

Faculdade Presidente Antônio Carlos de Teófilo Otoni - Junho de 2018

AUTONOMIA E DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA BRASILEIRA

Marcio Schuber Ferreira Figueiredo¹; Cristiane Xavier Figueiredo²; Márcio Barbosa dos Reis³.
Victor Lorentz Rodrigues Figueiredo⁴

Resumo

Com objetivo de analisar a autonomia da pessoa jurídica e seus limites assentado na função social, problematizou-se a atividade econômica fraudulenta e a desconsideração da personalidade jurídica, com a finalidade de prevenir ou recuperar desvios dos recursos destinados à tributação. Por meio da revisão literária e um breve histórico do instituto jurídico da desconsideração da personalidade jurídica à luz da legislação brasileira, especificamente na seara da área tributária, este estudo considerou importante analisar a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica e a previsão de sua autonomia garantida no ordenamento jurídico pátrio. Não é possível estudar este instituto jurídico sem apreciar a novidade introduzida pelo novo Código Civil e Código de Processo Civil: a previsão da desconsideração inversa da personalidade jurídica e os possíveis desdobramentos na seara tributária como um elemento de possibilidade de realização da justiça e seus efeitos na sociedade.

Palavras-chave: Autonomia. Desconsideração da Personalidade Jurídica. Responsabilidade. Tributação.

Abstract

This article aims to analyze the autonomy of the legal entity and its limits seated social function. It will be done make a brief history of institute disregard of the Institute of legal entity by the light of the brazilian legislation, specifically the tax legislation. Important to consider the application of disregard of legal entity and forecast its autonomy guaranteed in the brazilian legal order. Add up study this legal institution without considering the novelty introduced by the new Civil Procedure Code - CPC / 2015, with the expectation of reverse piercing the corporate veil and the possible consequences in tax field.

Keywords: Autonomy. Disregard legal tax. Liability. Tax authorities.

Introdução

O Código Civil brasileiro - CC aprovado pela Lei 10.406/2002 no artigo segundo, bem como o Novo Código Civil brasileiro CC aprovado pela Lei 3.071/1916

¹ MsC. Gestão Integrada do Território-UNIVALE. Especialista em Educação e Gestão Integrada do Território-FAZU. Especialista em Docência do Ensino Superior-UNIPAC. Bel. Direito-FENORD.

² Especialista em Docência do Ensino Superior-DOCTUM. Bel. Direito-FENORD. Graduada em Ciência Contábeis-DOCTUM.

³ Auditor Fiscal da Receita Estadual de Minas Gerais. Graduando em Direito pela Faculdade Presidente Antonio Carlos - Teófilo Otoni/MG. Membro da Academia Teófilotonense de Letras.

⁴ Graduado em Engenharia Civil – UFVJM. Coordenador de Logística FAC.

no artigo quarto: consagra a personalidade civil à toda pessoa natural que nasce com vida, colocando a salvo os direitos do nascituro desde a sua concepção, sendo portanto, é agente capaz de direitos e deveres na ordem civilⁱ.

A Constituição da República Federativa do Brasil – CF/1988 expressa no art. 5º, inc. XLV² o princípio da intransponibilidade da pena da pessoa do condenado, ressalvado os casos de reparação por danos patrimoniais estendidas aos sucessores até o limite do patrimônio transferido, conferindo individualização dos atos de cada personalidade natural. A pena é personalíssima, sendo uma forma de materializar a autonomia da pessoa física. Este princípio é elemento de garantia da liberdade que CF/88ⁱⁱ assegura aos cidadãos natos ou naturalizados e aos estrangeiros residentes no Brasil, quanto a eventuais abusos que possam ser perpetrados pelo Estado.

A pessoa jurídica é uma criação jurídica propriamente dita, não uma ficção para dar corpo a uma criação humana composta por várias pessoas e capitais para desempenharem uma atividade, que individualmente seria mais difícil. Esta personalidade é adquirida quando os atos que a constitui são levados a registro no órgão competente. Destarte, a pessoa jurídica passa a ter uma personalidade jurídica caracterizada pelo reconhecimento da unicidade deste grupo de pessoas físicas, e/ou jurídicas com capacidade civil, sob uma forma estabelecida em lei para exercer uma atividade econômica ou não, ganhando uma nova roupagem com personalidade própria.

O CC/2002 no seu art. 40 e seguintes discrimina os preceitos, as classificações e a forma existencial, os direitos e as obrigações destas pessoas denominadas pessoas jurídicas de direito privado. Este mesmo diploma legal trouxe uma inovação ao reconhecer a reunião de pessoas que agem em sociedade, sem atender aos requisitos legais, sendo esta, vista como sociedade irregular, de fato ou despersonalizada.

Beviláqua apud Tomazette afirma que a personalidade jurídica é a “aptidão genérica para adquirir direitos e contrair obrigações” (TOMAZETTEⁱⁱⁱ, 2008.). Portanto, sob esta ótica o presente estudo trata das pessoas jurídicas de direito privado personificadas e a relação tributária destas com as pessoas jurídicas de direito público, quando estas são sujeitas ativas de obrigações tributárias constitucionalmente previstas.

Metodologia

A desconsideração da Personalidade Jurídica como forma de conquistar os recursos considerados arrecadados pelo sistema tributário nacional e estadual, e, a inversão da desconsideração da Personalidade Jurídica como elemento novo e capaz de tornar possível a contemplação da justiça sob a ótica da economia tributária, são termos isolados e raramente discutidos nos textos jurídicos com essa finalidade, já autonomia da personalidade sempre estiveram presentes em discussões doutrinárias e jurisprudenciais e foram exauridos os estudos e têm-se muitas publicações confirmando suas teorias.

Portanto, o texto descritivo analítico a partir da revisão bibliográfica possibilita visualizar a integração do instituto em destaque com a garantia da arrecadação tributária. O Estado possuidor do poder coercitivo arrecadador encontra na corrupção, sonegação e diversas formas de desvios, um enorme desafio para a recuperação administrativa e judicial de recursos oriundos dos tributos. Diante deste estudo em sua forma sintética e que possibilitará uma futura catalogação das ocorrências para estudo de caso, fomentando na prática a elaboração de um banco de dados que corresponderá à fonte de consulta e possíveis soluções para essa recorrente dificuldade.

As espécies de personalidade jurídica

As pessoas jurídicas são classificadas em pessoas jurídicas de direito público, interno ou externo e de direito privado. Importa tratar aqui das espécies de direito privado e a relação destas com as de direito público interno nas relações tributárias.

O art. 44 do Código Civil-CC/2002 e o art. 16 com seus três incisos e seus três parágrafos do novo Código Civil-CC/2016 contêm o rol das pessoas jurídicas de direito privado que nos interessa, são elas: as associações, as sociedades, as fundações, as organizações religiosas, os partidos políticos e as empresas individuais de responsabilidade limitada. Esta última foi inserida em 2011 pela lei 12.441, com o viés de reforçar a autonomia entre a pessoa física e a pessoa jurídica, quando esta é constituída por apenas uma pessoa, assinalando a separação patrimonial de uma e de outra pessoa.

Sobre o referido artigo, o Enunciado nº 144 do Conselho da Justiça Federal^{iv} traz o seguinte: “Art. 44: A relação das pessoas jurídicas de direito privado constante do art. 44, incisos I a VI, do Código Civil não é exaustiva.” (GOMES, 2002.) Nesse contexto, outras são as pessoas jurídicas de direito privado: a empresa pública, a sociedade de economia mista e o consórcio público.

Várias são as doutrinas acerca da pessoa jurídica, contudo, não sendo objeto do presente trabalho, tem-se a doutrina majoritária adotada no Brasil: a teoria da realidade técnica. Esta teoria defende que pessoas jurídicas e naturais são detentoras de direitos, exatamente em razão do ordenamento jurídico as quais estão inseridas. Dentre os defensores desta teoria encontra-se Hans Kelsen e Francesco Ferrara, cujo pensamento destaca que esta teoria é simples no sentido de se imputar autonomia à pessoa jurídica, caso esta se encontrar-se elencada no rol legislativo.

Não obstante, o CC/2002 como também o novo CC/2015 reconhecem as sociedades e associações irregulares, uma vez que tem existência de fato, e, às vezes por algum motivo, até mesmo de ordem legal, como é o caso das empresas em conta de participação, em que a representação é feita pelo sócio ostensivo, e, não tem seus atos constitutivos registrados, estas sociedades por não terem personalidades não interessa ao presente estudo. O Código Civil trata de prescrever os direitos e as obrigações destas pessoas, dos seus sócios ou administradores e representantes para com elas, dando-lhes uma estrutura orgânica capaz de se relacionarem na sociedade civil.

A autonomia da personalidade jurídica

O Código Civil de 1916 estabelecia expressamente no art. 20 que as pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros. O atual Código Civil/2002 não traz esta dicção expressa, mas não alterou a natureza do instituto.

A pessoa jurídica tem patrimônio próprio, destacado do patrimônio dos sócios e dos administradores. Esta criação permitiu o desenvolvimento de atividades econômicas, pois como toda atividade estão sujeitas a contratempos e a falências, nestes casos, não se coloca em risco o patrimônio de seus responsáveis. Destarte, o patrimônio social estará descolado das responsabilidades financeiras dos sócios e o patrimônio dos sócios, descolado das responsabilidades financeiras da pessoa jurídica. Marlon

Tomazette^v ensina: “A guisa de conclusão, podemos afirmar que, como corolário da personalidade jurídica, a sociedade assegura aos sócios uma distinção entre seu patrimônio pessoal e o patrimônio empregado para o exercício da atividade.” (TOMAZETTE, 2008.) O art. 795/CPC^{vi} estabelece como regra geral que os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, ressalvado os casos previstos na legislação.

O princípio constitucional da função social da personalidade jurídica

O artigo 170 e o inciso III da CF/88 estabelecem: no caput as bases da economia brasileira, valorizando o trabalho e a livre iniciativa com vistas aos ditames da justiça social; e no supramencionado inciso o princípio que se aplica ao tema deste nosso trabalho: o da função social da propriedade.

No nosso ordenamento jurídico, os princípios constitucionais devem ser obedecidos pelo seu caráter normativo, e é esta a lição de Marlon Tomazette: ^{vii}

em razão de seu caráter normativo, os princípios constitucionais demandam estrita observância, até porque, tendo amplitude maior, sua desobediência acarreta consequências muito mais danosas ao sistema jurídico que o descumprimento de uma simples regra, ainda que constitucional. São eles que estabelecem aquilo que chamamos de pontos de apoio normativos para a boa aplicação do Direito. (TOMAZETTE, 2008.)

O direito à propriedade está consagrado na CF/88 em seu art. 5º, XXII e no Título VII - Da Ordem Econômica e Financeira, art.170, III, porém, submetido à função social^{viii}. Esta limitação ou restrição da utilização da propriedade traduz o exacerbado exclusivismo e egoísmo no seio da sociedade, de um lado e do outro, a ofensiva da nossa Constituição em privilegiar os interesses coletivos sobre os interesses individuais ou de pequenos grupos. Assim, não se pode aceitar que o exercício do direito de propriedade possa ser efetivado em prejuízo de terceiros, quanto mais ao Estado no tocante a prática criminosa da sonegação fiscal.

Com efeito, a busca da justiça social é a ótica da desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que, sendo aplicado por um lado, preserva a autonomia das pessoas jurídicas que agem no cumprimento da legislação, sem fraude ou desvio de sua função social, e do outro lado não deixa ao relento terceiros prejudicados por gestão fraudulenta, criminosa ou com algum abuso de direito e

confusão patrimonial, daqueles que agem na penumbra de determinadas pessoas jurídicas.

O desvio da função social da pessoa jurídica e os atos prejudiciais dele decorrentes são alimentados por mentor, abastecendo-o e executando-o com a sua inteligência criminoso. Aos mentores e executores, os verdadeiros patrocinadores e beneficiários do desvirtuamento da autonomia da pessoa jurídica cabem a responsabilização por seus atos.

Diante do princípio da supremacia estatal, nada mais adequado que a sua intervenção na tutela dos interesses da coletividade em aplicar a *disregard doctrine*. A autonomia das personalidades jurídicas sempre estará preservada e incólume, conquanto os atores responsáveis envolvidos na relação jurídica-tributária, na interpersonalidade ao agirem na estrita observância da lei, do estatuto e dos bons costumes.

A relação fisco/contribuinte

A relação entre o Fisco e o Contribuinte dado a natureza coercitiva e invasiva do patrimônio daquele sobre este, em todos os tempos foi sempre conflituosa. A desconfiança é o sentimento latente entre estes que são os principais atores do Direito Tributário. A questão tributária é de trato difícil e de transparência relativa. Os contribuintes deveriam ser chamados de pagantes, pois não se lhes é dado o direito a recusa de satisfazer a obrigação tributária, tampouco o quanto, o como e o quando fazê-la, sob pena de sanções pecuniárias, e, mais recentemente com a lei 8.137/1991: a sanção penal.

Com efeito, não é a carga tributária alta ou baixa que afeta esta relação. Seja qual for o quantum a ser pago, há sempre um mal-estar em pagar tributo por parte da sociedade. Outro fator de desgaste nesta relação jurídico-tributária é a falta de comunicação efetiva e clara sobre as normas e a sua interpretação envolvendo o Fisco e a Sociedade.

A má gestão pública, embora não afeta diretamente ao Direito Tributário, influencia sobremaneira a interação entre a sociedade e os agentes tributários. De um lado, o Fisco não tem o condão de fazer a gestão dos recursos financeiros arrecadados. Sua atividade é vinculada, devendo aplicar a norma sem qualquer

mitigação. Do outro lado o contribuinte/pagante se vê desmotivado a recolher o tributo diante do seu nítido desvio pelas autoridades públicas.

O instituto da desconsideração da personalidade jurídica

A *disregard doctrine* teve origem no famoso julgado de Salomon & Salomon Co, na Inglaterra no sec. XIX, quando o comerciante chamado Aaron Salomon, dono de uma pequena empresa resolveu limitar a responsabilidade da mesma sobre seus bens. Ele, sua esposa e cinco filhos passaram a ser sócios da empresa, e ele o seu maior credor. Com a crise de sua empresa e a sua falência em 1897, a Corte Britânica recebeu o caso para decidir sobre a desconsideração^{ix} da personalidade jurídica da Aaron Salomon Ltda, uma vez que os bens da empresa não eram suficientes para saldar os débitos com todos os credores, e Aaron Salomon era o devedor que receberia em primeiro lugar.

O juízo de primeiro grau e a Corte de Apelação considerou uma infringência de Aaron às normas legais, e que usara a empresa com escopo em limitar suas responsabilidades para com terceiros, haja vista que a atividade da empresa era a mesma atividade pessoal de Salomon, entretanto, a House of Lords, reformou a decisão mantendo a inafastabilidade da personalidade jurídica. Segundo a jurista Geórgia Russowsky Raad, no seu artigo para o site ambiente jurídico: “O respeito à Pessoa Jurídica nessa época, e nesta região do mundo, inicia sua formatação do mesmo modo em que será regida pelo Reino Unido nos próximos 100 anos, onde se constroem as bases de uma segurança jurídica que proporcionará para região um crescimento econômico já bastante conhecido”^x. Este caso é influente desde então no mundo todo quando o tema envolve a personalidade jurídica: autonomia e desconsideração.

O Código Tributário Nacional – CTN de 1966, aprovado pela lei 5.172, por inteligência de alguns de seus dispositivos, deu os primeiros passos na discussão e aplicação do tema no direito brasileiro. O jurista Rubens Gomes de Souza encerrou sua elaboração em 1953. É por sua exposição de motivos, subscrita pelo Ministro da Fazenda Octávio Gouvêa de Bulhões que podemos constatar esta tendência, vejamos in litteris:

Título II: Obrigação Tributária, compreendendo os arts. 113 a 138, classificados em 8 capítulos contém normas definidoras do fato gerador dos

tributos e orientadores da interpretação, para efeitos fiscais dos atos, fatos ou negócios privados, normas orientadores da definição, pelo legislador ordinário do sujeito passivo das obrigações tributárias e da atribuição, a terceiros de responsabilidade excludente, solidária ou substitutiva da que cabe ao contribuinte.^{xi} (TÔRRES, 2015.)

Para a ampla maioria dos juristas brasileiros este instituto no Brasil, deve sua introdução à brilhante apresentação na Universidade do Paraná em 1969, ao iminente Doutrinador Rubens Requião, de uma memorável Aula Magna, como diz Marlon Tomazette: “devemos dar destaque especial ao artigo de Rubens Requião, publicado em 1969, com o título ‘Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica’^{xii}. (TOMAZETTE, 2008).

Hoje em dia, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica está disseminado em mais de um diploma legal. Tais são os casos previstos no art. 158, I e II, da lei das S/A nº. 6.404/76, no art. 28 do Código de Defesa do Consumidor – CDC; no art. 4º da lei nº. 9.605/1998 – Lei do Meio Ambiente; no art. 50 do Código Civil/2002, na lei Antitruste nº 12. 529/2011 no seu art. 34, na Lei Anticorrupção nº 12.846/2013 e no art. 133 do CPC/2015.

É de bom alvitre dar o mérito ao cinquentenário CTN, que em seus artigos 134, 135, III e 149 – VII, faz a tratativa do referido expediente conforme entendimento de alguns juristas. O STJ ainda hoje em suas decisões com fulcro nestes dispositivos, as tem proferido a partir da desconsideração da personalidade jurídica.

A corrente doutrinária contrária ao entendimento acima tece várias críticas a este posicionamento. O jurista Heleno Taveira Tôrres é um de seus expoentes. Ele defende que os arts 134 e 135 do CTN tratam tão somente de responsabilidade pessoal de terceiros ao agirem contrários à lei, estatuto ou com excessos de poderes, não se caracterizando abuso da personalidade jurídica.

As responsabilidades dos dispositivos em comento e outros do CTN podem ser considerados como por transferência quando não dizem respeito às infrações, e, nestas por substituição, por esta razão podem ser chamados de dispositivos de desconsideração da personalidade jurídica direta em seu sentido estrito. O entendimento mais consistente é que independente da forma de desapego da personalidade jurídica para alcançar terceiros, sejam nas chamadas responsabilidades por transferência ou por substituição, adstrita à previsão expressa da lei, não requerendo procedimentos especiais, tão somente a subsunção, ou em

caso de investigação, apurar-se fraude ou qualquer abuso de direito e confusão patrimonial, nesta a desconsideração dá-se em sentido amplo.

Duas são as teorias da desconsideração da personalidade jurídica: a Teoria Maior e a Teoria Menor. A teoria maior defende que deve haver muita cautela na aplicação deste instituto, apontando para a necessidade que haja caracterizado o desvirtuamento da função e não apenas um simples descumprimento de obrigação. Ela se subdivide em teoria maior subjetiva que se funda no desvio da função através da fraude e no abuso de direito relativos à autonomia patrimonial, e, na teoria maior objetiva, cujo defensor principal é Konder Comparato, que aponta a confusão patrimonial como requisito primordial para aplicação da desconsideração. A teoria menor, por sua vez, afirma que basta o simples não pagamento de uma obrigação para se aplicar a desconsideração, é a situação aplicada no Direito do Consumidor e no Ambiental.

A teoria maior subjetiva, parece a mais acertada, dada a drástica ruptura e intervenção que se faz em outros princípios constitucionais, como o da autonomia e o do direito à propriedade, e, portanto, é essencial que se configure a fraude, dissimulação ou abuso de direito e a confusão relacionados à autonomia patrimonial para a aplicação da desconsideração. Frisa-se que tal instituto visa dar maior garantia nas relações que envolvem as pessoas jurídicas diante da ocorrência de atos fraudulentos ou com abuso de direito praticados por seus dirigentes ou responsáveis.

O CPC/2015 trouxe duas inovações importantes ao admitir que o incidente da desconsideração se dê em todas as fases do processo e na forma inversa.

Cabe ressaltar que o abuso do direito, no exercício de representação da pessoa jurídica, não pode merecer guarida do próprio direito. Desta forma, e, com intuito de preservação da própria personalidade jurídica, é que a disregard doctrine, permite a sua suspensão temporária, excepcional e específica para convocar os responsáveis para responder com o seu patrimônio.

Saliente-se que, para este fático e extremo caso, mister se faz observar os preceitos legais, o uso de meios fraudulentos, o desvio de finalidade e a confusão patrimonial entre a pessoa jurídica e a pessoa física. Acrescente-se que os sócios, administradores ou responsáveis devem possuir o dolo específico em causar prejuízo a terceiros. Nesta linha, já decidiu o Superior Tribunal de Justiça:

Para a aplicação da teoria maior da desconsideração da personalidade social, exige-se o dolo das pessoas naturais que estão por trás da sociedade desvirtuando-lhe os fins institucionais e servindo-se os sócios ou administradores desta para lesar credores ou terceiros” - STJ, ED em REsp nº 1.306.553/SC, 2ª Seção, j. em 10/12/2014, Rel. Min. Maria Isabel Gallotti, RMDPC, v. 64, p. 16, de jan./fev., 2015. (DE SOUZA, 2016.)

No caso específico do Direito Tributário, é imprescindível que seja instaurado o devido processo legal administrativo, resguardado o direito ao contraditório, a ampla defesa e todas as garantias constitucionais aos responsabilizados.

Não é demais lembrar que a disregard doctrine tem por escopo proteger a ordem social contra o uso fraudulento da personalidade jurídica.

O CTN e a desconsideração da personalidade jurídica

Como dito anteriormente, o CTN reverbera a influência anglo saxônica na teoria em apreço. Heleno Taveira Tôrres diz que o CTN: “é uma das obras mais belas e robustas que a engenharia jurídica pode construir, e que passados 50 anos da sua edição, nenhuma das suas disposições foi acoimada de inconstitucional. ”^{xiii} (TÔRRES, 2015.)

É óbvio que a evolução da sociedade requer uma adequação de sua legislação, não sendo, entretanto, esta demanda motivo de qualquer depreciação a este diploma legal, que tem garantido ao Direito Tributário pátrio uma importante regulação jurídica a todos os entes federativos.

O parágrafo único do art. 116 do CTN^{xiv}, acrescido pela Lei Complementar 104/2001, inseriu, com maior nitidez, a garantia na qual a autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo, observado os procedimentos a serem estabelecidos em lei. Para o Professor Heleno Taveira Tôrres a referida alteração só aperfeiçoa o que já se encontrava previsto.

Não obstante, é cediço conhecer a controvérsia doutrinária sobre o alcance deste novo dispositivo, sobre a qual gerou uma Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI 2.446) impetrada pela Confederação Nacional do Comércio - CNC, que ainda aguarda julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, por debater o planejamento tributário legal e o ilegal.

Espera-se que o dispositivo seja julgado constitucional, adequando-o ao raciocínio da licitude do planejamento tributário legal; a título de exemplo, veja o

programa gerador da declaração do Imposto de Renda das Pessoas Físicas, da Receita Federal do Brasil, ele oferece a opção de declaração mais vantajosa, permitindo que o contribuinte faça a escolha na hora de entregar a sua declaração, e, necessariamente afastar a prática da simulação de um ardil ou o uso do exagero, ou a mais onerosa forma para obtenção de um resultado, ou a criação de fato gerador inexistente, e, portanto, qualquer planejamento tributário ilegal.

É possível sustentar, numa interpretação sistêmica com o art. 149, VII do CTN, que a prática simulatória, com fraude à lei, ocultação e com abuso de direito são compatíveis com a aplicação do parágrafo único do art. 116.

Para alguns doutrinadores, como José Eduardo Soares de Melo, o entendimento é que a autoridade administrativa não teria a competência para aplicar a desconsideração da personalidade jurídica, ou ao aplica-la deveria aguardar decisão do Poder Judiciário.

Outras correntes doutrinárias minoritárias sustentam que a autoridade administrativa fiscal já estaria autorizada pelo artigo 142 do CTN a identificar o sujeito que realmente praticou o fato gerador ou, por ele seja o real responsável e ignorar a personalidade jurídica atacando o patrimônio destes. Há doutrinadores que fundamentam a possibilidade da desconsideração pela via administrativa com fulcro no artigo 149, inciso VII^{xv} do mesmo diploma legal, por estabelecer que o lançamento possa ser efetuado e revisto de ofício quando comprovada a existência de simulação. Se o Fisco pode, comprovado dolo, fraude ou simulação, efetuar o lançamento, é evidente que para se comprovar estas condutas é preciso investigar e apurar os responsáveis.

O insigne doutrinador Sacha Calmon partilha da competência investigatória, com fito no princípio da capacidade contributiva, e assim, estabelecer um sistema efetivo e justo de tributação. Neste diapasão, leciona: “Ao dar poderes ao Fisco para investigar as pessoas e seus negócios, a Constituição optou pela verdade real”.^{xvi} (COELHO, 2006.)

É importante salientar que o STJ se pronunciou no sentido de reconhecer plenamente a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito administrativo, dispensando a intervenção judicial, desde que respeitados os seguintes princípios: do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, o que torna na jurisprudência este ponto pacífico. O princípio da inafastabilidade da

jurisdição prevalece uma vez, o Brasil não adotou o sistema jurídico francês com a utilização da jurisdição especial do contencioso administrativo.

Saliente-se que os interesses preservados no Direito Tributário nas situações fáticas são: a ordem social, o financiamento do Estado, o interesse da coletividade e função social; estes estão acima dos direitos e privilégios assegurados à personalidade jurídica.

Em suma, resta indubitável que para aplicar a transpersonalização deve haver o dolo específico no desvio de finalidade e a confusão patrimonial, respeitado em todo caso o devido processo legal. Contudo, neste procedimento, a autoridade poderá com base em documentos e provas cabais, chegar até aos sócios ou administradores reais e não somente aos chamados sócios laranjas, que em regra, não possuem patrimônio. O melhor caminho para por fim a estas controvérsias e tornar seguro juridicamente os procedimentos administrativos, seria a criação normativa própria para o Direito Tributário, na qual ter-se-ia delimitação específica: o alcance e os institutos aplicáveis pelo Fisco na desconsideração jurídica em sentido amplo.

Os responsáveis após a desconsideração da personalidade jurídica

No art. 134 do CTN a imputação a terceira pessoa por débito tributário dá-se na forma solidária, trata-se de ação ou omissão lícita de representantes por seus representados junto ao Fisco, o rol é exemplificativo, uma vez que a forma de representação pode ser inovada. No art. 135 do mesmo diploma legal admite que a responsabilização é pessoal em decorrência de ato ilícito – excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatuto.

O artigo 137 do CTN atribui a responsabilidade pessoal, nos casos em que são caracterizados crime ou contravenção penal ou de dolo específico, *in litteris*:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

- b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
- c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas (LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. CTN)

O STJ admitiu a imputação ao sócio-gerente ou administrador de responsabilidade tributária, ainda que de fato gerador anterior à sua gestão, em julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial 1465280/SP^{xvii}, caso a responsabilidade tributária decorra de infração à lei consubstanciada na dissolução irregular da sociedade.

Quando cabível a desconsideração da personalidade jurídica, os agentes responsáveis pela prática delituosa ofensiva ao direito, serão convocados a comparecer ante aos prejudicados para ressarcir-lhes os danos causados, sem prejuízo de outras sanções nas demais esferas do Direito. A legislação traz um rol exemplificativo das pessoas que podem ser consideradas responsáveis tributárias quando da aplicação da desconsideração. Denota-se tratar de uma infração praticada na penumbra da pessoa jurídica.

A desconsideração da personalidade jurídica inversa prevista no novo cpc e o direito tributário

O novo Código de Processo Civil – CPC/2015 que entrou em vigor em 2016, também passou a adotar, expressamente o instituto da desconsideração da personalidade jurídica e, no seu § 2º do art. 133^{xviii} trata da possibilidade de sua aplicação de forma inversa. Nenhum óbice ao estatuído no mencionado diploma legal, que contribuiu para consolidar um instituto jurídico importante para os credores ou terceiros, que sejam vítimas de devedores, quando utilizam de pessoas jurídicas com o intuito de causar-lhes danos.

Diante dos motivos legais determinantes do desvio de finalidade e da confusão patrimonial da personalidade jurídica pelos sócios ou responsáveis, esta personalidade se desnuda. Portanto, os bens patrimoniais dos envolvidos diante da nova realidade se comunicam, não só para atingir o patrimônio dos agentes por débitos da pessoa jurídica, como para atingir o patrimônio da pessoa jurídica por débitos dos seus agentes.

As pessoas físicas e as pessoas jurídicas fundidas passam a se responsabilizar mutuamente, num plano horizontal, pelos débitos havidos em fraude

ou abuso de direito por quaisquer deles. Admite-se por corolário, a desconsideração sucessiva e entre qualquer personalidade sujeita a direitos e obrigações, aos grupos econômicos tal como no Direito do Trabalho, as empresas controladoras, as holdings, e todas as formas jurídicas simples ou complexas; observada a disposição da legislação, em todos os casos respeitado o devido processo legal, o direito ao contraditório e a ampla defesa.

Maria Helena Diniz leciona que “todo aquele que causar dano a outrem, seja pessoa física ou jurídica, fica obrigado a repará-lo, restabelecendo o equilíbrio rompido (CC, art. 186 c/c art. 927), cabendo ao lesado a prova, no caso concreto, de dolo ou culpa do agente.”^{xix} (DINIZ, 2002.)

Considerações finais

A autonomia da pessoa física, os direitos e garantias fundamentais desta estendem-se com as devidas adaptações à pessoa jurídica. A autonomia das pessoas é um princípio muito importante no estado democrático de direito, pois representa a garantia da liberdade e da livre iniciativa, consagradas na CB/88, não pode, entretanto, esta autonomia ser escudo para a proteção de práticas atentatórias à ordem pública e social. A lei não pode defender as práticas que a ela ataca.

Somente nos casos que atentam contra a lei e os bons costumes, praticados de forma dissimulada, fraudulenta, com abuso de direito e confusão patrimonial previstos na legislação e na jurisprudência, é que podem ser os alvos da aplicação do instituto da *disregard of legal entity*, observando em todos os casos o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório.

A Administração Tributária pela sua tipicidade própria pode e deve administrativamente, aplicar este instituto sob pena da falência estatal à espera de decisões acerca de atos abusivos, lesivos e ilegais dos agentes alcançados pela tributação. De fato, como esposado na jurisprudência, não é necessária a intervenção judicial para a efetivação da *disregard doctrine*. Deve-se levar em consideração que o bem tutelado pelo Direito Tributário é o Erário Público, bem este indisponível. Quando a pessoa jurídica desvirtua dos seus objetivos e não atende à função social, perde o privilégio da autonomia que a lei lhe confere.

As análises dos recursos que fraudulentamente são sonegados detêm o interesse coletivo. Desta feita, o princípio da supremacia do Poder Público se impõe, devendo este adotar as medidas legais pertinentes. Fica consignado que o princípio da autonomia da personalidade jurídica e o princípio da sua desconsideração, antagônicos na sua essência, e à primeira vista paradoxal, são plenamente compatíveis e colidem quando ocorre dissimulação, fraude, qualquer abuso de direito e confusão patrimonial, comprovados de forma inequívoca pela autoridade administrativa ou judicial competentes, envolvendo seus representantes ou responsáveis.

Por último, a inovação legislativa da desconsideração inversa descrita no CPC/2015, pode ser aplicada ao Direito Tributário para atingir o patrimônio de pessoas jurídicas por débitos tributários de seus sócios, responsáveis tributários ou de outras empresas coligadas ou interdependentes, desde que obedecida à devida solenidade legal.

Referências

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. 11ª tiragem. São Paulo: Malheiros Editores, 2010.

BALEEIRO, Aliomar. **Limitações constitucionais ao poder de tributar**. – 8.ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro: Forense, 2010.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 24ª ed. rev., ampl. e atual. até a emenda constitucional n.56/2007. São Paulo: Malheiros Editores, 2008.

COELHO, Fábio Ulhôa. **Curso de direito comercial**. 5. ed. rev. e atual. V.2. São Paulo: Saraiva, 2002.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988: Sistema Tributário**. 10ª ed. Revista e ampliada. Rio de Janeiro: Forense, 2006.

COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. **O poder de controle na sociedade anônima**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

DE SOUZA, Gelson Amaro. **Fraude à execução e o elemento subjetivo no CPC/2015**. In: Revista Aporia Jurídica (on-line). Revista Jurídica do Curso de Direito da Faculdade Cescage. 5ª Edição. Vol. 1 (jan/jul- 2016). p. 33-50.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Responsabilidade Civil**. v.7, 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

FRANCESCHETTO, Henrique e Grando, Paulo Jonas. **Função Social da Propriedade**: Conceituação Doutrinária. Revista Científica Fazer. <http://www.faers.com.br/uploads/revista_fazer/5f3bcaeb0a96f7b0b6eb4330859b268a.pdf>. Acesso em: 06/08/2016.

GOMES, Daniela Vasconcellos. **A teoria da desconsideração da personalidade jurídica e o Código Civil de 2002**. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 15, n. 2622, 5 set. 2010. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/17342/a-teoria-da-desconsideracao-da-personalidade-juridica-e-o-codigo-civil-de-2002>>. Acesso em: 06/07/2017.

LEI Nº 5.172, DE 25 DE OUTUBRO DE 1966. **Código Tributário Nacional**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 08/07/2017.

Lei Nº 10.406 de 10 de Janeiro de 2002. **Código Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 07/07/2017.

LEI Nº 13.105, DE 16 DE MARÇO DE 2015. **Código de Processo Civil**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em: 06/07/2017.

SENADO FEDERAL. SECRETARIA ESPECIAL DE EDITORAÇÃO E PUBLICAÇÕES SUBSECRETARIA DE EDIÇÕES TÉCNICAS. Código Civil Quadro Comparativo 1916/2002. <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/70309/704509.pdf?sequence=2>>. Acesso 06/07/2017.

TOMAZETTE, Marlon. Curso de Direito Empresarial: **Teoria Geral e Direito Societário**. V. 1. São Paulo: Atlas. 2008. <<http://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI41882,61044-+teoria+da+desconsideracao+da+personalidade+juridica+no+ambito+do+CDC>>. Acesso em: 06.07.2017.

TÔRRES, Heleno Taveira. Novo modelo de Código Tributário do CIAT pode estimular reforma do CTN. <<http://www.conjur.com.br/2015-abr-29/consultor-tributario-modelo-codigo-tributario-ciat-estimular-reforma-ctn>>. Acesso em: 08/07/2017.

TÔRRES, Heleno Taveira. Regime tributário da interposição de pessoas e da desconsideração da personalidade jurídica: os limites do art. 135, II e III, do CTN. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe.

<http://www.ambito-juridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=8908>. Acesso em: 27.7.2016.

<<http://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/1960-1969/lei-5172-25-outubro-1966-358971-exposicaodemotivos-148797-pl.html>>. Acesso em: 28.7.2016.

<http://ambitojuridico.com.br/site/?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=10112&revista_caderno=8>. Acesso em: 06/07/2017.

Notas de Fim:

i CC/2002. Art. 2º. A personalidade civil da pessoa começa do nascimento com vida; mas a lei põe a salvo, desde a concepção, os direitos do nascituro.

ii CF/88. Art. 5º. Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza aos brasileiros e aos estrangeiros residente no País a inviolabilidade ao direito á vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XLV – Nenhuma pena passará da pessoa do condenado, podendo a obrigação de reparar o dano e a decretação do perdimento de bens ser, nos termos da lei, estendidas aos sucessores e contra eles executadas, até o limite do valor do patrimônio transferido.

iii Marlon Tomazette, Curso de Direito Empresarial – Teoria Geral e Direito Societário, vol.1, São Paulo, Atlas, 2008, p.211

iv O Enunciado nº 144 do Conselho da Justiça Federal foi aprovado na III Jornada de Direito Civil - Retirado de: <http://www.cjf.jus.br/revista/enunciados/IIIJornada.pdf>.

v Marlon Tomazette, *ibid.* p.224

vi Art.795. Os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, senão nos casos previstos em lei.

vii Marlon Tomazette, *ibid.* p.41

viii Outros artigos da CF/1988 que trata da função social da propriedade são art. 182 e 186 caput

ix RAAD, Geórgia Russowsky. Breve análise sobre a importância do precedente britânico Salomon v. Salomon para o Direito Empresarial. Site: Âmbito Jurídico. Advogada empresarial na Carvalho & Cavalheiro Advogados, Nova Iorque. L.L.M na Fordham University School of Law. Acesso em 08/07/2017.

x RAAD. *Ibidem.*

xi Exposição de motivos publicada no Diário do Congresso Nacional - Seção 1 - 15/9/1966, Página 5801.

xii Rubens Requião. Doutrinador Paranaense que em 1969 publicou a Teoria da Desconsideração da personalidade jurídica no Brasil, logo em seguida publicada na Revista dos Tribunais, São Paulo, v.58, nº 410, dez. 1969.

xiii Heleno Taveira Torres. Advogado e professor da USP. Artigo publicado no site do Conjur, de 29.4.2015.

xiv Art. 116. Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

xv Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: VII. Quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação.

xvi Sacha Calmon Navarro Coêlho, Comentários à Constituição de 1988 – Sistema Tributário, 10ª ed., Rio de Janeiro. Forense, 2006, p.67.

xvii EDcl no AgRg no REsp 1465280 / SP (2ª Turma – Relator Ministro HUMBERTO MARTINS) EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL 2014/0148677-7 -0 - 03/03/2016 - DJe 11/03/2016. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO PARA SÓCIOS-GERENTES. SÓCIO QUE NÃO INTEGRAVA A GERÊNCIA DA SOCIEDADE À ÉPOCA DO FATO GERADOR. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. POSSIBILIDADE.

1. Discute-se a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal para os sócios-gerentes no caso de dissolução irregular da empresa.

2. O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou, no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias.

3. Se o motivo da responsabilidade tributária é a infração à lei consubstanciada pela dissolução irregular da empresa (art. 135, III, do CTN), é irrelevante para efeito de redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente ou ao administrador o fato de ele não integrar a sociedade por ocasião do fato gerador do crédito tributário.

Embargos de declaração acolhidos, com efeitos infringentes, a fim de dar provimento ao agravo regimental da Fazenda Nacional para declarar que, para efeito de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou ao administrador, é irrelevante o fato de ele não integrar a sociedade por ocasião do fato gerador do crédito tributário.

^{xviii} 18. CPC 2015. Art. 133 - O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

§ 2º - Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.

^{xix} Maria Helena Diniz, Curso de Direito Civil Brasileiro, Responsabilidade Civil v.7, 16ª ed., São Paulo, Saraiva, 2002, p. 12.