária. Interpretando os dispositivos do CTN que versam sobre o assunto, observa-se que a intuito é facilitar o cumprimento das obrigações tributárias, tendo em vista a complexidade de se exigir apenas do

³⁵ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

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. rt. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

³⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012, p. 465.

ISSN: 1980-1995

e-ISSN: 2318-8529

contribuinte naquelas hipóteses. Assim, lei atribui a responsabilidade a um terceiro que tem alguma ligação com o fato jurídico tributário, para que ele cumpra sozinho a obrigação do contribuinte, ou para que ele cumpra juntamente com este ou mesmo para que ele seja cobrado de forma subsidiária por uma obrigação praticada pelo contribuinte. A exação tributária pode ser: do contribuinte, apenas; do contribuinte e do responsável, ao mesmo tempo; do responsável, apenas; do responsável subsidiariamente ao contribuinte; ou de um responsável e de outro responsável.

A análise da condição de sujeito passivo, seja contribuinte ou responsável, é fundamental para se entender de quem será exigido o tributo e qual a extensão dessa exigência, pois o fato de ser o devedor sujeito passivo da obrigação tributária não significa tecnicamente que haverá a desconsideração da personalidade jurídica no caso. O sujeito ativo da obrigação pode exigir o crédito do sujeito passivo, *lato sensu*, seja ele pessoa física ou pessoa jurídica, de modo que a busca pela satisfação do débito se faça com o ingresso no patrimônio do devedor direto, seja ele contribuinte ou responsável, não havendo que se falar em desconsideração a qual apenas ocorre quando a o sujeito passivo é única e apenas a pessoa jurídica e o patrimônio dos sócios é atingido para satisfação desta caso haja a satisfação dos requisitos.

A desconsideração da personalidade jurídica configura, numa visão simplista do tema, uma espécie de sujeição passiva ampliada, caso ocorra alguma das hipóteses tratadas pela lei e se busque primeiro a satisfação do débito pelo contribuinte que é a pessoa jurídica, para depois e dentro das hipótese legais, buscar-se a satisfação do débito por meio de ingresso no patrimônio de terceiros que não se apresentam num primeiro momento ligados ao fato gerador. Acerca do assunto, colaciona-se passagem que nos auxilia a compreender a dinâmica da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário:

A característica fundamental da teoria da desconsideração da personalidade jurídica é determinar a ineficácia de determinados atos da sociedade, para fins de estender a responsabilidade sobre esses atos aos sócios. Em outras palavras, apesar de determinadas obrigações serem contraídas em nome da sociedade, a responsabilidade perante elas é atribuída aos sócios, em razão da utilização da sociedade para fins não albergados pelo ordenamento jurídico. A desconsideração da personalidade jurídica não tem por finalidade a invalidação do ato constitutivo da sociedade, nem a dissolução da sociedade, mas a ineficácia de atos realizados pela sociedade, todavia imputáveis aos sócios, em descumprimento à função social da empresa. Os requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica, todavia, são controversos: divergem sobre ele as teorias subjetiva e objetiva.³⁷

Imaginemos a sociedade empresária “X”, a qual é contribuinte de determinado tributo e está inadimplente com o pagamento dele. A regra é que quem responde pelo débito é a própria pessoa jurídica por meio de seu patrimônio. Caso comprovadas as hipóteses legais de imputação da responsabilidade, poderá ocorrer desconsideração da personalidade jurídica da sociedade devedora e o ingresso no patrimônio de seus sócios, que não são os contribuintes mas podem ser responsabilizados pelo débito tributário.

3.2.2 Responsabilidades solidária, subsidiária e pessoal

A sujeição passiva tributária pode ser solidária entre sujeito passivo e responsável ou entre responsáveis se o credor pode cobrar integralmente a dívida de qualquer dos envolvidos na cadeia, cabendo ressaltar que o art. 124³⁸ do CTN apresenta dois grupos de devedores solidários, quais sejam: a) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; b) as pessoas expressamente designadas por lei. Como

³⁷ SILVA, Amadeu Braga Batista. Requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário brasileiro. Revista da PGFN. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-iii-2012/N%2029%20requisitos%20para%20desconsideracao.pdf>. Acesso em 10 de jan. de 2016.

³⁸ Art. 124. São solidariamente obrigadas: - 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.

exemplo têm-se os coproprietários de imóveis; caso haja débito de IPTU, a fazenda municipal pode cobrar de o débito integral de qualquer um deles independente de sua proporção da propriedade.

No Direito Tributário, a solidariedade possui efeitos elencados no art. 125 do CTN quais sejam:

- I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
- II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;
- III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais.

Há também a característica da subsidiariedade; nesta, primeiro deve haver cobrança daquele indicado inicialmente pela lei e somente depois, caso não haja satisfação da obrigação por este, é possível cobrar de outros. Na subsidiariedade, a legislação estabelece qual a ordem de cobrança na busca da satisfação do débito, não havendo a possibilidade de se cobrar de todos os integrantes da cadeia de sujeitos passivos da obrigação indistintamente, como ocorre no caso da solidariedade.

Cumpre anotar, como será observado de forma mais específica adiante, que encontramos no CTN as nomenclaturas utilizadas de forma equivocada. Portanto, recomenda-se, em caso de dúvida, mesmo diante das denominações utilizadas pelo CTN ou pela legislação, aplicação dos conceitos apresentados no parágrafo anterior.

O ponto central da desconsideração da personalidade jurídica refere-se à responsabilidade tida por pessoal segundo o art. 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.

Não é correta a compreensão de que todas as regras acerca da responsabilidade tributária referem-se à desconsideração da personalidade jurídica, posto que quando a lei coloca contribuinte e responsável como sujeitos passivos, seja em caráter solidário ou subsidiário, não se está ingressando no patrimônio de sócios por débito de pessoa jurídica, está buscando a satisfação do débito do devedor, como se verificará adiante.

3.3 As hipóteses de responsabilidade tributária e o art. 135 do CTN como fundamento da desconsideração da personalidade jurídica

Importante abordar as espécies de responsabilidade tributária de acordo com a sistematização proposta de forma predominante pela doutrina, conforme já explicitado, que a divide em duas categorias: responsabilidade por substituição – a qual contém a substituição progressiva e regressiva – e a por transferência – a qual é subdividida em de terceiros, por solidariedade e por sucessão.

A responsabilidade por substituição é caracterizada quando a lei atribui a alguém a condição de substituto tributário, considerando a ocorrência do fato, de modo que o responsável adquire essa condição de sujeito passivo seja em relação a fatos futuros presumidos ou a fatos já provocados ou praticados por outro contribuinte, desde que esteja na cadeia de comercialização ou produção do bem ou mercadoria.

Assim, a substituição pode ser progressiva ou regressiva levando em consideração a posição do substituído e o momento de ocorrência do fato. É progressiva quando o responsável tributário é alguém posterior na cadeia de

compra e venda de mercadorias e o fato jurídico tributário ocorreu anteriormente à sua participação e fundamenta-se no art. 150, § 7º da Constituição Federal.³⁹

Já a substituição regressiva se aplica após a ocorrência do fato jurídico tributário, havendo o pagamento posterior do tributo, em contraponto ao que ocorre na substituição progressiva. É a substituição regressiva conhecida como diferimento do pagamento do tributo. Ou seja, os sujeitos que estejam em posições anteriores nas cadeias de produção e comercialização são substituídas, no dever de pagar tributo, por aquelas que ocupam as posições posteriores nessas mesmas cadeias.

Por outro lado, a responsabilidade por transferência ocorre em razão de evento posterior, que poderá realizar a exclusão da condição de sujeito passivo do contribuinte ou atribuí-la em caráter supletivo, conforme lei específica (art. 128 do CTN), sendo subdividida, no bojo do CTN, em três possíveis situações: a responsabilidade por solidariedade (observando suas condicionantes e extensão do instituto a outras hipóteses de responsabilidade, conforme o caso), a responsabilidade dos sucessores, a responsabilidade de terceiros e a responsabilidade por infrações (especialmente o art. 137 do CTN).

A responsabilidade por solidariedade não está prevista no capítulo sobre responsabilidade do CTN, mas sim em artigo precedente, especificamente, o artigo 124, nos seguintes termos:

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.

³⁹ “A lei poderá atribuir ao sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido”

A segunda forma de responsabilidade por transferência é a dos sucessores, que está prevista nos artigos 129 a 133 do CTN. Tal ponto possui grande relevância dentro das regras de responsabilidade tributária, entretanto, pela sua extensão serão mencionados seus pontos centrais, atendo-nos ao limite do necessário ao desenvolvimento do nosso tema.

Assim, a responsabilidade por sucessão possui a seguinte estrutura:

a) A responsabilidade do adquirente de bens imóveis prevista no art. 130⁴⁰ do CTN, cabendo ressaltar que não há assunção da responsabilidade pelo adquirente caso haja apresentação da certidão negativa de débitos, a qual deve fazer parte da relação de compra e venda. Do mesmo modo, em relação ao disposto no parágrafo único, não há essa transferência para o comprador mas sim há a sub-rogação no preço do imóvel.

b) A responsabilidade do adquirente ou remitente de bens móveis prevista no art. 131, II do CTN que determina: *"Art. 131. São pessoalmente responsáveis: I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos";*

c) A responsabilidade na sucessão *causa mortis* prevista nos incisos II e III do dispositivo elencado, que prevê a responsabilidade do sucessor e do cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, devendo ser ressaltado que tal responsabilidade se limita ao valor do quinhão do legado ou da meação. O dispositivo prevê ainda a responsabilidade do espólio pelos débitos do *de cujus* até a data da abertura da sucessão.

d) A responsabilidade na sucessão empresarial, subdividida em:

- Responsabilidade na fusão, incorporação, transformação, cisão e extinção de pessoas jurídicas;

⁴⁰ Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

- Responsabilidade do adquirente do fundo de comércio ou estabelecimento

A responsabilidade de terceiros está prevista nos artigos 134 e 135 do CTN, que tem a seguinte dicção:

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

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

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

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

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

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

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

Nesse dispositivo, reside um equivoco, já anunciado no item 3.2.3 deste estudo, no que se refere à utilização dos conceitos de solidariedade e de subsidiariedade.

Do *caput* do dispositivo consta: “Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente (...)”. Deste texto, consta que se trata de responsabilidade solidária – no caso de impossibilidade de cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. Tal possibilidade não se refere à solidariedade, mas sim à subsidiariedade, pois esta pressupõe uma ordem de cobrança, ao passo que aquela não. A responsabilidade seria solidária *stricto sensu* se não houvesse essa necessidade de cobrança do contribuinte em primeiro lugar, para apenas cobrar o responsável se o primeiro não puder adimplir. Na verdade, trata-se de solidariedade condicionada, isso porque esta decorre da impossibilidade do

cumprimento exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, mas note-se que os efeitos da solidariedade (previstos no parágrafo único do art. 124 e no art. 125 do CTN) persistem em relação ao contribuinte e às pessoas indicados nos incisos I a VII do art. 134 – não é portanto subsidiariedade *stricto sensu* (em que se abandona o primeiro devedor quando se passa ao segundo, subsidiário).

Dessarte, as regras de responsabilidade contidas no CTN não são todas relacionadas a possibilidade de desconconsideração da personalidade jurídica. O que elas demonstram são hipóteses de ampliação da sujeição passiva com a imputação da obrigação de adimplir tributo ao contribuinte ou ao responsável, seja por meio de regras de solidariedade ou subsidiariedade, não havendo ingresso no patrimônio de pessoa física por ato de pessoa jurídica (desconconsideração direta), nem ocorrendo invasão de patrimônio de pessoa jurídica por débito de pessoa física (desconconsideração inversa).

O ponto central da questão reside no fato de que, para desconsiderar a pessoa jurídica e se imiscuir no patrimônio de pessoa física, o débito deve ser única e exclusivamente daquela, não havendo nenhuma obrigação, pelo menos no primeiro momento, do sócio da sociedade. Por outro lado, nas regras tratadas anteriormente (responsabilidade tributária em si), o débito é do sujeito pessoa física também, ainda que na condição de responsável ou em um momento posterior.

O que se busca tratar aqui é a regra contida no art. 135, III, do CTN, a qual representa a aplicação pura e tecnicamente correta da desconconsideração da personalidade jurídica em Direito Tributário:

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:
(...)

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

O cenário para aplicação do dispositivo mencionado requer a existência de débito de uma pessoa jurídica regularmente constituída e a adoção de medidas por parte de seus diretores, gerentes ou representantes, pautadas em excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, que permitem ao credor buscar desconsiderar o patrimônio da empresa e ingressar no patrimônio dos sócios para satisfação do débito. Cabe ressaltar a regra contida na Súmula nº 430 do STJ:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Por sua vez, a Súmula nº 435 do STJ, na prática institui uma hipótese de desconsideração para efeito tributário:

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.

Contudo, há quem entenda que, para que ocorra essa invasão no patrimônio dos sócios gestores da entidade (não cabe a responsabilização por ato do sócio quotista), mister a aplicação do dispositivo do CTN combinado com o art. 50 do Código Civil, bem como dos diversos dispositivos constitucionais correlacionados, tendo em vista o caráter por demais restritivo da medida, como se observa na passagem abaixo:

Os requisitos para aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária não são unicamente os previstos no Código Civil de 2002, mas os decorrentes dos princípios constitucionais, da perspectiva sistêmica de ordenamento jurídico e da essência da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. A função social da empresa, como corolário da função social da propriedade e princípio constitucionalmente previsto nos artigos 5º, inciso XXIII e 170 da Constituição Federal, é determinante para a análise da desconsideração da personalidade

jurídica. A opção por considerar o Código Civil como único a pautar a desconsideração não pressupõe o influxo dos princípios e valores constitucionais no ordenamento jurídico nem o caráter sistemático daquele.⁴¹

Do mesmo modo, há corrente doutrinária no sentido de que o art. 116, parágrafo único, do CTN pode ser tido como outro fundamento legal para que essa desconsideração:

Da mesma maneira, o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional pretende reprimir “realidades meramente formais ou artificiais (realidades falsas), dificultadores da perfeita identificação do sujeito passivo”, ou o abuso de direito, o que o autoriza a ser fundamento jurídico da desconsideração da personalidade jurídica em âmbito tributário. Assim, a interpretação sistemática restritiva ou parcial a qual nos referimos anteriormente é considerar apenas o Código Civil, e não o ordenamento jurídico como um todo unitário, como critério para determinação dos pressupostos da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. A unidade normativa do sistema e a adequação valorativa têm por consequência a necessidade de o sistema coibir práticas contrárias ao direito e, no caso da desconsideração da personalidade jurídica, em descumprimento da função social da empresa ou em utilização daquela para prática de condutas ilícitas.⁴²

4. A DESCONSIDERAÇÃO INVERSA E SUA APLICABILIDADE AO DIREITO TRIBUTÁRIO

A desconsideração da personalidade jurídica se mostra como uma importante maneira de coibir a fraude na utilização de pessoas jurídicas para fins ilícitos, pois permite invadir o patrimônio daquele que utiliza o ente societário com desvio de finalidade, abuso de poder, confusão patrimonial, ou mesmo, no

⁴¹ SILVA, Amadeu Braga Batista. Requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário brasileiro. Revista da PGFN. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-iii-2012/N%2029%20requisitos%20para%20desconsideracao.pdf>. Acesso em 10 de jan. de 2016, p. 219.

⁴² SILVA, Amadeu Braga Batista. Requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário brasileiro. Revista da PGFN. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-iii-2012/N%2029%20requisitos%20para%20desconsideracao.pdf>. Acesso em 10 de jan. de 2016, p. 220.

caso do CDC e dos crimes ambientais, aquele que se torna inadimplente com certas obrigações. O instituto, como verificamos neste estudo, consiste em buscar, no patrimônio dos gestores, bens aptos à satisfação de débitos da sociedade, afastando, assim, em algumas situações, a regra que limita a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas.

Tal teoria possui uma variação desenvolvida pela doutrina e jurisprudência, que é chamada de desconsideração da personalidade jurídica inversa, tendo em vista que consiste no afastamento do indivíduo, pessoa física, em busca de bens em uma pessoa jurídica para cumprimento de obrigações da pessoa física. A importância dessa construção pode ser verificada no caso de o devedor, pessoa física, esvaziar seu patrimônio por meio de transferências de seu patrimônio para pessoa jurídica da qual é sócio. Essa situação ocorreu muito no direito de família,⁴³ um dos cônjuges, no intuito de se desfazer de seu patrimônio e não colocá-lo na meação, transferia o que possuía para ente societário.

O Superior Tribunal de Justiça possui julgado esclarecedor acerca do assunto:

⁴³ Conforme se vislumbra no Acórdão:

DIREITO CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. APELAÇÃO. GRATUIDADE DE JUSTIÇA. DESERÇÃO NÃO VERIFICADA. DIVÓRCIO LITIGIOSO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOCORRÊNCIA. DESCONSIDERAÇÃO INVERSA DA PERSONALIDADE JURÍDICA. AUSÊNCIA DOS PRESSUPOSTOS LEGAIS. PEDIDO DE RECONHECIMENTO DE UNIÃO ESTÁVEL EM PERÍODO ANTERIOR AO CASAMENTO FORMULADO EM CONTESTAÇÃO. VIA INADEQUADA. SENTENÇA MANTIDA. I. Não pode ser considerado deserto o recurso quando, no momento da sua interposição, o recorrente litigava sob o pálio da justiça gratuita. II. A desconsideração da personalidade jurídica, hospedada no artigo 50 do Código Civil, deve ser aplicada de forma criteriosa porque contrasta com a separação patrimonial que constitui um dos pilares da atividade empresarial. III. A teoria da desconsideração inversa da personalidade jurídica pode ser aplicada no âmbito do Direito de Família, contanto que se demonstre que a pessoa jurídica foi utilizada de maneira ilícita para camuflar o patrimônio do sócio em detrimento de seus credores ou do seu consorte. IV. Se a sociedade limitada de que participa o cônjuge foi constituída antes do casamento e não há indício de que tenha sido usada para fins escusos, não há fundamento para a aplicação da teoria da desconsideração inversa da personalidade jurídica e, muito menos, para a quebra dos seus sigilos fiscal e bancário. V. Ressalvadas as ações de natureza dúplice, toda e qualquer pretensão do réu em face do autor deve ser deduzida em ação autônoma ou por intermédio de reconvenção, na linha do que prescrevem os artigos 297 e 315 do Código de Processo Civil. VI. Não possuindo a ação de divórcio natureza dúplice, não pode ser conhecida a pretensão da esposa, formulada na contestação, de reconhecimento de união estável anterior ao casamento. VII. Apelação conhecida e desprovida. (Acórdão n.886687, 20140310072606APC, Relator: JAMES EDUARDO OLIVEIRA, Revisor: CRUZ MACEDO, 4ª Turma Cível, Data de Julgamento: 29/07/2015, Publicado no DJE: 10/09/2015. Pág.: 241
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

DIREITO CIVIL. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE DISSOLUÇÃO DE UNIÃO ESTÁVEL. DESCONSIDERAÇÃO INVERSA DA PERSONALIDADE JURÍDICA. POSSIBILIDADE. REEXAME DE FATOS E PROVAS. INADMISSIBILIDADE. LEGITIMIDADE ATIVA. COMPANHEIRO LESADO PELA CONDUTA DO SÓCIO. ARTIGO ANALISADO: 50 DO CC/02.

1. Ação de dissolução de união estável ajuizada em 14.12.2009, da qual foi extraído o presente recurso especial, concluso ao Gabinete em 08.11.2011.

2. Discute-se se a regra contida no art. 50 do CC/02 autoriza a desconsideração inversa da personalidade jurídica e se o sócio da sociedade empresária pode requerer a desconsideração da personalidade jurídica desta.

3. A desconsideração inversa da personalidade jurídica caracteriza-se pelo afastamento da autonomia patrimonial da sociedade para, contrariamente do que ocorre na desconsideração da personalidade propriamente dita, atingir o ente coletivo e seu patrimônio social, de modo a responsabilizar a pessoa jurídica por obrigações do sócio controlador. 4. É possível a desconsideração inversa da personalidade jurídica sempre que o cônjuge ou companheiro empresário valer-se de pessoa jurídica por ele controlada, ou de interposta pessoa física, a fim de subtrair do outro cônjuge ou companheiro direitos oriundos da sociedade afetiva.

(...)

7. Negado provimento ao recurso especial.⁴⁴

No mesmo sentido, há decisões do Tribunal Regional Federal da 4ª Região:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DESCONSIDERAÇÃO INVERSA DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ART. 50 DO CÓDIGO CIVIL. AÇÃO AUTÔNOMA. DESNECESSIDADE. VIA INCIDENTAL. ADEQUAÇÃO. EXTINÇÃO DA PUNIBILIDADE NO JUÍZO CRIMINAL. PRINCÍPIO DA INDEPENDÊNCIA DE INSTÂNCIAS. PREJUÍZO A TERCEIROS NÃO VERIFICADO. INDÍCIOS ROBUSTOS DE ABUSO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. PROVIMENTO.

1. Agravo de instrumento interposto pela UNIÃO - Fazenda Nacional em face de decisão singular que indeferiu o pedido

⁴⁴ REsp 1236916/RS, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 22/10/2013, DJe 28/10/2013. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp?livre=desconsideracao+da+personalidade+juridica+inversa&&b=ACOR&p=false&l=10&i=7>. Acesso em 05 de out. de 2015.

de desconsideração da personalidade jurídica das empresas requeridas, na modalidade inversa.

2. A razão de ser do instituto na sua modalidade inversa é a mesma da desconsideração da personalidade jurídica propriamente dita, qual seja, combater a utilização indevida do ente societário por seus sócios. 3. A peculiaridade da forma inversa consiste em caracterizá-la como "instrumento hábil para combater a prática de transferência de bens para a pessoa jurídica sobre o qual o devedor detém controle, evitando com isso a excussão de seu patrimônio pessoal" (STJ, REsp 1236916/RS).

4. A desconsideração da personalidade jurídica não carece, necessariamente, do ajuizamento de ação autônoma de conhecimento. Precedente. 5.

(...)

9. Com isso, a partir de uma interpretação teleológica do art. 50 do CC/02, e com base nos precedentes do STJ já citados, é possível a desconsideração, na modalidade inversa, da personalidade jurídica, de forma a atingir bens da sociedade em razão de dívidas contraídas pelo sócio controlador, restando preenchidos os requisitos previstos na norma. 45

EMENTA: ADMINISTRATIVO. CEF. DESCONTOS EM CONTA CORRENTE. ILEGALIDADE NÃO DEMONSTRADA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA INVERSA. 1. À parte autora cabe a prova da alegada ilegalidade nos descontos efetuados em sua conta corrente. Ônus do qual não se desincumbiu a parte autora. 2. O nosso ordenamento jurídico admite a desconsideração da personalidade jurídica inversa, reconhecendo sua aplicação em casos de comprovada confusão patrimonial entre o proprietário e a empresa. 3. Hipótese em que há indícios suficientes a indicar que a empresa e seu proprietário apresentam confusão patrimonial. 46

Dessess julgados, observa-se que, para que haja a desconsideração inversa da personalidade jurídica, a pessoa física deve se utilizar de uma pessoa jurídica para esvaziar seu patrimônio, o que legitima desconsiderar essas

⁴⁵ TRF4, AGRADO DE INSTRUMENTO Nº 5025088-49.2013.404.0000, 2ª TURMA, Des. Federal OTÁVIO ROBERTO PAMPLONA, POR UNANIMIDADE, JUNTADO AOS AUTOS EM 03/09/2014.

⁴⁶ TRF4, AC 5023191-51.2012.404.7200, Terceira Turma, Relator p/ Acórdão Fernando Quadros da Silva, juntado aos autos em 27/11/2014.

transferências. Para o STJ⁴⁷, a finalidade dessa desconsideração inversa é a mesma da teoria da desconsideração propriamente dita, ou seja, coibir o uso indevido de pessoa jurídica, o que também se caracteriza quando o sócio controlador dilapida seu patrimônio pessoal e o integraliza em determinada pessoa jurídica, o que permite, inclusive, que se atinjam bens da sociedade por dívida de seu controlador.

Há possibilidade também de desconsideração inversa se a sociedade empresaria devedora transferir seus bens para outra sociedade de grupo do qual faça parte ou possua quotas do capital social. Ou seja, a desconsideração inversa não ocorre apenas quando pessoa física transfere patrimônio para pessoa jurídica, mas também se pessoa jurídica transfere bens para outra pessoa jurídica da qual seja sócia.

Neste caso, a estrutura seria similar à utilizada pela pessoa física, com a única diferença que quem dilapida seu patrimônio, transferindo-o para empresa na qual tem participação é uma outra pessoa jurídica e não uma pessoa física, como é mais comum.

Demonstrando tal possibilidade, Fabio Ulhoa anotou:

A fraude que a desconsideração invertida coíbe é, basicamente, o desvio de bens. O devedor transfere seus bens para a pessoa jurídica sobre a qual detém absoluto controle. Desse modo, continua a usufruí-los, apesar de não serem de sua propriedade, mas da pessoa jurídica controlada. Os seus credores, em princípio, não podem responsabilizá-lo executando tais bens.⁴⁸

A lógica do instituto nos mostra que, em algumas circunstâncias, de utilização de pessoa jurídica para fins distintos dos seus propósitos, a pessoa jurídica pode responder por dívidas de seus sócios, em regra os controladores. Assim, o que determina a ocorrência da desconsideração inversa é um ente

⁴⁷ REsp 948.117/MS, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 22/06/2010, DJe 03/08/2010.

⁴⁸ COELHO, Fabio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 13ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 47

societário responder por dívidas de um sócio, seja ele pessoa física ou pessoa jurídica.

A doutrina de Fábio Konder Comparato, ainda na década de 80, já seguia nessa esteira de pensamento:

Aliás, essa desconsideração da personalidade jurídica não atua apenas no sentido da responsabilidade do controlador por dívidas da sociedade controlada, mas também em sentido inverso, ou seja, no da responsabilidade desta última por atos do seu controlador. A jurisprudência americana, por exemplo, já firmou o princípio de que os contratos celebrados pelo sócio único, ou pelo acionista largamente majoritário, em benefício da companhia, mesmo quando não foi a sociedade formalmente parte no negócio, obrigam o patrimônio social, uma vez demonstrada a confusão patrimonial de fato.⁴⁹

Mister ter presente na prática não ocorre uma desconsideração da personalidade jurídica em si, mas sim um desfazimento ou ausência de eficácia de negócios jurídicos de transferências de patrimônio tidos como fraudulentos; o que legitima o ingresso no patrimônio do adquirente ou cessionário para satisfação de obrigações do alienante ou cedente.

Desse modo, pode-se conceituar o instituto da desconsideração da personalidade jurídica inversa no Direito Tributário como medida a ser adotada pelo Poder Judiciário no sentido de ingressar no patrimônio de uma pessoa jurídica, sem nenhuma relação direta com o crédito tributário exequendo, para buscar bens que sirvam para adimplir débito tributário de seu sócio, que pode ser uma pessoa jurídica ou uma pessoa física, desfazendo as operações de transferência desses bens – tidas por viciadas, com finalidade de dilapidação patrimonial para não cumprimento dessas obrigações.

Para o Direito Tributário, o instituto é de suma importância, tendo em vista que está cada vez mais comum a utilização de pessoas jurídicas para

⁴⁹ COMPARATO, Fábio Konder. **O Poder de Controle da Sociedade Anônima**. São Paulo: Editora Forense, 1983, p.55.

organização patrimonial e planejamento tributário de pessoas físicas, que passam a receber por meio de interposta sociedade.

Em matéria de crédito tributário, devem estar presentes os mesmos requisitos previstos para os créditos em geral, ou seja, necessária a tentativa de fuga de adimplemento de obrigação, fraude, ato ilícito, confusão patrimonial, violação a lei, etc, para que ocorra essa invasão no patrimônio da sociedade por dívida dos sócios. Ademais, os requisitos para a desconsideração inversa, em Direito Tributário, devem ser os mesmos para a desconsideração propriamente dita e estão previstos no art. 135 do CTN, ou seja, a conduta do devedor ser enquadrada como praticada com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

4.1 A criação de empresas como ferramenta de planejamento tributário pessoal e a possibilidade de desconsideração inversa: as *offshore companies*, as holdings patrimoniais e as fundações familiares

A criação de pessoas jurídicas como forma de organização patrimonial e planejamento tributário não consiste num ilícito como regra. Entretanto, o foco do estudo é a utilização dessas empresas de maneira fraudulenta, o que permite a desconsideração da personalidade jurídica.

Dois modelos são muito utilizados internacionalmente para arranjo patrimonial e consequente planejamento tributário de pessoas físicas e jurídicas: as *offshore companies* e as *holdings* patrimoniais.

As *offshore companies* possuem um âmbito de tratamento do ponto de vista internacional muito mais amplo em relação às questões societárias por meio de empresas multinacionais e consistem numa maneira relativamente comum de ocultar bens como aponta Fábio Ulhoa Coelho:

Em linhas gerais, o esquema é o seguinte: o interessado adquire a participação societária de uma sociedade sediada em outro país, passando a controlá-la. Note-se que, em alguns lugares — conhecidos geralmente pela expressão “paraísos fiscais”, em

virtude da sua política de tributação menos gravosa para o contribuinte —, o direito vigente admite a constituição de sociedades cujo capital social é todo representado por ações ao portador, e com objeto social extraordinariamente largo. Advogados, nesses países, costumam possuir, em seus escritórios, um “estoque” de sociedades, regularmente constituídas segundo a lei local, com o objetivo de alienar o respectivo controle aos estrangeiros interessados. Uma vez adquiridas as ações ao portador representativas do capital social da *offshore company*, o devedor transfere para o domínio da pessoa jurídica os seus principais bens, como imóveis, veículos e quotas ou ações de sociedades brasileiras. Os que vierem a adquirir já serão também registrados em nome da pessoa jurídica estrangeira. Em seu próprio nome não se encontra nenhum bem de expressão econômica.⁵⁰

Assim, uma *offshore company* é uma entidade com localização no exterior em país com regime tributário favorecido, assim algumas operações são realizadas por meio dessa interposta pessoa jurídica de maneira que a carga tributária seja menor.

Do mesmo modo, as holdings são importante ferramenta do planejamento, tanto no que se refere à criação de blindagem patrimonial ou mesmo para melhor arranjo de bens no caso de abertura de sucessão ou simples economia tributária. Esses entes societários são constituídos muitas das vezes para servir como administradoras de operações negociais relacionadas a pessoas físicas, não sendo impossível a criação de *holding* por pessoa jurídica, tendo em vista que a carga tributária incidente sobre pessoas jurídicas é menor do que a incidente sobre pessoas físicas em razão dos regimes tributários próprios a serem observados pelas empresas.

O funcionamento das holdings basicamente ocorre da seguinte forma, no caso das sucessões: é constituída uma sociedade empresária para qual será transferido todo o patrimônio da pessoa física ou de outra pessoa jurídica, ocorrendo a integralização das quotas sociais dessa chamada *holding* patrimonial;

⁵⁰ COELHO, Fabio Ulhoa. Curso de direito comercial. Vol. 2. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

num segundo momento essas quotas são transferidas, através de previsão no próprio contrato social, conferindo aos herdeiros o que seria de cada um por meio dessa doação de quotas.

Transcrevemos elucidativo trecho de julgado julgado do TRF da 4ª Região:

As holdings são sociedades não operacionais que têm seu patrimônio composto de ações de outras companhias. São constituídas ou para o exercício do poder de controle ou para a participação relevante em outras companhias, visando nesse caso, constituir a coligação. Em geral, essas sociedades de participação acionária não praticam operações comerciais, mas apenas a administração de seu patrimônio. Quando exerce o controle, a *holding* tem uma relação de dominação com as suas controladas, que serão suas subsidiárias.⁵¹

Assim, verifica-se que o objetivo é realizar a divisão bens ainda em vida, o que reduz carga tributária sobre os bens e a longa discussão que os inventários costumam causar. É comum a mistura das nomenclaturas, denominando-se essas pessoas jurídicas que receberão bens de patrimônio de pessoas físicas, em regra, de *holdings offshore*. Normalmente elas atuam como gestoras de patrimônio pessoal, mediante realização de investimentos.

Outra forma de se buscar a transferência de bens da pessoa física é a criação das chamadas fundações familiares, que podem ser entendidas da seguinte forma:

Neste caso, o patrimônio do fundador ou fundadores é transferido para a fundação, nomeando-se administradores para a mesma, que operam no exterior, com instruções específicas para tomar certas providências, na hipótese de falecimentos ou divórcios, no tocante à transmissão desse patrimônio. Alguém transfere seus bens a outrem, para que este os administre e os transmita a determinados beneficiários. As rendas pessoais ou familiares, as participações societárias e mesmo bens imóveis, em caso de falecimento do

⁵¹ TRF4, AG 5027793-49.2015.404.0000, Quarta Turma, Relatora Vivian Josete Pantaleão Caminha, juntado aos autos em 04/09/2015.

fundador da entidade serão distribuídos apenas aos beneficiários escolhidos pelo mesmo. Isso também pode ser feito simplesmente mediante a transferência de quotas societárias que representam o patrimônio transmitido, quando então não incidiriam certos impostos sobre a herança e a transmissão imobiliária. Também se pode preservar os interesses de herdeiros menores, mediante cláusulas de inalienabilidade, até que o beneficiário se torne maior e legalmente capaz. Tudo isso sem despesas de testamentos, inventários e partilhas que exigem longas demandas judiciais.⁵²

O cerne das criações desses entes é o mesmo, cada uma com suas especificidades legais, todas buscam uma melhor e mais barata gestão do patrimônio, reduzindo a carga tributária, a possibilidade de planejamento sucessório, a preservação dos bens pessoais que passarão a ser da *holding* etc. Uma *holding* ou uma *offshore* pode assumir diversos tipos societários conforme se observa:

Holding é a sociedade que tem por objeto deter bens e direitos, tais como participações em outras sociedades (*holding* de participações), imóveis (*holding* imobiliária), podendo ser constituída sob a forma de sociedade por ações, de sociedade limitada, ou, mais recentemente, a partir de 2012, de EIRELI – Empresa Individual de Responsabilidade Limitada.⁵³

Analisando as questões relacionadas a *offshore*, mas que servem para qualquer das formas de gestão, Fabio Ulhoa Coelho discorre sobre a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica.⁵⁴

A aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, portanto, é o modo de se coibirem fraudes de desvio de bens, ou outras, perpetradas com o uso da autonomia patrimonial da *offshore company*. Repita-se, contudo, que do simples fato de o ato ter sido praticado por uma sociedade sediada no exterior não

⁵²POLAK, Sérgio. Companhias Off-Shore. Disponível em: <http://www.portaltributario.com.br/offshore.htm>. Acesso em 05/10/2015

⁵³ HENRIQUE, José Longo. CRIAÇÃO DE HOLDING E PROTEÇÃO PATRIMONIAL. IBET. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Jos%C3%A9%20Henrique%20Longo.pdf>. Acesso em 07 de out. de 2015.

⁵⁴ COELHO, Fabio Ulhoa. Curso de direito comercial. Vol. 2. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 70.

se segue forçosamente nenhum indício de fraude; e, também, que nenhuma especificidade existe, quanto à referida aplicação, derivada da circunstância de ter a pessoa jurídica desconsiderada sua sede fora do Brasil. Em suma, os mesmos pressupostos para a desconsideração de uma sociedade empresarial brasileira devem ser observados na hipótese de fraude por meio de uma *offshore company*.

O art. 135, III do CTN autoriza a responsabilização pessoal daquele que pratica atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, o que legitima o ingresso no patrimônio da pessoa jurídica ou mesmo da fundação para que se satisfaça a obrigação do sócio, em regra, controlador da instituição. O ponto central da permissão jurídica dessa discussão é não afastar a natureza das operações em relação à finalidade a que se destinam, tendo em vista que não cabe manter a autonomia patrimonial de uma empresa criada para receber e gerir patrimônio de pessoa física ou mesmo de uma outra pessoa jurídica se foi o ente criado e as remessas ou transferências de bens ocorrerem de forma a fraudar a execução fiscal ou mesmo a dilapidar o patrimônio de quem tem débitos de natureza fiscal, conforme enuncia a passagem abaixo:

A constituição de *holding* não afasta de modo algum eventual responsabilidade do administrador, sócio ou não, que praticar atos com excesso de poderes ou infração de lei. E para o caso de sócio, a *holding* de participações serve apenas para fixar um compartimento patrimonial (onde se encontra a empresa operacional) na hipótese de liquidação da empresa operacional ou mesmo o reconhecimento de sua dissolução irregular. De qualquer modo, a interposição da *holding* não pode prevalecer jamais em caso de fraude objetivando a posterior fuga do cumprimento de obrigações regularmente constituídas. Nesse caso, a *holding* terá sua personalidade jurídica desconsiderada para que o sócio, pessoa física, responda pelas obrigações.⁵⁵

⁵⁵ HENRIQUE, José Longo. CRIAÇÃO DE HOLDING E PROTEÇÃO PATRIMONIAL. IBET. Disponível em: <http://www.ibet.com.br/download/Jos%C3%A920Henrique%20Longo.pdf>. Acesso em 07 de out. de 2015.
ISSN: 1980-1995
e-ISSN: 2318-8529

Para que ocorra a desconsideração da personalidade jurídica, devem estar presentes os requisitos previstos no art. 135, III do CTN em conjugação com o artigo 50 do Código Civil, sempre levando em consideração as disposições constitucionais relacionadas à proteção da atividade econômica, à garantia da livre iniciativa. Deve ser ressaltada a necessidade de esse cenário não poder ser utilizado para blindagem patrimonial de quem desenvolve atividades ilícitas.

Assim, o que se configura com a desconsideração da personalidade jurídica é a possibilidade, não de uma desconsideração propriamente dita, mas sim de uma ausência de eficácia de atos de alienação de patrimônio do devedor para uma pessoa jurídica da qual seja sócio, de modo que esses atos não surtam efeito em relação ao fisco credor, devendo ser sempre preservada a licitude das operações e o combate à sonegação e à evasão de divisas, bem como à fraude à execução por meio de operações simuladas e sem substância fático-jurídica.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante das linhas que conduziram este estudo, pudemos observar que regra da autonomia patrimonial possui novos contornos dentro do sistema de busca da satisfação do crédito tributário quando a pessoa jurídica é utilizada para mascarar as atitudes ilegais de seus próprios gestores. É preciso separar as questões de mera atribuição de sujeição passiva, como ocorre com as regras de responsabilidade tributária, com o instituto da desconsideração da personalidade jurídica que, no CTN encontra espaço, no art. 135, inc. III.

Esse contexto de desconsideração jurídica, do ponto de vista de sua caracterização direta, embasa o que se busca na caracterização e delineamento da desconsideração do ponto de vista inverso, posto que se evita a dilapidação de bens por uma pessoa física que transfere tudo para uma pessoa jurídica da qual tenha controle, de modo a se esquivar de pagar suas obrigações tributárias. O que

se pode verificar da aplicação e do delineamento dessas regras de desconsideração inversa é que se deve obedecer à reserva de jurisdição.

Assim, o cenário que serve como pano de fundo para a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, seja do ponto de vista direto, seja do modo inverso, é a adoção de medidas que, apesar de aparentemente lícitas, estão marcadas pelo propósito de fraudar a execução ou mesmo de dilapidação patrimonial, ressaltando que as regras de responsabilidade tributária não se confundem, pelo menos todas elas, com o instituto objeto deste estudo.

Especificamente em relação à desconsideração da personalidade jurídica inversa observa-se que ela existe e pode ser aplicada dentro do Direito Tributário quando se verifica a dilapidação patrimonial de um contribuinte, seja ele pessoa física ou jurídica, que transfere seu patrimônio para um ente jurídico que, a princípio, não teria como ser responsável pela dívida do alienante, por meio de operações que busquem esvaziar o seu patrimônio para não adimplir suas obrigações. O seu desenho prático pressupõe que se afastem as operações realizadas ou mesmo as torne ineficazes e se busque, no patrimônio de quem os recebeu, os bens que eram do alienante e devedor da obrigação tributária.

6 REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 18ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito Constitucional e Teoria da Constituição. 7. ed. Coimbra: Almedina, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- COELHO, Fabio Ulhoa. Curso de direito comercial. Vol. 2. 16ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COMPARATO, Fábio Konder. O Poder de Controle da Sociedade Anônima. São Paulo: Editora Forense, 1983.

CONSALTER, Zilda Mara; DALAZONA Vinicius. Desconsideração da pessoa jurídica: uma análise sob três perspectivas. Revista USCS – Direito. Ano X - n. 17 – jul./dez. 2009.

COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. 2ª ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

DINIZ, Maria Helena. Curso de direito civil brasileiro: Teoria geral do direito civil, 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

FILHO, Marçal Justen, A Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro. Editora Revista dos Tribunais, 1987.

FERREIRA, Nádia Arnaud Pereira. A teoria da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário: Estudo sobre sua aplicabilidade. Disponível em:
http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8908. Acesso em 30 de set. 2015.

GONÇALVES, Carlos Roberto. Direito Civil Brasileiro. Vol 1: parte geral. 10ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

GUIMARÃES, Márcio Souza. Aspectos modernos da teoria da desconsideração da personalidade jurídica. "Temas Jurídicos", sítio da AMPERJ, disponível em <http://www.amperj.org.br/artigos/view.asp?ID=109>

HENRIQUE, José Longo. CRIAÇÃO DE HOLDING E PROTEÇÃO PATRIMONIAL. IBET. Disponível em:
<http://www.ibet.com.br/download/Jos%C3%A9%20Henrique%20Longo.pdf>. Acesso em 07 de out. de 2015.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. 14. ed. – Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PAULSEN, Leandro. Curso de Direito Tributário. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

PIÇARRA, Nuno. A Separação de Poderes como Doutrina e como Princípio Constitucional. Coimbra: Coimbra Editora, 1989.

PINTO, Guilherme Newton do Monte. A Reserva de Jurisdição. Dissertação de mestrado, 2009. Disponível em
<http://www.dominiopublico.gov.br/download/teste/arqs/cp125225.pdf>. Acesso em 30/09/2015

SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVA, Amadeu Braga Batista. Requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário brasileiro. Revista da PGFN. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-i-numero-iii-2012/N%2029%20requisitos%20para%20desconsideracao.pdf>. Acesso em 10 de jan. de 2016.

VENOSA, Silvio de Salvo. Direito Civil. Parte Geral. 10ª Ed. São Paulo: Atlas, 2010.