

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

LEONARDO ELIAS DE FREITAS MACEDO

**DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E A
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

São Paulo

2022

LEONARDO ELIAS DE FREITAS MACEDO

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

ORIENTADOR(A): RICARDO CUNHA CHIMENTI

São Paulo

2022

LEONARDO ELIAS DE FREITAS MACEDO

**DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E A
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

Trabalho de Graduação
Interdisciplinar apresentado como
requisito para obtenção do título de
Bacharel no Curso de Direito da
Universidade Presbiteriana
Mackenzie.

Aprovado(a) em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a):

Dedico este trabalho a minha esposa, meus pais e meu irmão, por terem sido o meu principal refúgio emocional para conseguir concluir mais esta etapa na minha vida.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus primeiramente por ser o guia na minha vida, enchendo meu coração de paz e alegria. Toda honra e toda glória a Deus, por ser aquele que me sustenta e me provém.

Agradeço os meus pais, Josmane e Mara, e irmão, Nicolas, por terem me proporcionado a oportunidade de estudar e de colher as coisas boas na vida. Por sempre estarem ao meu lado me ajudando a alcançar os meus sonhos. Aos meus pais que me mostraram como deve ser um homemorado e um profissional ético. Ao meu irmão mais novo que me incentiva a ser uma pessoa melhor.

Agradeço a minha querida e amada esposa, Milena, a quem sou grato de poder desfrutar a vida ao lado. Por me fazer sentir ser amado inigualavelmente em todos os momentos da minha vida.

Agradeço ao meu orientar Prof. Ricardo Cunha Chimenti, por dedicar seu tempo em me ensinar e pela paciência em todo os encontros.

“A ti, Senhor, elevo a minha alma. Deus meu, em ti confio; não me deixes confundido, nem que os meus inimigo triunfem sobre mim. Na verdade, não serão confundidos os que esperam em ti; confundidos serão os que transgridem sem causa.”

Salmos, 25:1-3

DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Leonardo Elias de Freitas Macedo

Resumo: O presente trabalho consiste em estudar sobre a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária. Partindo da análise legislativa, doutrinária e jurisprudencial, buscando as definições mais básicas, suas origens, e principais aspectos que fundamentam sua aplicabilidade dentro do direito. É um trabalho multidisciplinar, que aborda mais de um ramo do direito brasileiro, como o direito civil, direito do consumidor, direito processual civil e direito tributário. A desconsideração da personalidade jurídica, é respaldada pelo princípio da autonomia patrimonial. A responsabilidade tributária atribui o encargo financeiro ao responsável tributário de um fato gerador praticado por um contribuinte. Por fim, uma breve análise comparativo entre ambos os institutos, trazendo uma indagação sobre suas semelhanças e diferenças.

Palavras chaves: 1.Desconsideração da Personalidade Jurídica. 2.Código Civil. 3. Código de Processo Civil. 4. Responsabilidade Tributária. 5. Código Tributário Nacional.

Abstract: The present work consists of studying the disregard of legal personality and tax liability. Starting from legislative, doctrinal and jurisprudential analysis, seeking the most basic definitions, their origins, and main aspects that underlie their applicability within the law. It is a multidisciplinary study that addresses more than one branch of Brazilian law, such as civil law, civil procedural law and tax law. The disregard of legal personality, supported by the principle of patrimonial autonomy. Tax Liability assigns the financial burden to the person responsible for a taxable event practiced by a taxpayer. Finally, a brief comparative analysis between both institutes, bringing an inquiry about their similarities and differences.

Key words: 1. Disregard of Legal Entity. 2. Code of Civil Suit. 3. Civil Procedure Code. 4. Tax Liability. 5. National Tax Code.

Sumário: 1. Introdução. 2. Aspectos Gerais da Desconsideração da Personalidade Jurídica. 2.1 O Princípio da Autonomia Patrimonial. 2.2. A desconsideração da personalidade jurídica: teoria maior e teoria menor. 2.3. A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Código de Defesa do Consumidor. 2.4. A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Código Civil de 2002. 2.5. A Desconsideração da Personalidade Código de Processo Civil de 2015 3. Aspectos Gerais

da Responsabilidade Tributária. 3.1 Conceito Jurídico de Responsabilidade Tributária. 3.1.1. Responsabilidade Pessoal e Responsabilidade Subsidiária. 3.1.2. Responsabilidade por Transferência e Responsabilidade por Substituição. 3.2. Responsabilidade Solidária. 3.4. Responsabilidade dos Sucessores. 3.5. Responsabilidade de Terceiros. 3.6. Desconsideração da Personalidade e sua aplicabilidade na Execução Fiscal. 4. Considerações Finais. 5. Referências Bibliográficas.

1. Introdução

O Direito Tributário é um ramo autônomo do direito que dispõem sobre a cobrança de tributos pelo Estado das pessoas naturais e jurídicas. E não é um mistério que há muitas dúvidas envolvendo a forma de como funciona a aplicabilidade do direito tributário no Brasil, por grande parte da população brasileira. Muitos até não entendem que tal ramo do direito é extremamente necessário para a manutenção do Estado.

Há muitos conceitos jurídicos dentro do ramo do Direito Tributário, e muitas especificidades, como a responsabilidade tributária que trata de um tema muito importante, abordando o contribuinte e o responsável tributário, ambos como pessoas obrigadas a pagar o tributo.

Por outro lado, temos a desconsideração da personalidade jurídica, que possui uma relevância atual muito importante, já tendo passado por diversos doutrinadores e decisões judiciais importantíssimas, não só no passado, mas como atualmente. Esta teoria, surgiu como um meio de prevenir, a primeiro modo, a prática de atos abusivos por “empresários” se respaldando na autonomia da personalidade jurídica das pessoas jurídicas, buscando não sofrer nenhuma consequência, mesmo que tenha lesado direitos de terceiros.

2. Aspectos Gerais da Desconsideração da Personalidade Jurídica

De logo é importante salientar, que a pessoa jurídica possui uma personalidade jurídica dada por uma Lei, na qual, torna-se um sujeito de direitos e obrigações. Dado a isso, surge uma autonomia da pessoa jurídica em face das pessoas dos sócios¹.

¹ PEREIRA, Lucas Lobo. **Responsabilidade tributária e desconsideração da personalidade jurídica no novo CPC**. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2019. p 70.

Assim, é conferido uma autonomia às pessoas jurídicas, porém deve ser observado que a sua existência não será de forma absoluta, sendo coibido a utilização dos seus poderes como meio para a prática de atos ilícitos que causem danos a terceiros².

Ocorre, que com o nascimento da personalidade jurídica, muitos enxergaram a pessoa jurídica como um meio de praticar abusos, atingindo direitos dos credores e terceiros, com o intuito de não sofrerem nenhuma consequência. Dado a isso, é entendido a possibilidade de ultrapassar a camada da personalidade jurídica, com a única finalidade de atingir o patrimônio daquele titular da empresa envolvida na administração dos negócios³.

Deste modo, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, tem como finalidade evitar a fraude, garantindo a observância do instituto da pessoa jurídica, relativizando a regra da separação de sua personalidade e patrimônio, com os de seus membros⁴.

Muito se discuti sobre a origem da Desconsideração da Personalidade Jurídica, e quais foram as suas primeiras repercussões. Para uma parte da doutrina, como enfatiza Suzy Elizabeth Cavalcante Koury, a origem da desconsideração da personalidade jurídica, ocorreu no caso *Bank of United States vs. Deveaux* como landing case da utilização da teoria da desconsideração da personalidade jurídica.⁵

Por outro lado, no caso apresentado acima, grande parte da doutrina entende-se que não houve a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, pois a decisão da corte americana, julgou o caso levando em conta as considerações individuais de cada sócio. Dado a isso, a maioria da doutrina, aponta que a primeira vez que foi aplicado a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, foi no caso ocorrido na Inglaterra no de 1897, no famoso *Salomon vs. Salomon & CO*⁶.

² PEREIRA, Lucas Lobo. **Responsabilidade tributária e desconsideração da personalidade jurídica no novo cpc**. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2019. p. 71.

³ NEGRÃO, Ricardo. **Manual de Direito Comercial e de Empresa**. Vol. 1. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 273.

⁴ COLEHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Vol. 2. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.57.

⁵ “Mas foi no âmbito da *common law*, principalmente a norte-americana, que se desenvolveu, inicialmente na jurisprudência, a desconsideração da personalidade jurídica. Com efeito, no ano de 1809, no caso *Bank of United States v. Deveaux*, o juiz Marshall, com a intenção de preservar a jurisdição das cortes federais sobre as *corporations*, já que a Constituição Federal americana, no seu artigo 3º, seção 2ª, limita tal jurisdição às controvérsias entre cidadãos de diferentes estados, conheceu da causa. Como bem assinala WORMSER, não cabe aqui discutir em si, a qual foi, na verdade, repudiada por toda a doutrina, e sim ressaltar o fato de que em 1809 (...) as cortes levantaram o véu e consideraram as características dos sócios individuais” (KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica e os grupos de empresas**. Rio de Janeiro: Forense, 2003. Pp 63-64.).

⁶ “O comerciante Aaron Salomon havia constituído uma ‘Company’, em conjunto com outros seis componentes de sua família, cedido o seu fundo de comércio sociedade assim formada, recebendo 20.000 ações representativas de sua contribuição ao capital, enquanto para cada um dos outros membros foi distribuída uma ação apenas; para a integralização do valor do aporte efetuado, Salomon recebeu ainda obrigações garantidas de dez mil libras esterlinas. A companhia logo em seguida começou a atrasar os pagamentos, e um ano após, entrando em liquidação, verificou-se que seus bens eram insuficientes para satisfazer as obrigações, sem que nada sobress separa

A teoria começou a ganhar uma forma, pelo autor Rolf Serick, na qual, abordou este tema de uma forma sistemática. Segundo Fábio Ulhoa Coelho:

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica é uma elaboração doutrinária recente. Pode-se considerar Rolf Sericko seu principal sistematizador, na tese de doutorado defendida perante a Universidade de Tubigen, em 1953. É certo que, antes dele, alguns outros autores já se haviam dedicado ao tema, como, por exemplo, Maurice Wormser, nos anos 1910 e 1920. Mas não se encontra claramente nos estudos precursores a motivação central de Serick de buscar definir, em especial a partir da jurisprudência norte-americana, os critérios gerais que autorizam o afastamento da autonomia das pessoas jurídicas (1955)⁷.

Assim, Rolf Serick na década de 50, sistematizou a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, enraizada na teoria unitarista, com ênfase na temática de que a regra é a autonomia da pessoa jurídica e a exceção é a desconsideração da personalidade jurídica. O autor aborda a “visão unitária da pessoa jurídica como ente dotado de uma essência pré-jurídica, que se contrapõe e eventualmente se sobrepõe ao valor específico de cada norma”⁸.

A sistematização realizada por Rolf Serick, foi construída com base em 4 princípios⁹. O primeiro princípio é o entendimento de que o abuso decorre da utilização da pessoa jurídica como meio para o descumprimento de uma obrigação de modo que o princípio da autonomia deve ser dispensado, pois entende-se que a pessoa que agiu com abuso não pode ter essa vantagem a seu favor.

os credores quirografários. O liquidante, no interesse desses últimos credores sem garantia, sustentou que a atividade da ‘company’ era ainda a atividade pessoal de Salomon para limitar a própria responsabilidade; em consequência Aaron Salomon devia ser condenado ao pagamento dos débitos da ‘company’, vindo o pagamento de seu crédito após a satisfação dos demais credores quirografários. O magistrado que conheceu do caso em primeira instância, secundado depois pela Corte de Apelação, acolheu essa solicitação, julgando que a ‘company’ era exatamente apenas uma fiduciária de Salomon, ou melhor, um seu ‘agent’ ou ‘trustee’, que permanecera na verdade o efetivo proprietário do fundo de comércio. Nisto ficou a inauguração da doutrina do ‘disregard’, pois a Casa dos Lordes, acolheu o recurso de Aaron Salomon, para reformar aquele entendimento das instâncias inferiores, na consideração de que a ‘company’ tinha sido validamente constituída, pois a lei simplesmente requeria a participação de 7 pessoas, que no caso não haviam perseguido nenhum intuito fraudulento. Esses acionistas, segundo os ‘Lords’, haviam dado vida a um sujeito diverso de si mesmos, e em última análise não podia julgar-se que a ‘company’ fosse um ‘agent’ de Salomon. Em consequência não existia responsabilidade de Salomon para a ‘company’, e seus credores e era, consequentemente, válido o seu crédito privilegiado.” (REQUIÃO, Rubens. **Abuso de Direito e fraude através da personalidade jurídica**. Revista dos Tribunais. São Paulo, v. 803, pp 749-764, Ano 91, set. 2002, pp. 757-758.).

⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Vol. 2. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.57-58.

⁸ FILHO, Calixto Salomão. **O Novo Direito Societário: Eficácia e Sustentabilidade**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 354.

⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Vol. 2. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.58.

O segundo princípio aborda a importância da preservação do princípio da autonomia jurídica como a regra a ser aplicada, podendo haver uma exceção quando for justificado pela prática de uma ilicitude, observado o disposto no primeiro princípio.

Fábio Ulhoa no seu livro ressalta que de acordo com Rolf Serick, o terceiro princípio aponta que “aplicam-se à pessoa jurídica as normas sobre capacidade ou valor humano, se não houver contradição entre os objetivos destas e a função daquela. Em tal hipótese, para atendimento dos pressupostos da norma, levam-se em conta as pessoas físicas que agiram pela pessoa jurídica”¹⁰.

O quarto e último princípio desenvolvido por Rolf Serick, dispõem a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica para atingir aqueles que fazem parte do negócio, deixando de lado a formalidade existente. Isto quer dizer, “se a lei prevê determinada disciplina para os negócios entre dois sujeitos distintos, cabe desconsiderar a autonomia da pessoa jurídica que o realiza com um de seus membros para afastar essa disciplina”.¹¹

Já no Brasil, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica foi primeiramente abordado por Rubens Requião na década de 60, como discorre Fábio Ulhoa Coelho:

Nela, a teoria é apresentada como a superação do conflito entre as soluções éticas, que questionam a autonomia patrimonial da pessoa jurídica para responsabilizar sempre os sócios, e as técnicas, que se apegam inflexivelmente ao primado da separação subjetiva das sociedades. Requião sustenta, também, a plena adequação ao direito brasileiro da teoria da desconsideração, defendendo a sua utilização pelos juízes, independentemente de específica previsão legal. Seu argumento básico é o de que as fraudes e os abusos perpetrados através da pessoa jurídica não poderiam ser corrigidos caso não adotada a *disregard doctrine* pelo direito brasileiro.¹²

Finaliza:

De qualquer forma, é pacífico na doutrina e na jurisprudência que a desconsideração da personalidade jurídica não depende de qualquer alteração legislativa para ser aplicada, na medida em que se trata de instrumento de repressão a atos fraudulentos. Quer dizer, deixar de aplicá-la, a pretexto de inexistência de dispositivo legal expresse, significaria o mesmo que amparar a fraude.¹³

¹⁰ Apud COLEHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Vol. 2. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.58.

¹¹ COLEHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Vol. 2. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.58.

¹² Ibid., p.58.

¹³ COLEHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Vol. 2. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.58-59

Portanto, diante de todo o exposto anteriormente, podemos analisar que a desconsideração da personalidade jurídica, foi criada com a ajuda de diversos doutrinadores, de diferentes épocas, buscando solucionar problemas existentes em casos concretos, com o surgimento da personalidade jurídica, demonstrando que o direito sempre segue a sociedade, com a principal função de organizar a sociedade, mantendo sua funcionalidade.

2.1 O Princípio da Autonomia Patrimonial

A aquisição da personalidade jurídica das pessoas jurídicas é algo muito importante para a evolução das relações mercantis, resultando na separação da pessoa física (sócios) e da pessoa jurídica, na ótica patrimonial (como obrigações e deveres). Este princípio, portanto, possui como base principal de sua aplicabilidade, a separação do patrimônio das pessoas jurídicas, com os dos seus sócios, uma vez que cada um com o seu próprio patrimônio responderá pelas obrigações contraídas por si mesmo.

Como bem destaca Fábio Ulhoa:

Em outros termos, na medida em que a lei estabelece a separação entre a pessoa jurídica e os membros que a compõem, consagrando o princípio da autonomia patrimonial, os sócios não podem ser considerados os titulares dos direitos ou os devedores das prestações relacionados ao exercício da atividade econômica, explorada em conjunto.¹⁴

O princípio da autonomia patrimonial é muito importante para o direito societário, pois limita a responsabilidade do sócio perante a atividade empresarial que ali está sendo desfrutada pela pessoa jurídica. Com isso, temos a fermentação para a geração de novos empreendimentos, movimentando o mercado, criando novas oportunidades de empregos, e movimentos muitas outras máquinas do mercado econômico daquela sociedade.

Com essa segurança, gerada pelo princípio da autonomia patrimonial, os investidores se sentem mais confortáveis para participarem de novos negócios, se tornando sócios de uma determinada empresa, pois, o seu patrimonial não responderia por uma eventual obrigação da empresa, independentemente do seu envolvimento.

¹⁴ COLEHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Vol. 2. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.27

Aqui observa-se uma limitação da responsabilidade dos sócios, respaldada pelo princípio da autonomia patrimonial, que logicamente sabe dos riscos da atividade empresarial que ali está se envolvendo, como aborda Salomão Filho¹⁵:

Ao contrário da teoria liberal, passa-se a ver na regra da responsabilidade limitada a exceção. Trata-se de uma exceção que leva a externalidades negativas em caso de falência, mas que se justifica na necessidade, absoluta do ponto de vista macroeconômico, de proporcionar aos agentes uma porta de saída do mercado sem custos insuportáveis (como são aqueles da ruína pessoal). A responsabilidade limitada é, portanto, uma distribuição de riscos, forçada, mas necessária, feita pelo legislador.

Mas é necessário lembrar que a aplicação do princípio da autonomia patrimonial não é absoluta, como já se foi observado no tópico anterior. Toda vez que a pessoa jurídica for utilizada para praticar um ato ilícito, prejudicando terceiros, será considerado a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, buscando atingir o patrimônio daquele envolvido na prática do ato ilícito, mesmo que a obrigação tenha vindo da pessoa jurídica.

2.2. A desconsideração da personalidade jurídica: teoria maior e teoria menor

Com a vinda da teoria da desconsideração da personalidade jurídica para o Brasil, a doutrina brasileira, mais especificadamente Fábio Ulhoa, distinguiu a aplicação desta teoria em duas formas: a teoria maior e teoria menor¹⁶.

A teoria maior consiste na prática de algum desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Esta mesma teoria pode ser dividida em duas formas: subjetiva ou objetiva. Neste raciocínio, Fábio Ulhoa¹⁷, descreve a característica subjetiva:

Cuida-se, desse modo, de uma formulação subjetiva, que dá destaque ao intuito do sócio ou administrador, voltado à frustração de legítimo interesse de credor. Não se pode, entretanto, deixar de reconhecer as dificuldades que essa formulação apresenta no campo das provas. Quando ao demandante se impõe o ônus de provar intenções subjetivas do demandado, isso muitas vezes importa a inacessibilidade ao próprio direito, em razão da complexidade de provas dessa natureza. Assim, para facilitar a tutela de alguns direitos, preocupa-se a ordem jurídica, ou mesmo a doutrina, em

¹⁵ FILHO, Calixto Salomão. **O Novo Direito Societário: Eficácia e Sustentabilidade**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 402.

¹⁶“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”. (COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Vol. 2. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.70.)

¹⁷ Ibid., p.67.

estabelecer presunções ou inversões do ônus probatório. No campo da teoria da desconsideração, essa preocupação revela-se na formulação objetiva proposta, por exemplo, por Fábio Konder Comparato.¹⁸

Por fim, Fábio Ulhoa, descreve a característica objetiva:

Segundo a formulação objetiva, o pressuposto da desconsideração se encontra, fundamentalmente, na confusão patrimonial. Se, a partir da escrituração contábil, ou da movimentação de contas de depósito bancário, percebe-se que a sociedade paga dívidas do sócio, ou este recebe créditos dela, ou o inverso, então não há suficiente distinção, no plano patrimonial, entre as pessoas. Outro indicativo eloquente de confusão, a ensejar a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, é a existência de bens de sócio registrados em nome da sociedade, e vice-versa. Ao eleger a confusão patrimonial como o pressuposto da desconsideração, a formulação objetiva visa realmente facilitar a tutela dos interesses de credores ou terceiros lesados pelo uso fraudulento do princípio da autonomia. Mas, ressalte-se, ela não exaure as hipóteses em que cabe a desconsideração, na medida em que nem todas as fraudes se traduzem em confusão patrimonial.¹⁹

Por outro lado, a teoria menor consiste na aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, quando ocorrer o simples fato da recusa do crédito titularizado, em razão da falência ou insolvência. Isto significa, que se o credor tentar receber o seu crédito perante a empresa e não obtiver êxito, já é o suficiente, mesmo que não se verifique a ocorrência de um desvio de direito de personalidade (confusão patrimonial, fraude ou abuso de direito).

Na atualidade, a teoria maior foi adotada pelo art. 50 o Código Civil de 2022, enquanto a teoria menor foi adotada pelo art. 28 do Código de Defesa do Consumidor.²⁰ A teoria menor, como foi adotado pelo Código de Defesa do Consumidor, aponta que está teoria se encaixa nas relações jurídicas desiguais, nas situações que uma das partes é hipossuficiente.²¹

¹⁸ “A concepção objetiva foi apresentada por Fábio Konder Comparato e Calixto Salomão Filho (O Poder de Controle na Sociedade Anônima. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 308) como crítica à concepção subjetiva de Rubens Requião (Abuso de Direito e Fraude através da Personalidade Jurídica: *Disregard Doctrine*). Revista dos Tribunais, São Paulo, n. 410, 1969, p. 14), por entender que os elementos subjetivos (abuso de direito e fraude à lei) não abrangem todos os casos para aplicação da teoria de desconsideração)”. (apud LIMA, Luciane Pimentel. **O incidente de desconsideração de personalidade jurídica e sua aplicação no redirecionamento da execução fiscal**. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018, p. 42.).

¹⁹ COLEHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Vol. 2. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.67.

²⁰ TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil: volume único**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Método, 2022. p.423.

²¹ “RESPONSABILIDADE CIVIL E DIREITO DO CONSUMIDOR. RECURSO ESPECIAL. SHOPPING CENTER DE OSASCO-SP. EXPLOSAO. CONSUMIDORES. DANOS MATERIAIS E MORAIS. MINISTÉRIO PÚBLICO. LEGITIMIDADE ATIVA. PESSOA JURÍDICA. DESCONSIDERAÇÃO. **TEORIA**

É válido salientar, que no direito brasileiro, em regra, é adotado a aplicação da teoria maior, devendo ser demonstrado a fraude à lei ou contrato social, por parte do sócio-gerente, como bem elaborado no artigo 50 do Código Civil (adotando a característica subjetiva e objetiva – desvio de finalidade e confusão patrimonial).

2.3. A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Código de Defesa do Consumidor

A própria Constituição Federal demonstra a sua importância na proteção ao consumidor, com sua previsão no artigo 5º, XXXII. Em conformidade, a legislação consumerista adotou a teoria menor (art. 28 do CDC), por ser mais ampla e mais benéfica ao consumidor. Isto se dá pelo fato de não haver a necessidade de fazer prova da fraude, do abuso do direito ou da confusão patrimonial. Sendo suficiente, a simples demonstração do estado de insolvência do fornecedor ou a imposição da personalidade jurídica como um obstáculo ao ressarcimento dos prejuízos causados.

A amplitude da possibilidade da desconsideração da personalidade jurídica no Código de Defesa do consumidor, se torna fácil a sua percepção, pois o próprio artigo 28²² e seus incisos, mostram claramente a intenção do legislador, em proteger os consumidores.

MAIOR E TEORIA MENOR. LIMITE DE RESPONSABILIZAÇÃO DOS SÓCIOS. CÓDIGO DE DEFESA DO CONSUMIDOR. REQUISITOS. OBSTÁCULO AO RESSARCIMENTO DE PREJUÍZOS CAUSADOS AOS CONSUMIDORES. Art. 28, § 5.º – Considerada a proteção do consumidor um dos pilares da ordem econômica, e incumbindo ao Ministério Público a defesa da ordem jurídica, do regime democrático e dos interesses sociais e individuais indisponíveis, possui o Órgão Ministerial legitimidade para atuar em defesa de interesses individuais homogêneos de consumidores, decorrentes de origem comum. 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 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 § 5.º 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” (STJ, REsp 279.273/SP, 3.ª Turma, Rel. Min. Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Min. Nancy Andri ghi, j. 04.12.2003, DJ 29.03.2004, p. 230).

²² **Código de Defesa do Consumidor, 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. §2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código. §3º As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código. §4º As sociedades coligadas só

Uma última observação sobre este artigo 28 do CDC, é o seu polêmico parágrafo 5º, na qual prevê a desconsideração, pelo simples fato da personalidade jurídica ser um obstáculo ao ressarcimento dos créditos aos consumidores. A polêmica envolve o fato deste parágrafo ser algo muito genérico, conduzindo um erro na interpretação da finalidade do artigo como um total. Isso ocorre porque o próprio parágrafo 5º acaba por ignorar os requisitos previstos no caput do referido artigo. Isto implica que, ao analisar tão somente este parágrafo, chega-se na conclusão de que na relação de consumo, não tem princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica. Podendo sempre haver a desconsideração da personalidade jurídica, se o consumidor sofrer um dano, independentemente de qualquer que seja este dano (sem as regras interpostas pelo caput do artigo 28 do CDC).²³

2.4. A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Código Civil de 2002

O Código Civil de 2002, como já visto anteriormente, prevê a desconsideração da personalidade jurídica, no seu artigo 50, desde que caracterizado o desvio da finalidade ou confusão patrimonial (abuso da personalidade jurídica).²⁴ A confusão patrimonial ocorre quando não se consegue distinguir se o bem é do sócio ou da pessoa jurídica, resultado de uma fusão patrimonial do patrimônio de ambos. Havendo essa confusão patrimonial, há um desvio de função da personalidade jurídica, resultando na aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica.

Neste mesmo raciocínio, Comparato e Salomão, afirmam que havendo a confusão patrimonial entre a sociedade e o sócio, abre a possibilidade para a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, pois se for comprovado a criação da pessoa jurídica foi motivada para haver essa confusão patrimonial, não há do que se falar em autonomia patrimonial, tendo em vista que esta não foi respeitada:

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

²³ DENARI, Zelmo. **Código Brasileiro de Defesa do Consumidor: comentado pelos autores do anteprojeto**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005, p. 237.

²⁴ **Código Civil, Art. 50.** Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. § 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza. § 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por: I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa; II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

A confusão patrimonial entre controlador e sociedade controladora é, portanto, o critério fundamental para a desconsideração da personalidade jurídica *externa corporis*. E compreende-se, facilmente, que assim seja, pois, em matéria empresarial, a pessoa jurídica nada mais é do que uma técnica de separação patrimonial. Se o controlador, que é o maior interessado na manutenção desse princípio, descumpre-o na prática, não se vê bem porque os juízes haveriam de respeitá-lo, transformo-o, destarte, numa regra puramente unilateral.²⁵

É válido salientar que mesmo que o Código Civil não tenha trazido nenhuma restrição quanto aos efeitos da desconsideração da personalidade jurídica, sempre deve-se observar que pode haver algumas exceções, como no caso do sócio minoritário, com um capital social irrisório, conforme julgado pelo Superior Tribunal de Justiça, no Resp 1861306, tendo como relator o Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva.²⁶

Lembra-se que a desconsideração da personalidade jurídica não é um instituo que aplica o rompimento definitivo da separação existente entre os sócios e a sociedade. Aqui ocorre, em outras palavras, uma transferência da responsabilidade da pessoa jurídica para a pessoa física dos sócios, o que se concretiza com o rompimento do vínculo jurídico que se foi formado com a criação da empresa, e respectivamente a personalidade jurídica. É importante frisar que à aplicação do instituo da desconsideração da personalidade jurídica não acarreta a anulação do ato constitutivo que deu origem a empresa, mas sim na sua ineficiência provisória.²⁷

Este tema é sempre alvo de muitas discussões dentro da doutrina brasileira e nos tribunais brasileiros, mas é sempre muito importante lembrar que a desconsideração da personalidade jurídica deve ser aplicada como uma exceção dentro do direito brasileiro, devendo ser respeitado todos os requisitos necessários para ser instaurado a desconsideração.

²⁵ COMPARATO, Fabio K.; FILHO, Calixto S. **O Poder de Controle na Sociedade Anônima**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2013.

²⁶ RECURSO ESPECIAL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO POR DANOS MORAIS E MATERIAIS. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. **DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA**. HERDEIRA. SÓCIO MINORITÁRIO. PODERES DE GERÊNCIA OU ADMINISTRAÇÃO. ATOS FRAUDULENTOS. CONTRIBUIÇÃO. AUSÊNCIA. RESPONSABILIDADE. EXCLUSÃO.

1. Recurso especial interposto contra acórdão publicado na vigência do Código de Processo Civil de 1973 (Enunciados Administrativos nºs 2 e 3/STJ). 2. Cuida-se, na origem, de ação de indenização por danos morais e materiais na fase de cumprimento de sentença. 3. A questão central a ser dirimida no presente recurso consiste em saber se a herdeira do sócio minoritário que não teve participação na prática dos atos de abuso ou fraude deve ser incluída no polo passivo da execução. 4. A desconsideração da personalidade jurídica, em regra, deve atingir somente os sócios administradores ou que comprovadamente contribuíram para a prática dos atos caracterizadores do abuso da personalidade jurídica. 5. **No caso dos autos, deve ser afastada a responsabilidade da herdeira do sócio minoritário, sem poderes de administração, que não contribuiu para a prática dos atos fraudulentos**. 6. Recurso especial não provido. (STJ. Resp n. 1.861.306/SP, relator Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, julgado em 2/2/2021, DJe de 8/2/2021.)

²⁷ COLEHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Vol. 2. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p.63

2.5. A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Código de Processo Civil de 2015

A desconsideração da personalidade jurídica foi abordada materialmente pelo Código Civil de 2002, enquanto somente recentemente este instituto foi tratado processualmente pelo Código de Processo Civil de 2015. Foi neste momento que tivemos pela primeira vez uma legislação processual sobre o tema, tendo em vista que até então, tinham somente leis materiais tratando do tema.

O Código de Processo Civil prevê o Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica, nos seus artigos 133 a 137, possibilitando que a os terceiros venham a atuar nos autos daquele processo, para defender seu interesse, antes da sua própria responsabilização, garantindo o princípio do contraditório. Como bem observado por Cassio Scarpinella²⁸:

O instituto tem como objetivo viabilizar o que a prática forense consagrou com o nome de “redirecionamento da execução”, ou, de forma mais precisa, criar condições para que, ao longo do processo (de forma incidental, portanto, daí o nome “incidente”), sejam apuradas as razões pelas quais o direito material autoriza a responsabilização de pessoas naturais por atos praticados por pessoas jurídicas, sujeitando assim, os bens do sócio aos atos executivos, na forma do inciso VII do artigo 790²⁹.

O caput do artigo 133 traz que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurada pela parte interessada ou pelo Ministério Público. O parágrafo primeiro dispõe que deverá ser observado os pressupostos previstos em lei. Ora, isso é de total acerto, pois não cabe aqui a legislação processual tratar de tal tema, tendo em vista que existem inúmeras leis (Código Civil, Código de Defesa do Consumidor, entre outras) que já regulam tal instituto.

Não é conveniente o direito processual trazer novas nuances sobre a desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que tal tema tem seu nascimento numa relação material, e não processual. Há inúmeros exemplos dentro do direito brasileiro, de intromissões desnecessárias do legislador civil em questões processuais, que infelizmente, causam efeitos colaterais indesejados³⁰.

Um ponto bastante interessante é a desconsideração da personalidade jurídica inversa, prevista no parágrafo 2º do artigo 133. Isto como o próprio nome já diz, á a inversão do

²⁸ BUENO, Cassio Scarpinella. **Manual de Direito Processual Civil**. 8ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 111.

²⁹ **Código de Processo Civil, Art. 790**. São sujeitos à execução os bens: VII - do responsável, nos casos de desconsideração da personalidade jurídica.

³⁰ PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. **Manual de Direito Processual Civil Contemporâneo**. 4ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 277.

esquema, na qual a pessoa jurídica se torna responsável pelos atos praticados pelos seus sócios. Aqui temos o patrimônio da pessoa jurídica sendo atingida, por causa de algum ato abusivo (situações previstas no artigo 50 do Código Civil) praticado por uma pessoa física dos seus quadros societários.

Ademais, é importante frisar que o incidente da desconsideração da personalidade jurídica pode ser instaurado em qualquer fase do processo de conhecimento, bem como no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo judicial, conforme o disposto no caput do artigo 134 do CPC. Isso demonstra a amplitude de oportunidades que é possível para o credor conseguir obter a satisfação do seu crédito, independente da fase processual que o processo se encontra. Após a instauração do incidente, o processo ficará suspenso (artigo 134, parágrafo 3º), mas antes é necessário a comunicação ao distribuidor para as devidas anotações (artigo. 134, parágrafo 1º).

A partir do momento que ocorre a instauração do incidente, se faz necessário a citação do sócio ou pessoa jurídica para se manifestarem e requerer provas no prazo de 15 dias (artigo 135). Como bem observado por Cassio Scarpinella, “a citação exigida pelo artigo 135 justifica-se porque, até aquele instante, o sócio ou pessoa jurídica em caso de desconsideração inversa é terceiro em relação ao processo”³¹. Com a devida citação conforme os preceitos processuais, o terceiro fará parte do processo.

Consequente, finalizado a instrução, teremos a decisão do magistrado, que será uma decisão interlocutória (artigo 136), e contra esta decisão interlocutório cabe logicamente agravo de instrumento (art., 1.1015 do CC)³² e caso o processo esteja no Tribunal, a decisão proferida pelo relator, cabe agravo interno (parágrafo único do artigo 136).

Portanto, após essa longa análise referente a desconsideração da personalidade jurídica e do seu incidente trazido pela legislação processual (Novo CPC), será abordado agora a responsabilidade tributária, os seus artigos previstos no Código Tributário Nacional.

3. Aspectos Gerais da Responsabilidade Tributária

³¹ . BUENO, Cassio Scarpinella. **Manual de Direito Processual Civil**. 8ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022, p. 112.

³² **AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DEFERIMENTO DO PROCESSAMENTO. LITIGÂNCIA DE MÁ-FÉ.**

1. Preenchidos os requisitos do art. 50 do Código Civil - indícios mínimos de fraude, abuso de poder ou confusão patrimonial entre a pessoa jurídica e seus sócios -, é de se deferir o processamento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, **nos termos dos arts. 133 e seguintes do NCPC**. 2. Descabe falar em litigância de má-fé se não verificada, na hipótese, alteração da verdade dos fatos. Portanto, rejeita-se a aplicação da multa do art. 81 do CPC/2015. 3. Agravo de Instrumento desprovido. (Acórdão 972039, 20160020314325AGI, Relator: ROMEU GONZAGA NEIVA, 4ª TURMA CÍVEL, data de julgamento: 5/10/2016, publicado no DJE: 21/10/2016. Pág.: 213/228)

O direito tributário possui dois sujeitos principais dentro da sua relação jurídica. O Sujeito ativo, tem sua previsão no artigo 119 do Código Tributário Nacional, o qual dispõe que o sujeito ativo da obrigação tributária, é a pessoa jurídica de direito público, que possui a competência para exigir o cumprimento de tal obrigação tributária.

Essa competência do sujeito ativo, tem poderes para legislar e dispor sobre tributos (artigo 6º do CTN), tendo recebido poderes para isso pela Constituição federal. É muito importante mencionar que a competência tributária é indelegável (artigo 7º do CTN). Isto significa que não há como esta competência ser transferida para outro ente da Federação. Porém é possível a transferência da capacidade tributária, ou seja, é delegável deste que feita através de lei, que permite a realização da fiscalização e arrecadação por outro ente da Federação.

Deste modo, observa-se que temos uma competência tributária em sentido amplo, que engloba todas as funções necessárias ao exercício de tributar, que é a criação/instituição de um tributo, bem como a sua fiscalização e arrecadação dos seus valores, e quando necessário à sua cobrança³³.

Essas atribuições da competência tributária se dividem em dois pilares. O primeiro pilar, consiste na instituição/criação do tributo (competência em sentido estrito), que é aquele indelegável. Já o segundo pilar consiste na fiscalização, arrecadação e execução, nomeada como capacidade tributária ativa, que já pode ser delegada a outra pessoa jurídica do ente federativo, de acordo com o disposto no artigo 7º do CTN³⁴.

Por fim, sobre o sujeito ativo, é válido salientar, que não existe a solidariedade ativa entre os sujeitos ativos, pois na obrigação tributária não há pluralidade de titulares, observado que a capacidade tributária é disposta por uma lei³⁵.

O sujeito passivo é aquele que vai assumir o ônus da obrigação tributária, é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo penalidade pecuniária (artigo 121 do CTN³⁶). O sujeito passivo pode ser tanto o Contribuinte como o Responsável.

O Contribuinte é aquele que praticou o fato gerador prevista em lei, possuindo uma relação direta e pessoal com o fato. Aqui o contribuinte ao praticar o ato previsto em lei, sobre

³³ NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 297.

³⁴ Ibid., p. 297.

³⁵ CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 255.

³⁶ **Código Tributário Nacional, 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: 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. **Art. 122.** Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto

da incidência direta da norma jurídica , por ter materializado o que foi previsto pela hipótese legal³⁷.

É possível fazer a separação do Contribuinte, entre Contribuinte de direito e Contribuinte de fato. O Contribuinte de direito é aquele que pratica o fato gerador previsto na legislação tributária, enquanto o Contribuinte de fato é aquele que não faz parte da relação jurídica tributária, porém deve assumir o encargo econômico do tributo indireto³⁸.

Essa separação do Contribuinte, gera muitas dúvidas em diversas pessoas que começam a estudar o Direito Tributário, portanto, um ótimo exemplo para elucidar esse tema, é “do ICMS. Nesse imposto, quem pratica o fato gerador de maneira pessoal e direta será o comerciante (contribuinte de direito) que repassará os valores da tributação recolhida por ele ao próximo da cadeia, o consumidor (contribuinte de fato). Para fins de incidência do ICMS quem responderá, portanto, será o comerciante”³⁹.

Já o responsável, é o terceiro na relação, que não praticou o fato gerador, porém é chamado para cumprir com o ônus da obrigação por força de lei. Isto quer dizer que lei determinará outra pessoa que ficará responsável ao pagamento do tributo, mesmo que não tenha praticado o fato gerador.

3.1. Conceito Jurídico de Responsabilidade Tributária

Como abordado anteriormente, o responsável tributário é aquele que não praticou o fato gerador, não há nenhuma relação direta com o fato, porém é chamado pela lei para realizar o pagamento do encargo econômico do tributo. “A obrigação do pagamento do tributo lhe é cometida pelo legislador, visando facilitar a fiscalização e arrecadação dos tributos”⁴⁰.

Entretanto, a lei não pode simplesmente apontar para qualquer pessoa e dizer que está agora é o responsável tributário, em razão do que dispõem o artigo 128 do CTN⁴¹. É necessário observar que o referido “dispositivo legal determina que o escolhido tenha uma vinculação mínima, de qualquer natureza, com o fato gerador da respectiva obrigação”⁴².

3.1.1. Responsabilidade Pessoal e Responsabilidade Subsidiária

³⁷ CAPARROZ, Roberto. *Direito Tributário*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 255.

³⁸ NOVAIS, Rafael. *Direito Tributário Facilitado*. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 299.

³⁹ Ibid., p. 300.

⁴⁰ SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*, 14ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. P.881.

⁴¹ **Código Tributário Nacional, 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.

⁴² SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*, 14ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. P.882.

É muito importante frisar que no final do artigo 128 do CTN, está previsto que será excluído a responsabilidade do contribuinte de cumprir com a obrigação tributária, passando o responsável tributário a ocupar a posição de sujeito passivo da relação jurídica tributária – porém é dito também que fica atribuído a ambos (contribuinte e responsável) o caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da obrigação tributária.

Em continuidade com o mencionado acima, pode-se tirar dois conceitos muito importantes, o primeiro é a responsabilidade pessoal e a segunda é a responsabilidade subsidiária. Na **responsabilidade pessoal**, o contribuinte é excluído totalmente da relação, deslocando o encargo econômico do tributo para o terceiro (responsável pessoal), que agora ocupa a posição de sujeito passivo. No Código Tributário Nacional, os artigos 131 e 135, são ótimos exemplos, pois ambos os artigos em seus caputs possuem o disposto: “são pessoalmente responsáveis (...)”.

Por outro lado, a **responsabilidade subsidiária**, o contribuinte é excluído parcialmente da relação jurídica tributária, diferente da responsabilidade pessoal (onde o contribuinte é excluído totalmente da relação). Nessa modalidade, o responsável tributário responde somente por parte ou pelo todo da obrigação tributária, que o contribuinte não conseguir cumprir com a sua parte da obrigação. Em outras palavras, primeiro cobra do contribuinte, e se este não tiver os recursos para cumprir a obrigação, cobra-se então do responsável.

Como bem observado pelo Professor Sabbag, “que não se trata de ‘solidariedade (artigos 124 e 125 do CTN), porquanto no caso em apreço a lei, no próprio texto, elege o terceiro como devedor do tributo, na mesma posição do contribuinte”⁴³. Um ótimo exemplo, é o artigo 134 do CTN, que dispõem no seu caput o termo “solidariedade”, porém na verdade, “a responsabilidade ‘solidária’, assim intitulada no preceptivo, não é ‘solidária plena’, mas sim, subsidiária, uma vez que não se pode cobrar tanto de um como de outro devedor, havendo uma ordem de preferência a ser seguida”⁴⁴.

3.1.2. Responsabilidade por Transferência e Responsabilidade por Substituição

“Essa permanência ou extinção do contribuinte na relação tributária fez com que a doutrina apontasse a existência de duas grandes modalidades de responsabilidade: **por**

⁴³ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 14ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p.885.

⁴⁴ Ibid., p. 885.

transferência e por substituição.⁴⁵ Esses dois conceitos de responsabilidade tributária, se caracterizam quanto à escolha do responsável perante o tempo da materialização do fato gerador.

A **responsabilidade por transferência** é aquela em que a obrigação tributária é gerada pela prática do fato gerador por parte do sujeito passivo daquela relação jurídica tributária, mas é depois repassada para um terceiro (responsável tributário), havendo a transferência do encargo econômico do tributo para o responsável⁴⁶. A partir desta modalidade de transferência surge três espécies, sendo elas: solidariedade (Artigo. 124 do CTN), sucessão (artigos. 129 a 133 do CTN) e de terceiros (artigo 134 e 135 do CTN)⁴⁷.

A **responsabilidade por substituição** é o momento em que o responsável é colocado na relação jurídica tributária é desde o momento da origem da obrigação tributária, assumindo o polo passivo desde o nascimento da obrigação, e com isso, o contribuinte não tem nenhum dever, pois em nenhum momento chega se quer ser integrado no polo passivo⁴⁸.

Existem duas espécies na modalidade de responsabilidade por substituição tributária: **regressiva** (para trás) e **progressiva** (para frente). A **substituição tributária regressiva**⁴⁹ é aplicável as cadeias de produção, aqui os contribuintes iniciais não precisam pagar os tributos, na qual por meio do deslocamento da obrigação de recolher o tributo fica posteriormente para o terceiro responsável, que irá quitar o tributo de toda a cadeia⁵⁰. Já a **substituição tributária progressiva**⁵¹ tem como característica principal antecipar o recolhimento do tributo antes da prática do fato gerador, ou seja, o pagamento do tributo é feito de maneira antecipada sobre o

⁴⁵ NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 324.

⁴⁶ Ibid., p. 324.

⁴⁷ Nas palavras do Professor Luis Eduardo Schoeuri, “a sistematização do Código Tributário Nacional, ao tratar da responsabilidade por transferência, não foi muito feliz. Ela versa sobre três casos: (i) responsabilidade dos sucessores (seção II, artigos 129 a 133); (ii) responsabilidade de terceiros (seção III, artigos 134 e 135); e (iii) responsabilidade por infrações (seção IV, artigos 136 a 138). No entanto logo se verá que a classificação não é exata, já que também os sucessores são ‘terceiros’ em relação ao fato jurídico tributário e muitas vezes haverá terceiros que responderão pelo ‘crédito tributário’, ali incluindo as penalidades por infrações.” (SCHOEURI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 331.)

⁴⁸ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 14ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p.886.

⁴⁹ NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 324

⁵⁰ “Para exemplificar, imaginemos a cadeia de alimentos. Produtores rurais de frutas, verduras, leite, queijo, ovo, entre outros, escoram sua produção para a indústria adquirente dessas mercadorias que, após processamento industrial abastecerá o comércio nacional. Neste contexto, para simplificar a atividade de fiscalização e cobrança, será postergado o momento do pagamento do ICMS sobre a circulação dessas mercadorias pelos produtores rurais até a indústria. A substituição, portanto, se dará com a atribuição da responsabilidade ao industrial sobre os anteriores fatos geradores que ele não praticou.” (NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 324.)

⁵¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 14ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p.896.

fato gerador que ocorrerá somente em algum momento no futuro, na qual é utilizado a base de cálculo presumida (por logicamente não saber a dimensão do fato gerador)⁵².

3.2. Responsabilidade Solidária

A solidariedade é algo estudado no Código Civil nos seus artigos 264 e seguintes, e aprende-se que a solidariedade é a presença de mais de uma pessoa no polo da obrigação, na qual na solidariedade passiva uma única pessoa cumpre com a obrigação de quitar a dívida do todo, seja na solidariedade ativa em que um pessoa tem o direito de exigir o cumprimento da obrigação.

Na sistematização do Código Tributário Nacional, a solidariedade tributária encontra-se nos artigos 124 e 125⁵³. É importante frisar que diferente do Código Civil, aqui a Solidariedade não é incluir mais de uma pessoa no polo passivo da obrigação, mas sim de criar critérios de responsabilidade entre os coobrigados. Não sendo possível haver a solidariedade ativa, uma vez que é indelegável a competência tributária.

Nesse sentido, “o Código Tributário Nacional entende que todas as pessoas que tenham interesse comum no fato gerador da obrigação devem ser tratadas como solidárias, o que implica que qualquer uma delas possa ser chamada a responder pela integralidade do crédito tributário, independentemente de qualquer benefício de ordem”⁵⁴. Isso facilita para o Fisco escolher a forma que lhe for mais conveniente para se exigir o cumprimento integral da obrigação tributária.

3.4. Responsabilidade dos Sucessores

Como já foi visto antes, a responsabilidade de sucessores é uma espécie da modalidade de transferência, e está previsto nos artigos 129 a 133 do CTN. O legislador teve cuidado em colocar no artigo 129 do CTN que a responsabilidade tributária por sucessão deve ser aplicada

⁵² “São exemplos de produtos que se inserem no contexto de substituição tributária ‘para frente’: veículos novos, ao deixarem a indústria em direção às concessionárias (o ICMS já é recolhido antes da ocorrência do fato gerador que, presumivelmente, nascerá em momento ulterior, com a venda do bem na loja); ainda, cigarros, bebidas e refrigerantes etc.” (SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 14ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p.897.)

⁵³ **Código Tributário Nacional. 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. **Art. 125.** Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade: 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.

⁵⁴ CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p.263.

para todos os créditos tributários já constituídos de forma definitiva, ou até aqueles que ainda estejam em curso de constituição até a data em questão da sucessão. “Se fosse aplicável a responsabilidade a créditos ainda não constituídos (fatos geradores ainda inexistente), a responsabilidade não seria por sucessão transferência, e sim por substituição tributária (regressiva ou progressiva)”⁵⁵.

No artigo 130 do CTN, é possível averiguar a responsabilidade dos adquirentes de imóveis, pois refere-se a tributos incidentes sobre o bem imóvel, seja o imposto da propriedade, as taxas de serviço e contribuições de melhorias. “Deve-se verificar que nem todos os tributos devidos pelo vendedor passam a ser devidos pelo adquirente, mas apenas os impostos cuja hipótese tributária seja a propriedade, o domínio útil ou a posse dos bens imóveis”⁵⁶. Neste raciocínio, “não foram incluídos os impostos sobre a transmissão de bens imóveis, isto é, o ITBI municipal e o ITCMD estadual, todavia, a nossa sentir, deve prevalecer uma interpretação extensiva, sob pena de incongruência no sistema normativo”⁵⁷.

Em continuidade ao Código Tributário Nacional, o artigo 131 aborda hipóteses legais onde são pessoalmente responsáveis⁵⁸. Na sua primeira hipótese encontra-se o adquirente ou remitente, e aqui recai todos os mais diversos tributos relacionados a bens móveis (IPTU, IPVA, etc.). Observa-se que mesmo que o artigo não tenha especificado em se tratar de bens móveis, é entendido pela doutrina e jurisprudência que, como o artigo 130 do CTN, tratou dos bens imóveis, fica estabelecido o entendimento de que o artigo 130, inciso I do CTN foca em bens móveis⁵⁹.

Ademais, a jurisprudência abordou uma tema muito interessante sobre o adquirente não ficar responsável por todos os tributos anteriormente devidos, em relação aos bens adquiridos em arrematação em hasta pública. Neste caso específico, quando o bem for adquirido em hasta pública, o tribunal entendeu ser uma aquisição originária, não havendo o repasse do encargo econômico do tributo para o arrematante⁶⁰.

⁵⁵ NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 328.

⁵⁶ SCHOEURI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p. 334.

⁵⁷ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 14ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p.911.

⁵⁸ **Código Tributário Nacional, Art. 131**. São pessoalmente responsáveis: I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação; III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

⁵⁹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 14ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p.917 e 918.

⁶⁰ **TRIBUTÁRIO - ARREMATAÇÃO JUDICIAL DE VEÍCULO - DÉBITO DE IPVA - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA - CTN, ART. 130, PARÁGRAFO ÚNICO. 1. A arrematação de bem em hasta pública é considerada como aquisição originária, inexistindo relação jurídica entre o arrematante e o anterior proprietário do bem. 2. Os débitos anteriores à arrematação sub-rogam-se no preço da hasta. Aplicação do artigo 130, § único do CTN, em interpretação que se estende aos bens móveis e semoventes. 3. Por falta de prequestionamento, não se pode examinar a alegada violação ao disposto no art. 131, § 2º, da Lei nº 9.503/97**

As hipóteses previstas no inciso II e III do artigo 131 do CTN, estão relacionados a sucessão *causa mortis*. Isto é, a responsabilidade tributária ocorrerá no momento da morte do sujeito passivo. Todas suas obrigações tributárias que uma vez eram do falecido passa a ser dos sucessores e do espólio, limitada essa responsabilidade ao montante do quinhão, do legado ou da meação. O artigo não dispõem da ordem cronológica, mas primeiro os tributos devidos recair sobre o espólio (inciso III), e depois da partilha recairá sobre os herdeiros (inciso II)⁶¹.

Deste modo, o espólio responderá pelos tributos devidos até a data da abertura da sucessão, e todos esses débitos tributários precisam ser quitados pelo inventário. “O principal objetivo do inventário é a apuração do patrimônio positivo do falecido (deduzidas eventuais dívidas e tributos, como o ITCMD), para que o saldo remanescente possa ser distribuído entre os herdeiros”⁶². Com a partilha se encerra o inventário, e consequentemente os herdeiros, tornam-se contribuintes dos bens adquiridos pelo seu quinhão.

Para finalizar a responsabilização dos sucessores, o artigo 132⁶³ do CTN aborda a sucessão empresarial, na qual está disposto que a pessoa jurídica que fizer operação societária de fusão, transformação ou incorporação, ficará imbuída de arcar com todos os encargos

(Código de Trânsito Brasileiro). 4. Recurso especial conhecido em parte e, nessa parte, não provido. (STJ, Resp 200600023824, 2ª Turma, Eliana Calmon, DJE 21.11.2008, RDDT vol. 00161, p. 152.)

⁶¹ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 14ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p.919.

⁶² CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p.271.

⁶³PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. EXECUÇÃO FISCAL. **SUCCESSÃO EMPRESARIAL, POR INCORPORAÇÃO. OCORRÊNCIA ANTES DO LANÇAMENTO, SEM PRÉVIA COMUNICAÇÃO AO FISCO. REDIRECIONAMENTO. POSSIBILIDADE. SUBSTITUIÇÃO DA CDA. DESNECESSIDADE.**

1. A interpretação conjunta dos arts. 1.118 do Código Civil e 123 do CTN revela que o negócio jurídico que culmina na extinção na pessoa jurídica por incorporação empresarial somente surte seus efeitos na esfera tributária depois dessa operação ser pessoalmente comunicada ao fisco, pois somente a partir de então é que a administração tributária saberá da modificação do sujeito passivo e poderá realizar os novos lançamentos em nome da empresa incorporadora (art.121 do CTN) e cobrar dela, sucessora, os créditos já constituídos (**art. 132 do CTN**). 2. Se a incorporação não foi oportunamente informada, é de se considerar válido o lançamento realizado contra a contribuinte original que veio a ser incorporada, não havendo a necessidade de modificação desse ato administrativo para fazer constar o nome da empresa incorporadora, sob pena de permitir que esta última se beneficie de sua própria omissão. 3. Por outro lado, se ocorrer a comunicação da sucessão empresarial ao fisco antes do surgimento do fato gerador, é de se reconhecer a nulidade do lançamento equivocadamente realizado em nome da empresa extinta (incorporada) e, por conseguinte, a impossibilidade de modificação do sujeito passivo diretamente no âmbito da execução fiscal, sendo vedada a substituição da CDA para esse propósito, consoante posição já sedimentada na Súmula 392 do STJ. 4. **Na incorporação empresarial, a sucessora assume todo o passivo tributário da empresa sucedida, respondendo em nome próprio pela quitação dos créditos validamente constituídos contra a então contribuinte** (arts. 1.116 do Código Civil e **132 do CTN**). 5. Tratando-se de imposição legal de automática responsabilidade, que não está relacionada com o surgimento da obrigação, mas com o seu inadimplemento, a empresa sucessora poderá ser acionada independentemente de qualquer outra diligência por parte da Fazenda credora, não havendo necessidade de substituição ou emenda da CDA para que ocorra o imediato redirecionamento da execução fiscal. Precedentes. 6. Para os fins do art. 1.036 do CPC, firma-se a seguinte tese: "A execução fiscal pode ser redirecionada em desfavor da empresa sucessora para cobrança de crédito tributário relativo a fato gerador ocorrido posteriormente à incorporação empresarial e ainda lançado em nome da sucedida, sem a necessidade de modificação da Certidão de Dívida Ativa, quando verificado que esse negócio jurídico não foi informado oportunamente ao fisco." 7. Recurso especial parcialmente provido. (STJ, REsp n. 1.856.403/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 26/8/2020, DJe de 9/9/2020.)

econômicos tributários, devidos até a data da operação empresarial daquelas empresas que foram incorporadas, fusionadas ou transformadas. Enquanto o artigo 133⁶⁴ do CTN, traz a reponsabilidade tributária da aquisição de um fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, por pessoa natural ou jurídica que continuar explorando a respectiva atividade empresarial ali antes praticada.

3.5. Responsabilidade de Terceiros

O Código Tributário Nacional dedicou uma seção para abordar a responsabilidade de terceiros, prevista no artigo 134 e 135. A primeiro modo o artigo 134, aborda que se não for possível cumprir a carga tributária da obrigação principal pelo contribuinte, deve ser chamado o responsável para satisfazê-lo⁶⁵. O caput do referido artigo traz a palavra solidariedade, mas como já foi discorrido anteriormente, a doutrina brasileira entende que se trata de uma responsabilidade subsidiária, pois primeiro tende a buscar a cumprir a obrigação pelo contribuinte, para então somente depois exigir tal cumprimento por parte do terceiro responsável. Com isso, observa-se que para o terceiro seja obrigado a cumprir com a exigência do encargo tributário, é necessário a: (i) impossibilidade da exigência pelo contribuinte; (ii) vinculação de algum forma do terceiro na relação jurídica tributária, seja nos seus atos ou omissões de que o torne responsável.

Neste sentido, o Fisco não pode ir direto exigir o cumprimento do encargo tributário do terceiro responsável, ou seja, numa execução fiscal o Fisco precisa primeiro esgotar todas os meios cabíveis para exigir do contribuinte. “Nesse passo, se a Fazenda executar diretamente os bens dos terceiros devedores, estes poderão invocar o cumprimento da ordem na persecução da dívida, a fim de que sejam alcançados, em primeiro lugar, os bens do contribuinte.”⁶⁶

⁶⁴ DIREITO TRIBUTÁRIO. **SUCCESSÃO EMPRESARIAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. A sucessão empresarial** verifica-se quando há alteração da titularidade da exploração da atividade empresarial sem que, contudo, haja alteração da atividade em si, **valendo-se o sucessor do fundo de comércio do sucedido**. Na sucessão empresarial ocorre o fenômeno jurídico da extensão da responsabilidade tributária do sucedido para o sucessor. Recurso conhecido e desprovido. (Apelação Cível nº 0006715-51.2015.8.04.0000. Relator (a): Flávio Humberto Pascarelli Lopes; Comarca: Capital - Fórum Ministro Henoch Reis; Órgão julgador: Terceira Câmara Cível; Data do julgamento: 01/04/2019; Data de registro: 02/04/2019)

⁶⁵ **Código Tributário Nacional, 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.

⁶⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 14ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022. p.934.

É importante salientar que os contribuintes previstos nos incisos do artigo 134 possuem capacidade tributária, conforme observado no artigo 126 do CTN. Isto quer dizer que, mesmo que o contribuinte seja incapaz nos moldes do Código Civil, nada interfere para o direito tributário, pois tais contribuintes são considerados capazes para arcar com seus deveres tributários. O encargo econômico do tributo não é transferido para o terceiro responsável pelo simples fato de o contribuinte ser considerado incapaz pelo Código Civil (já que detém de capacidade tributária), mas sim pelo fato de não ser possível a exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte⁶⁷.

A responsabilidade pessoal dos terceiros está prevista no artigo 135, e traz a característica da responsabilidade dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos⁶⁸. Os terceiros responsáveis estão elencados nos incisos do referido artigo, e nesta situação o contribuinte é a vítima dos atos ilícitos praticados pelos então responsáveis tributários.

Como dito anteriormente, a responsabilidade abordado no artigo 135 é por substituição, pelo fato do nascimento do dever por parte do terceiro responsável nasce ao mesmo tempo com a prática do fato gerador⁶⁹. Diferente do artigo 134 que a exigência do tributo é transferida para o terceiro responsável, como por exemplo no inciso I do referido artigo, em que os pais eram os responsáveis tributários do filho em questão, o artigo 135 traz outra dinâmica, como no exemplo dos pais (inciso I do artigo 135) que deverão responder pessoalmente por ter praticado algum ato ilícito (previsto no caput do 135), excluindo o filho do polo passivo da obrigação.

A situação mais presente no dia a dia do direito tributário é a prática de atos excessivas por parte dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas (inciso III do artigo 135), mas é necessário lembrar que a mera falta de pagamento do tributo por parte da empresa, não é o suficiente para ser caracterizado como uma das hipóteses legais do caput do artigo 135.

⁶⁷ “Imaginemos uma criança que participa de uma grande campanha publicitária e recebe um cachê de R\$ 50.000,00. Por óbvio que ela não pode ser compelida a declarar e recolher o tributo, por absoluta incapacidade, reconhecida pelo sistema jurídico. Surgirá, portanto, a responsabilidade dos pais, que, por hipótese, levaram a criança a uma agência de talentos, negociaram os termos do contrato e concretizaram o negócio. Embora o contribuinte para fins do imposto de renda seja a criança, o CTN determina que os pais deverão ser responsáveis pelas declarações necessárias ao Fisco e pelo recolhimento do tributo, pois participaram diretamente do fato jurídico que fez surgir a tributação. Como os pais são solidários entre si, qualquer um deles poderá cumprir as obrigações decorrentes da renda auferida pelo filho.” (CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p.276.)

⁶⁸ **Código Tributário Nacional, 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.

⁶⁹ NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021, p. 343.

Acerca desta situação acima mencionada, existem duas súmulas muito importantes do Superior Tribunal de Justiça: Súmula n. 430 e Súmula n. 435. A súmula n. 430 dispõe que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente “. Este entendimento do Superior Tribunal de Justiça reforça que somente é caracterizada a responsabilidade prevista no artigo 135, se ocorrer um ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Já a Súmula n. 435 dispõe que “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”.

Para complementar o entendimento disposto na Súmula n. 430, recentemente teve um julgamento muito importante pelo Superior Tribunal de Justiça que trouxe um entendimento bem interessante (Tema Repetitivo 981). Aquele sócio (ou não sócio) que detinha dos poderes de administração no exato momento do fechamento irregular, é responsável pelos débitos fiscais, independente se este sócio ou terceiro não sócio, estava exercendo o cargo de gerência no momento da prática dos fatos geradores dos tributos que não foram pagos. Observa-se que os Ministros do STJ entenderam que o fechamento irregular da empresa fica caracterizada com um ato ilícito. É importante mais uma vez mencionar que, o ato ilícito não é a falta de pagamento do tributo, mas sim o fato de desfazer a empresa sem cumprir com suas obrigações tributárias. Só neste último caso que é aplicável o disposto no artigo 135 do CTN.

3.6. Desconsideração da Personalidade e sua aplicabilidade na Execução Fiscal

Para enriquecer este debate entre ambos os institutos, é válido mencionar que hoje há uma divergência entre os colegiados que são responsáveis pelo julgamento de matéria de Direito Público no Superior Tribunal de Justiça, em relação a possibilidade de instaurar o incidente da desconsideração da personalidade jurídica com a finalidade de redirecionar a execução fiscal para pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária que está ali sendo executada.

Esta divergência tem como principal discussão um conflito de normas, relacionada a Lei de Execução Fiscal (Lei 6.830/1980 – artigos 1 e 4), Código Tributário Nacional (artigos 134 e 135) e o Código de Processo Civil (artigos 134 adiante).

Na Lei de Execução Fiscal, o seu primeiro artigo estabelece que a execução fiscal será regida principalmente pela própria Lei 6.830/1980, e subsidiariamente pelo Código de Processo Civil. O artigo 4 da referida Lei, mais especificadamente o seu inciso V, aborda o

direcionamento da execução fiscal para o responsável, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado. O Código Tributário Nacional como visto ao longo do trabalho, direciona a obrigação do tributo ao responsável tributário quando da impossibilidade do cumprimento da exigência do tributo pelo contribuinte. Já o Código de Processo Civil, rege todos os procedimentos para a instauração e aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica, no ramo do Direito Civil.

O alicerce da discussão e da divergência então, é a possibilidade da aplicabilidade do incidente da desconsideração da personalidade jurídica num processo de execução fiscal, que é regida principalmente pela Lei de Execuções Fiscais, no ramo de Direito Tributário. A própria lei de Execuções estabelece que é possível, subsidiariamente, aplicar o Código de Processo Civil, mas essa subsidiariedade se encaixaria para a questão do incidente da desconsideração da personalidade jurídica?

Para a primeira turma do STJ, quando o caso concreto não conseguir ser respaldado pela Lei de Execuções nem pelo Código Tributário Nacional, cria-se uma situação excepcional surgindo então a possibilidade da aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica, regida pelo CPC⁷⁰. Em discordância com esse entendimento, a segunda turma do STJ entende que não há compatibilidade entre o Código de Processo Civil e a Lei de Execuções Fiscais, pela justificativa de que o CPC não possui um regime jurídico específico para a execução fiscal⁷¹.

4. Considerações Finais

Muito se tem discutido dentro do mundo jurídico se a Desconsideração da Personalidade Jurídica prevista no ramo do Direito Civil é igual a Responsabilidade Tributária de Terceiros, mais especificadamente a prevista no artigo 135 do CTN. A primeiro olhar é possível observar que há muitas características parecidas, bem como a finalidade que é atingida quando se utiliza ambos os institutos (a responsabilização do patrimônio de terceiro). Contudo

⁷⁰ TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA - IDPJ. ARTS. 133 A 137 DO CPC/2015. EXECUÇÃO FISCAL. **CABIMENTO**. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DAS NORMAS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

(STJ, REsp nº 1.804.913. Ministro (a) Relator (a): Regina Helena Costa; Órgão julgador: 1ª Turma; Data do julgamento: 01/09/2020; Data de registro: 02/10/2020.)

⁷¹ REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. **DESNECESSIDADE**. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. (STJ, REsp nº 1.786.311. Ministro (a) Relator (a): Francisco Falcão; Órgão julgador: 2ª Turma; Data do julgamento: 09/05/2019; Data de registro: 14/05/2019.)

é possível observar diferenças entre ambos, diferenças essas que são essenciais para a individualização de cada instituto.

No decorrer deste trabalho, observamos que a desconsideração da personalidade jurídica está prevista no artigo 50 do Código Civil, e trata-se de uma exceção que deve ser aplicada quando houver um abuso da personalidade jurídica, caracterizada pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Aqui o sócio utiliza a empresa jurídica para cometer atos que prejudicam terceiros, buscando não arcar com as consequências dos seus atos. Tem se observado que a criação da empresa jurídica desde o início foi vista pelos sócios como uma maneira de fraudar suas responsabilidades perante terceiros. Quando ocorrer esse abuso da personalidade jurídica, é possível aplicar a desconsideração da personalidade jurídica, para atingir o patrimônio do sócio.

Por outro lado, a responsabilidade de terceiros prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional, é caracterizada se houver a prática de atos com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos. O inciso III imputa esses atos praticados por diretores, gerentes ou representantes legais de empresas jurídicas (semelhante com a desconsideração). No momento da prática desses atos na hipótese legal (caput do artigo 135), o contribuinte é excluído da relação jurídica, e o terceiro responsável passa a ocupar a cadeira do polo passivo da relação jurídica tributária, podendo responder com o seu próprio patrimônio a obrigação tributária.

Neste sentido, a finalidade da aplicabilidade de ambos é a mesma, atingir o patrimônio do terceiro daquela relação jurídica. Mas será que isso é o suficiente para afirmar que a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade de terceiro são a mesma coisa?

Deste modo, observa-se que a diferença entre ambos é a hipótese legal trazida pelo legislador para que seja configurado um ou outro. Enquanto para ser caracterizado a desconsideração da personalidade jurídica é necessário haver o abuso da personalidade jurídica (desvio de finalidade ou confusão patrimonial). Isso não vale para a responsabilidade de terceiro tributária do artigo 135, que é necessário a prática de atos excessivos de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, pelos terceiros previstos no inciso III do referido artigo.

É preciso pensar com cautela para responder com firmeza que ambos são a mesma coisa, pois possuem o mesmo objetivo de atingir o patrimônio de terceiro. No direito é muito importante ficar atento a letra da lei. As hipóteses legais são diferentes, o legislador imputou diferentes ações para que se configure um ou outro. A finalidade pode até ser a mesma, porém não são iguais. Na responsabilidade tributária de terceiro não se trata exclusivamente de

desconsideração propriamente dita, mas o que ocorre é a imputação indireta da responsabilidade por um ato praticado.

5. Referências Bibliográficas

PEREIRA, Lucas Lobo. **Responsabilidade tributária e desconsideração da personalidade jurídica no novo cpc**. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2019.

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de Direito Comercial e de Empresa**. Vol. 1. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COLEHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. Vol. 2. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica e os grupos de empresas**. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

REQUIÃO, Rubens. **Abuso de Direito e fraude através da personalidade jurídica**. *Revista dos Tribunais*. São Paulo, v. 803, pp 749-764, Ano 91, set. 2002.

FILHO, Calixto Salomão. **O Novo Direito Societário: Eficácia e Sustentabilidade**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

LIMA, Luciane Pimentel. **O incidente de desconsideração de personalidade jurídica e sua aplicação no redirecionamento da execução fiscal**. 2018. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil: volume único**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Método, 2022.

DENARI, Zelmo. **Código Brasileiro de Defesa do Consumidor: comentado pelos autores do anteprojeto**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2005.

COMPARATO, Fabio K.; FILHO, Calixto S. **O Poder de Controle na Sociedade Anônima**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2013.

PINHO, Humberto Dalla Bernardina de. **Manual de Direito Processual Civil Contemporâneo**. 4ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Manual de Direito Processual Civil**. 8ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**, 14ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2022.

SCHOEURI, Luis Eduardo. **Direito Tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

CAPARROZ, Roberto. **Direito Tributário Esquematizado**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

NOVAIS, Rafael. **Direito Tributário Facilitado**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2021

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Texto constitucional promulgado em 5 de outubro de 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em 31 de Agosto de 2022.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em 31 de Agosto de 2022.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. **Novo Código de Processo Civil**. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em 1 de Agosto de 2022.

BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. **Código de Defesa do Consumidor**. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078compilado.htm. Acesso em 7 de Setembro de 2022.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Brasília. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em 14 de Setembro de 2022

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp 279.273/SP, 3.ª Turma, Relatora. Ministra. Ari Pargendler, Rel. p/ Acórdão Min. Nancy Andrigli, j. 04.12.2003, DJ 29.03.2004. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200000971847&dt_publicacao=29/03/2004. Acesso em 2 de Setembro de 2022

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp n. 1.861.306/SP, relator Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, Terceira Turma, julgado em 2/2/2021, DJe de 2/2/2021. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/webstj/Processo/justica/jurisprudencia.asp?valor=201701310568>. Acesso em 15 de Setembro de 2022.

BRASIL. **Tribunal de Justiça do Distrito Federal**. Acórdão 972039, 20160020314325 AGI, Relator: ROMEU GONZAGA NEIVA, 4ª TURMA CÍVEL, data de julgamento: 5/10/2016, publicado no DJE: 21/10/2016. Disponível em: <https://pesquisajuris.tjdft.jus.br/IndexadorAcordaos-web/sistj>. Acesso em: 16 de Setembro de 2022.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Resp 200600023824, 2ª Turma, Relatora Ministra Eliana Calmon, DJE 21.11.2008, RDDT vol. 00161. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=832136&tipo=0&nreg=200600023824&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20081121&formato=HTML&salvar=false>. Acesso em: 17 de Setembro de 2022.

BRASIL. **Tribunal de Justiça do Estado do Amazonas**. Apelação Cível nº 0006715-51.2015.8.04.0000. Relator (a): Flávio Humberto Pascarelli Lopes; Comarca: Capital - Fórum Ministro Henocho Reis; Órgão julgador: Terceira Câmara Cível; Data do julgamento: 01/04/2019; Data de registro: 02/04/2019. Disponível em: <https://consultasaj.tjam.jus.br/cposgcr/show.do?processo.codigo=P000029YO0000>. Acesso em: 21 de Setembro de 2022.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. REsp n. 1.856.403, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Seção, julgado em 26/8/2020, DJe de 9/9/2020. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202000033595&dt_publicacao=09/09/2020. Acesso em: 22 de Setembro de 2022.

BRASIL. **Superior Tribunal de Justiça**. Súmula 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Julgamento: 24 mar. 2010. Órgão Julgador: Primeira Seção. Publicação: DJe, 13 maio 2010. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf. Acesso em 22 de Setembro de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 435. 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. Órgão Julgado: Primeira Seção. Publicação: DJE 13 de maio de 2010. Disponível em: https://www.coad.com.br/busca/detalhe_16/2353/Sumulas_e_enunciados. Acesso em 22 de Setembro de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.804.913, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Turma, julgado em 01/10/2020, DJe de 02/10/2020. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=1976171&num_registro=201802272826&data=20201002&formato=PDF. Acesso em: 07 de Novembro de 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp n. 1.786.311, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 09/05/2019, DJe de 14/05/2019. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=1822539&num_registro=201803305364&data=20190514&formato=PDF. Acesso em: 07 de Novembro de 2022.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Leonardo Elias de Freitas Macedo

discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 3196483-4, período Noturno, turma 10R, tendo realizado o TCC com o título: Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilidade Tributária, sob a orientação do(a) Professor(a) Ricardo Cunha Chimenti declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 08 de Novembro de 2022.



Assinatura do discente