

O ALCANCE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA PARA ATINGIR O SÓCIO NÃO ADMINISTRADOR NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INOPONÍVEL AO FISCO

The extent of the Disregard of Legal Entity Issue to affect the non-managing partner in tax planning not opposable to the Tax Authorities

JUNIOR, João Carlos de Lima

Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

RESUMO: Este estudo, de natureza expositiva e analítica, avalia o instituto da Desconsideração da Personalidade Jurídica previsto no artigo 50 do Código Civil e sua aplicação no chamado planejamento tributário abusivo, no que investigou-se a possibilidade de responsabilização do sócio não administrador da pessoa jurídica, em razão do dispositivo civilista não trazer como requisito a condição de gerência, mas tão somente a prática de ato que provoque benefício direto ou indireto ao sócio. Através de análise de fontes primárias do Direito e levantamento doutrinário, pelo método lógico-indutivo são traçadas as premissas que levam à conclusão de que o planejamento tributário abusivo enquadra-se como hipótese de desvio de finalidade, no que, para que se opere a desconsideração da personalidade jurídica, o intuito de lesar credores se apresenta como elemento subjetivo do tipo, cuja ausência necessariamente impede a responsabilização do sócio não administrador.

Palavras-chave: Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica; planejamento tributário abusivo; responsabilidade do sócio

ABSTRACT: This expository and analytical study evaluates the motion to Pierce the Corporate Veil provided for in article 50 of the Civil Code and its enforcement in the so-called abusive tax planning, investigating the possibility of holding the non-managing partner of the legal entity liable since the Civil Code does not require the condition of management, but only the performance of an act that causes a direct or indirect benefit to the partner. Through an analysis of primary sources of the Law and a doctrinal survey, using inductive reasoning, the outlined premises lead to the conclusion that abusive tax planning is a hypothesis of purpose deviation, in which, for the motion to pierce the corporate veil to take place, the intention to harm creditors is presented as a subjective element, the absence of which necessarily prevents the non-managing partner from being held liable.

Keywords: Disregard of Legal Entity Issue; abusive tax planning; partner responsibility

INTRODUÇÃO

A concepção da personalidade jurídica representa uma autêntica transformação no campo do direito empresarial, configurando-se como uma ferramenta jurídica elaborada para atender às demandas sociais na medida em que possibilita a distinção entre a pessoa jurídica e o indivíduo sócio, conferindo à primeira a capacidade de realizar uma variedade de atos jurídicos, além de possuir identidade e patrimônio próprios, claramente distinguíveis dos de seus membros.

Assim, o propósito dessa criação é tornar a atividade empresarial atrativa, viável e, acima de tudo, segura, incentivando sua realização. Ao conferir autonomia à pessoa jurídica em relação aos seus membros, reduz-se os riscos associados ao negócio, respaldando a limitação dessas responsabilidades.

Aqui se apresentam as palavras de Leonardo Parentoni¹⁷ ao apontar que a relevância na limitação da responsabilidade do sócio é tão significativa que já se utilizou a metáfora de que a limitação patrimonial se assemelha ao casco de um navio. Esse mecanismo representa a principal salvaguarda para o sócio, assim como o casco é a principal defesa dos tripulantes contra os perigos do mar. Assim como ninguém deve ser "lançado ao mar", é violação inaceitável a quebra da autonomia e afastamento da personalidade jurídica para se atingir o sócio.

Contudo, em algumas situações a pessoa jurídica é empregada em propósitos distintos daqueles para os quais foi originalmente criada, no que, uma vez configurado excesso admite-se a sua desconsideração com o objetivo de atingir o patrimônio do sócio que tenha concorrido para este abuso ao administrar a empresa.

Neste contexto se insere o planejamento tributário inoponível ao Fisco, este entendido como conjunto de atos lícitos praticados pela pessoa jurídica e anteriores

¹⁷ PARENTONI, Leonardo. O incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica no CPC/2015 Disponível em:

//efaidnbmnnnibpcajpcglclefindmkaj/https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/37521/2/O%20Incidente%20de%20Desconsidera%C3%A7%C3%A3o%20da%20Personalidade%20Jur%C3%ADdica%20no%20CPC%202015.pdf – acesso em 30 de novembro de 2023, p. 33.

aos fatos geradores tributários, com o exato objetivo de evita-los¹⁸, configurando, portanto, abuso que possibilita a desconsideração.

Em matéria tributária, antes das alterações legislativas que sofreu o diploma civil, o fundamento para tal desconsideração repousava no “art.135, III do CTN”, que responsabiliza quem ocupa posição de gerência na sociedade, pelos atos a ela inerentes. Nesse contexto, cobrança do crédito tributário decorrente de abuso de poder ou contrariedade à lei incide diretamente sobre quem ocupa esta posição, no que diz respeito à sua responsabilização direta pelos atos que configuram infração tributária, norma esta que abrange diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica, inclusive sem que sejam, necessariamente, sócios da entidade.

Não por outra razão, quando se tratava de responsabilidade tributária, a jurisprudência administrativa e judicial se firmou no sentido do necessário preenchimento do aspecto objetivo – poder de gerência – somado ao aspecto subjetivo – dolo – para responsabilização de terceiro, o que resguardava a autonomia patrimonial dos sócios não administradores, os quais, por não ocuparem referida posição, não podiam ser responsabilizados pessoalmente.

Atualmente, com a nova redação dada ao “art. 50 do CC”, demonstrar-se-á que nos casos de desconsideração ali elencados é possível o enquadramento do planejamento tributário inoponível ao Fisco, ao que a posição de gerência deixa de ser o referencial central, permitindo que todo sócio seja responsabilizado desde que “*beneficiado direta ou indiretamente pelo abuso*”, o que nos fez formular o seguinte questionamento, objeto do presente estudo: em razão do planejamento tributário inoponível ao Fisco inevitavelmente provocar benefício, ainda que indireto, ao sócio não administrador, na medida em que reduziu a carga tributária da pessoa jurídica, conseqüentemente aumentando a distribuição de lucro, permite-se, então, com fundamento no atual “art. 50, CC”, que seja ele pessoalmente responsabilizado em razão dos benefícios auferidos com o abuso?

¹⁸ CREPALDI, Silvio. Planejamento Tributário: teoria e prática. 3ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021, p.53.

Para respondermos a este questionamento nos debruçamos, inicialmente, sobre os principais aspectos do planejamento tributário inoponível ao Fisco, este entendido como aquele sem propósito comercial, demonstrando que se configura em notória hipótese de desconsideração, onde a aparência de licitude em certos atos encobre, na realidade, outros cujo propósito principal é prejudicar os credores, neste caso, o Fisco.

Na segunda parte do artigo, examinam-se de forma sucinta as normas de responsabilidade em matéria tributária e sua vinculação com o instituto da desconsideração. Será demonstrada a plena aplicabilidade no contexto tributário, destacando os limites tanto objetivos quanto subjetivos dessa aplicação.

A investigação do elemento subjetivo, ou seja, a análise do ato praticado com a intenção de prejudicar credores, é detalhada na última parte do estudo. Nessa seção, examina-se a desconsideração conforme delineada pelas modificações introduzidas no diploma civilista. A indagação central é se é possível concluir pela responsabilização do sócio não administrador nos casos de planejamento tributário inoponível ao Fisco.

O PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Não se discute a legitimidade na economia de tributos, principalmente quando considerada a liberdade econômica que é conferida aos cidadãos, no sentido de lhes permitir a organização de seus atos como forma de reduzir a carga tributária que estariam sujeitos, no que a doutrina e jurisprudência muito discutem acerca dos limites na definição do planejamento tributário lícito e aquele considerado abusivo.

Conforme ANDERSON FURLAN¹⁹, o que caracteriza fundamentalmente o planejamento tributário abusivo é a redução da carga tributária sem que haja afronta direta à lei, tornando essencial, portanto, a análise de diversos elementos que não

¹⁹ FURLAN, Anderson. Planejamento Fiscal no Direito Brasileiro – Limites e Possibilidades. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p.197.

apenas os jurídicos, exatamente em razão de, em verificação dos atos configuradores do planejamento tributário, estar-se diante de condutas lícitas e previstas no ordenamento jurídico, o que, em um momento inicial ou análise perfunctória, não permitiram, de plano, concluir que se está diante de abuso.

O planejamento tributário inoponível ao Fisco revela uma série de atos que, considerados isoladamente, são lícitos, mas cujo objetivo precípua é impedir ou retardar a ocorrência do fato gerador tributário, o que a princípio não configuraria hipótese de desconsideração já que decorre da autonomia da entidade:

“É possível estabelecer uma relação entre o planejamento tributário e a existência de lacunas no ordenamento jurídico positivo. Deste ponto de vista, as práticas elisivas só existiriam em razão do eventual problema sintático ou estrutural do ordenamento que pode ser corrigido de várias formas. Ocorre, no entanto, que essa consideração sintática é pobre porque, em linhas gerais, toda elisão fiscal ou planejamento tributário representa uma inequívoca manifestação da liberdade de configuração dos interesses individuais, nos limites da ordem jurídica, ou seja, sem ofensa a direito ou em prejuízo de terceiro. Portanto, de acordo com este sistema de referências, o planejamento tributário não envolve, unicamente, a exploração de lacunas com o objetivo de obter uma vantagem pela singela razão de que a existência das lacunas é um problema de ordem estrutural do sistema de direito positivo e que, portanto, afetaria a todos em igual extensão.

Do ponto de vista pragmático, a expressão é utilizada como sinônima de liberdade de ação, de escolha entre possibilidades igualmente válidas. Logo, sob esse ponto de vista, ele envolve a seleção de alternativas oferecidas pelo ordenamento jurídico de forma intencional ou não. De fato, em toda ordem jurídica positiva existem situações que não são alcançadas por normas imperativas que obriga ou proíbe alguma coisa. Por vezes uma mesma ordem permite escolhas com repercussão tributária diferente, em outras situações a lei concede incentivos fiscais.”²⁰

Além disso, os princípios constitucionais tais como “*livre iniciativa, função social da propriedade, isonomia, busca pelo pleno emprego e livre concorrência*”, indicariam plena autonomia do particular na execução de seus atos, mas não é bem assim! Pela redação do parágrafo único do “*art. 116 do CTN*” encontramos a possibilidade de a

²⁰ ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 8.

autoridade administrativa *desconsiderar* atos ou negócios jurídicos cuja finalidade seja “*dissimular a ocorrência do fato gerador tributário ou dos elementos constitutivos da obrigação tributária*”.

O destaque do agir administrativo se faz necessário na medida em que “desconsiderar” é diferente de “invalidar”, no que, a partir do acréscimo do dispositivo pela “*Lei Complementar nº 104 de 2001*”, houve substancial alteração na jurisprudência, principalmente administrativa, para legitimar a *desconsideração*, perante o Fisco, de atos lícitos praticados pelo contribuinte, tornando-os sem efeito.

Acabando com a discussão sobre a constitucionalidade do dispositivo, o Supremo no julgamento da ADI 2.446, concluiu pela improcedência da ação direta de inconstitucionalidade.

Destacamos o teor do voto do Min. Ricardo Lewandowski que trouxe importante elucidação sobre a questão ao afirmar que “*o objetivo do legislador não foi impossibilitar o planejamento tributário, prática comum nas atividades empresariais, com a finalidade de buscar o caminho menos oneroso de tributos para os contribuintes, mas permitir que a autoridade administrativa desconstitua atos e negócios jurídicos nos quais forem usados artifícios juridicamente ilegítimos para burlar a ordem tributária, evadindo-se o contribuinte da ocorrência de fato gerador que deveria constituir a obrigação tributária.*”²¹

Destaca-se o apontamento de “artifícios juridicamente **ilegítimos**”²² no que é demonstrada novamente a diferenciação entre o planejamento tributário ilícito *versus* planejamento tributário lícito, este possivelmente “abusivo” conforme os “*artifícios juridicamente ilegítimos*” empregados, que possibilitam sua “*desconsideração*” pelo Fisco.

E, para caracterização do abuso no planejamento tributário, o propósito comercial, que caso não esteja presente afasta a legitimidade do ato praticado, é

²¹ Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1930159> – acesso em 05/12/2023.

²² E não ilícitos.

apontado como elemento que separa o limiar da aparente licitude para configurar ilicitude tributária, o que se verifica em inúmeras decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

Este artigo não se deterá sobre a evolução histórica do propósito negocial e sua importação do direito estrangeiro sem que houvesse a edição de lei para embasar sua aplicação. Interessa-nos que, a partir desta construção, os atos formalmente lícitos, mas que não detenham propósito negocial, isto é, sem que tenham motivos e interesses empresariais que não apenas a redução ou retardamento da obrigação tributária, consideram-se *formas vazias de substância*²³, admitindo sua desconsideração pelo Fisco, configurando, portanto, planejamento tributário abusivo.

Isto porque, conforme já visto, as pessoas jurídicas devem zelar pelo cumprimento das finalidades que ensejaram sua criação, consagrando a função social da empresa, o que necessariamente compele as sociedades a observarem as regras do ordenamento jurídico.

Dessa forma, ao agirem de maneira diversa, desviando-se da finalidade, admite-se a desconsideração, já que o ordenamento jurídico não aceita a dissimulação de atos que assumem o caráter de licitude, mas em verdade escondem a real intenção da sociedade que é tão somente evitar o fato gerador, em claro abuso de direito.

E, para tal, necessário investigar a causa e finalidade do ato formalmente lícito que foi realizado pela pessoa jurídica para que, então, se verifique o preenchimento das condições previstas na legislação civil, isto é, o abuso da personalidade decorrente do *desvio de finalidade* ou *confusão patrimonial*.

A DESCONSIDERAÇÃO NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO

Assumindo que o planejamento tributário abusivo autoriza o Fisco a desconsiderar atos formalmente lícitos, visando a cobrança do crédito tributário

²³ ANDRADE FILHO, op. Cit, p. 90.

originalmente suprimido, e considerando que tais práticas representam um desvio nos propósitos para os quais a empresa foi constituída, examinaremos brevemente como o “*art. 50, CC*” abrange as situações de planejamento tributário abusivo, antes abrangidas pelo “*art. 135, inciso III, do CTN*”.

De fato, já discutimos que a segregação patrimonial entre a sociedade e seus membros (sócios e administradores) é essencial no desenvolvimento da economia, uma vez que traz segurança aos cidadãos que buscam empreender. A desconsideração se apresenta como contraponto, já que é a resposta para quem, ao buscar a proteção proporcionada pela estrutura empresarial, realiza ações que se desviam dos objetivos empresariais, resultando em danos a terceiros. Essa ferramenta permite a responsabilização direta desses indivíduos.

Até a edição do Código Civil de 2002 não havia uma norma geral que abordasse a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, ao que se aplicava o já mencionado “*art. 135, III, do CTN*”.

Entretanto, mesmo após a vigência do diploma civil, as modificações da “*LC nº 104/2001*”, e o Novo Código de Processo Civil e as alterações promovidas pela “*Lei nº 13.874/2019*” no “*art. 50, CC*”, tanto em instâncias administrativas quanto judiciais, diversos julgadores ainda recorrem ao citado “*art. 135, inciso III, do CTN*” para fundamentar a responsabilidade do sócio ou administrador em casos de abuso de direito.

Merece destaque que a aplicação desse dispositivo do CTN requer a presença de um crédito tributário que possa ser oposto e que seja de titularidade da pessoa jurídica. Além disso, é necessário que os diretores, gerentes e representantes da empresa tenham atuado com “*excesso de poderes ou violação à lei, contrato social ou estatuto*”, o que permite que a separação patrimonial entre a sociedade e seus membros seja quebrada.

Não nos aprofundaremos na natureza desta responsabilidade, sendo pertinente mencionar somente que, ao nosso ver, é uma clara desconsideração da personalidade jurídica já que se invade a esfera patrimonial do sócio ou administrador por conta de uma obrigação que originalmente não era sua.

Não obstante, as alterações promovidas pela no “*art. 50 do CC*” parecem abarcar não apenas as hipóteses delineadas pelo “*art. 135, inciso III, do CTN*”, mas toda e qualquer norma de responsabilidade pessoal do membro da sociedade quando se está diante de *desvio de finalidade da pessoa jurídica* ou *confusão patrimonial*, no que se passou a discutir se referido dispositivo seria aplicável ao Direito Tributário ou se seria necessária a edição de uma legislação específica para tal, sob pena de violação ao princípio da legalidade tributária.

Ao abordar o assunto, João Ganacin²⁴ sustenta a dispensabilidade de autorização expressa. Ele argumenta que referida teoria se aplica a qualquer ramo do Direito, incluindo o direito tributário, já que sua consequência é a possível privação do patrimônio dos sócios, o que somente pode ser realizado pelo devido processo legal, com garantia do contraditório. Ao que, tratando-se de *desconsideração*, a consequente instauração do incidente garante a observância desses primados, razão pela qual não pode ser afastada quando se trata de responsabilidade pessoal.

Já Lucas Lobo Pereira aponta o entendimento de Arnaldo Wald e Luiza Rangel de Moraes que defendem que o mencionado o “*art. 116 do CTN*” é o dispositivo que, por si só, autoriza a desconsideração no âmbito tributário²⁵.

A diferenciação que se mostra necessária ocorre na medida em que, quando tratamos da responsabilidade pessoal prevista no CTN, se está diante de responsabilização daquele sócio/administrador/representante que, nesta qualidade, agiu com ingerência, recaindo a cobrança diretamente sobre o indivíduo como resultado de seu agir conforme as infrações ali descritas.

Não por outra razão a jurisprudência se pacificou no sentido de, por tal dispositivo, necessário o preenchimento do critério objetivo configurado na posição de gerência da pessoa jurídica, podendo o indivíduo, inclusive, ser ou não ser sócio da

²⁴ GANACIN, João Cánovas Bottazzo e Arruda Alvim, coordenador científico. *Desconsideração da personalidade jurídica no processo civil*. 1ª Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020 (Livro Digital), não paginado.

²⁵ PEREIRA, Lucas Lobo. *Responsabilidade tributária e desconsideração da personalidade jurídica no novo CPC*. São Paulo: Almedina, 2019, p. 82.

empresa, somado ao critério subjetivo, decorrente da conduta dolosamente praticada²⁶.

Observe-se o fundamento do acórdão proferido em outubro do ano de 2002²⁷, no que revela a jurisprudência firme da Corte Superior (já que se estende até o presente) no tocante às hipóteses e requisitos para responsabilização pessoal em matéria tributária. Em suas razões, declara o acórdão que a condição de gerência é o primeiro passo em direção à responsabilização.

O entendimento pela aplicação do “*art. 135, inciso III, do CTN*” há tempos se consolidou, portanto, como hipótese de responsabilização pessoal que pressupõe (i) o inadimplemento da obrigação; (ii) a função de gerência; (iii) a prática de ato doloso com de infração à lei ou aos atos constitutivos da pessoa jurídica.

Hipótese diversa é a utilização da pessoa jurídica com *desvio de finalidade* ou *confusão patrimonial*, situações estas que comprometem a característica da pessoa jurídica como um entidade autônoma, tornando pertinente a desconsideração de sua personalidade jurídica para responsabilizar o indivíduo que agiu de maneira abusiva por meio da estrutura societária, no que a aplicação do “*art. 135, inciso III, do CTN*” não revela melhor fundamentação.

Exige-se, para desconsideração prevista no diploma civil, que haja conduta praticada com *desvio de finalidade* ou *confusão patrimonial*, ambas capazes de afastar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica em relação ao sócio para que este seja compelido a, pessoalmente, responder pelas obrigações tributárias originalmente de titularidade da empresa.

Na primeira hipótese – *desvio de finalidade* – enquadra-se perfeitamente o planejamento inoponível ao Fisco, uma vez que, conforme abordamos, o planejamento tributário abusivo é aquele sem propósito negocial, em que atos aparentemente lícitos em verdade encobrem a real finalidade que é tão somente a

²⁶ REsp 1326221/DF

²⁷ REsp 260.077/SC

redução da carga tributária, ou seja, a intenção não é a prática de um ato empresarial para atingir o objetivo a que se propõe, mas somente obter um proveito fiscal.

Estabelecido o entendimento até aqui desenvolvido, no sentido de que o planejamento tributário sem propósito comercial e, portanto, inoponível ao Fisco, é clara hipótese de desconsideração, no que atrai a incidência do diploma civil em complemento ao parágrafo único do “*art. 116 do CTN*”, que é exatamente o que regulamenta o planejamento tributário abusivo, partimos para questão de extrema relevância: a responsabilidade do sócio que não administra a sociedade.

Isto porque já verificamos que, enquanto hipótese de desconsideração com fundamento no “*art. 135*”, há restrição legal abrangendo somente o sócio, administrador ou representante que tenha agido com “*excesso de poderes ou fraude à lei ou estatuto*”, a condição de gerência é elemento da regra matriz de incidência tributária no que tange à sujeição passiva.

Uma vez superada a incidência deste dispositivo quando se trata de planejamento tributário abusivo, deslocando-a para o campo de incidência do “*art. 50 do CC*”, a condição de gerência deixa de ser elemento do tipo, admitindo, *a priori*, a responsabilização tanto do sócio administrador quanto do não administrador.

A questão se agrava quando constatamos que as alterações promovidas no dispositivo civilista admitem a desconsideração para que “*determinadas relações de obrigações sejam estendidas aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso*” (grifos acrescidos)²⁸.

E, uma vez que o planejamento tributário abusivo, como tal, reduziu a carga tributária da pessoa jurídica, não há como negar que o sócio não administrador, ainda que não tenha participado da decisão que levou o planejamento, não tenha dela se

²⁸ Código Civil de 2002.

beneficiado indiretamente, já que menor quantidade de tributo a adimplir representa maior distribuição de lucro entre os sócios²⁹.

Para verificar a validade desta construção, necessário que nos aprofundemos no que diz o “*art. 50, CC*” para, então, verificarmos a responsabilidade do sócio que não ocupa a função de administrador.

O ELEMENTO SUBJETIVO E O AFASTAMENTO DA RESPONSABILIDADE

A *desconsideração da personalidade jurídica* é o instituto jurídico criado para coibir o uso da pessoa jurídica de maneira patológica. A Teoria Maior fundamenta a desconsideração em razão do abuso da personalidade jurídica decorrente de conduta que, *intencionalmente*, resulta em prejuízo a credores, envolvendo, portanto, exame de natureza subjetiva, consubstanciado no intento do sócio ou administrador de frustrar legítimos interesses dos credores da empresa, o que torna necessária a demonstração do agir doloso. A jurisprudência majoritária sustenta que é necessário demonstrar a ação dolosa dos sócios, evidenciando que a sociedade foi utilizada como uma fachada para prejudicar terceiros³⁰.

De forma distinta, a Teoria Menor ou objetiva, estipula que o único elemento necessário para a desconsideração é o prejuízo ao credor³¹. É a teoria adotada nas relações de consumo.

De toda forma, ao compulsarmos a redação do “*art. 50 do CC*” antes das alterações promovidas pela “*Lei nº 13.874/2019*”, não se verificava o elemento subjetivo decorrente da “*intenção de fraudar*”, do que nos permite concluir que sua

²⁹ Ainda que não haja distribuição de lucros em razão de possível reinvestimento do capital na própria empresa, ainda assim é possível vislumbrarmos o benefício indireto em razão do reinvestimento de capital favorecer a atividade empresarial.

³⁰ **CARVALHO**, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p.651.

³¹ **TARTUCE**, Flávio. *Responsabilidade Civil*. 4ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p.401.

inclusão foi eleita pelo Legislador como elemento essencial nos casos de verificação de aplicação ou não do instituto.

A significativa alteração do dispositivo para constar expressamente que, para configuração de *desvio de finalidade*, é necessária a utilização da pessoa jurídica com o “*propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza*”, revelam que ao contrário dos preceitos que regem a Teoria Menor (no que basta o dano), neste caso a preocupação maior do Legislador foi de coibir práticas cometidas com abuso, repreendendo a ilicitude³².

A inclusão do parágrafo primeiro no “art. 50”, ao acrescentar “o *propósito de lesar credores e a prática de atos ilícitos de qualquer natureza*” para configuração do *desvio de finalidade* não deixa dúvidas de que o proposto do Legislador foi coibir a fraude.

Do que se conclui que o “*trata-se de ato doloso. O uso da pessoa jurídica para a prática consciente de atos ilícitos não se amolda à função social do instituto. Mas é indispensável dolo. As simples prática de ato ilícito pela sociedade não é hipótese de desconsideração.*”³³. A importância na delimitação do propósito ilícito se mostra essencial em razão de possibilitar a responsabilização pessoal do sócio que, amparado na prática de atos lícitos, os utiliza com o intuito de lesar os credores da pessoa jurídica, em típico caso de planejamento tributário abusivo.

Em um primeiro momento, em razão da licitude que reveste o ato, a conduta seria aparentemente legítima, mas investigando-se a motivação, a real intenção por trás daquela conduta, então – verificada a presença do intuito fraudulento, de lesar credores – é possível dar-se justa punição ao sócio que assim agiu, responsabilizando-o pessoalmente pelo ato por ele praticado.

³² **BENJAMIN**, Antônio Herman V., MARQUES, Claudia Lima e BESSA; Leonardo Roscoe, Manual de Direito do Consumidor. São Paulo: RT, 2012, p.80.

³³ MAMEDE, Gladston. Direito Societário – Direito Empresarial Brasileiro. 14ª Ed. Barueri: Atlas, 2022, p. 190.

Por outro lado, não é toda e qualquer ilicitude que pode provocar a responsabilização pessoal, mas somente aquela praticada com o *intuito de lesar credores*, o que revela acerto do legislador, tendo em vista que, levando-se ao limite, qualquer ato pode ser considerado ilícito, já que inevitavelmente descumpre algum enunciado do contrato social ou da legislação, ampliando o instituto a ponto de tornar possível enquadrar qualquer conduta como apta a ensejar a desconsideração. Como simples exemplo, o inadimplemento de uma obrigação (tributária ou particular) é um ato ilícito, não se admite, contudo, a responsabilização pessoal do sócio, exceto se demonstrado que praticou o ato de inadimplência da obrigação com o intuito (a intenção, o propósito) de lesar credores, e não porque a empresa estaria, suporemos, somente desprovida de caixa.

Observe que o resultado é o mesmo: não satisfação de uma obrigação assumida, lesando credor. Contudo, no caso de não ter sido cumprida por qualquer razão que seja, se o ato não se reveste de intuito fraudulento, não haverá responsabilidade pessoal. Ao contrário, ainda que a circunstância fática fosse exatamente a mesma (ausência de caixa), mas verificado que a inadimplência ocorreu porque a ausência de recursos foi premeditada com o intuito de lesar aquele credor, então o sócio será chamado a responder pessoalmente.

Ao que concluímos que não é toda e qualquer ilicitude que se refere o art. 50, mas aquela que desvia a finalidade da empresa provocando benefícios, ainda que indiretos, e é praticada com o intuito de lesar credores. Aceitar o contrário, ou seja, a desconsideração diante de qualquer ilicitude, seria equivalente a aplicar a Teoria Menor, contrariando o modelo econômico desenhado para incentivar a criação de empresas pela previsibilidade dos riscos.

E com esta premissa em mãos, isto é, da necessidade do intuito fraudulento, temos instrumentos para responder o questionamento anteriormente formulado: *em razão do planejamento tributário inoponível ao Fisco inevitavelmente provocar benefício, ainda que indireto, ao sócio não administrador, permite-se, então, com fundamento no atual art. 50 do Código Civil, que seja ele pessoalmente responsabilizado em razão dos benefícios auferidos com o abuso?*

Ou seja, bastaria o benefício indireto para que o sócio não administrador fosse responsabilizado?

Pois bem. *Possivelmente* se admitiria a responsabilização dos sócios, administradores ou não, na medida em que a redução da carga tributária por conta do planejamento tributário abusivo, inevitavelmente lhes provoca benefícios, ainda que indiretos (pelo aumento da distribuição de lucros ou do investimento na empresa, em razão da diminuição dos gastos que seriam destinados ao pagamento de tributos).

Ainda assim, para que se permitisse a responsabilização daquele sócio sem poderes de gerência, mesmo que tenha auferido benefício indireto pela redução da carga tributária na pessoa jurídica, o que em tese o enquadraria no art. 50, sua responsabilização somente se dará se demonstrada a prática de ato próprio, com o **elemento subjetivo** consistente no **intuito de fraudar credores** que, no caso, é o Fisco.

Caso não haja ato próprio praticado com este intuito, respondendo o questionamento formulado, para que haja a responsabilização são necessários dois elementos: (i) o benefício, ainda que indireto; e (ii) o agir com o intuito de lesar credores; razão pela qual o sócio não administrador, ainda tenha que tenha auferido um benefício indireto pelo planejamento tributário, caso tenha praticado ato próprio com este elemento subjetivo, não responderá.

CONCLUSÃO

A criação da pessoa jurídica como entidade autônoma e independente de seus membros se mostrou necessária para possibilitar o pleno desenvolvimento do modelo econômico atual, na medida em que torna previsíveis os riscos ao empreendedor, propiciando o investimento e fomento da atividade econômica sem que haja receio, ao indivíduo, de invasão do Estado sobre seu patrimônio pessoal, exceto nas hipóteses legalmente previstas.

Partindo-se da premissa que as pessoas jurídicas devem cumprir suas finalidades conforme as normas do ordenamento jurídico e seu estatuto ou contrato

social, a manutenção de sua autonomia patrimonial e limitação da responsabilidade de seus administradores exige a observância das normas legais tanto em sua instituição quanto no desenvolvimento de suas atividades.

No entanto, em algumas circunstâncias, a pessoa jurídica é empregada para objetivos distintos daqueles para os quais foi originalmente constituída, no que a proteção e autonomia patrimoniais originalmente desenhadas admitem mitigação.

Neste cenário, o presente estudo se debruçou sobre o planejamento tributário abusivo, isto é, aquele que é inoponível ao Fisco em razão de não possuir propósito comercial, cujo único objetivo seria a obtenção de vantagem fiscal, demonstrando que é ato capaz de ensejar a desconsideração da personalidade jurídica em razão de, através de uma série de atos lícitos, mascarar-se tão somente o desejo fiscal de redução da carga tributária, configurando abuso de direito decorrente do desvio de finalidade.

Ao longo do estudo demonstramos nosso entendimento de que, com as alterações promovidas no “art.50 do CC” pela “Lei nº 13.284/2019”, referido dispositivo passou a abranger as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no “art. 135, inciso III”, e em outros dispositivos do CTN (como os arts. 121 e 124) uma vez caracterizado o *desvio de finalidade* ou a *confusão patrimonial*. Nesse contexto, como elemento do tipo, inserido no *caput* do dispositivo, a desconsideração da personalidade jurídica permite que os “efeitos de determinadas relações de obrigações se estendam aos bens particulares de **administradores ou sócios da pessoa jurídica que foram beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso**”.

Com base nesse dispositivo legal, portanto, admite-se não apenas a responsabilidade do sócio ou terceiro administrador, mas de qualquer sócio que tenha sido “*beneficiado direta ou indiretamente pelo abuso*”, o que levantou a seguinte questão que buscamos responder ao longo deste artigo: considerando que o planejamento tributário inoponível ao Fisco inevitavelmente resulta em benefício, mesmo que indireto, ao sócio não administrador, uma vez que reduziu a carga tributária da pessoa jurídica, permite-se, com base no atual “art. 50, CC”, que esse sócio seja pessoalmente responsabilizado pelos benefícios obtidos com o abuso?

Ao diminuir a carga tributária da pessoa jurídica, todos os sócios obtêm benefícios, mesmo que indiretos, pela redução do montante de tributos a pagar, enquadrando-se potencialmente no “art. 50 do CC”. Isso é válido independentemente de serem administradores ou não.

Contudo, vimos que para que um sócio sem poderes de gerência seja responsabilizado é necessário demonstrar a **prática de ato** com o **elemento subjetivo** consistente no **intuito de fraudar credores**, que no caso é o Fisco.

Caso não exista **ato** praticado com este **intuito**, conclui-se que, da mesma forma que na responsabilidade prevista no “*art. 135, inciso III, do CTN*”, em relação à responsabilidade estabelecida no “*art. 50 do CC*”, ambas as hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica, não é permitida a responsabilização pessoal do sócio que não é administrador, ainda que tenha auferido algum benefício, direto ou indireto, decorrente do planejamento tributário abusivo.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Planejamento Tributário. 2ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BENJAMIN, Antônio Herman V., **MARQUES**, Claudia Lima e **BESSA**; Leonardo Roscoe, Manual de Direito do Consumidor. São Paulo: RT, 2012, p.80.

Código Tributário Nacional

Código Civil

Constituição da República Federativa do Brasil

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 30ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

CREPALDI, Silvio. Planejamento Tributário: teoria e prática. 3ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

FURLAN, Anderson. Planejamento Fiscal no Direito Brasileiro – Limites e Possibilidades. 1ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

GANACIN, João Cánovas Bottazzo e Arruda Alvim, coordenador científico. *Desconsideração da personalidade jurídica no processo civil*. 1ª Ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020 (Livro Digital).

PARENTONI, Leonardo. O Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica no CPC/2015. Disponível em: [//efaidnbmnnnibpcajpcgclclefindmkaj/https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/37521/2/O%20Incidente%20de%20Desconsidera%C3%A7%C3%A3o%20da%20Personalidade%20Jur%C3%ADica%20no%20CPC%202015.pdf](https://repositorio.ufmg.br/bitstream/1843/37521/2/O%20Incidente%20de%20Desconsidera%C3%A7%C3%A3o%20da%20Personalidade%20Jur%C3%ADica%20no%20CPC%202015.pdf) – acesso em 30 de novembro de 2023.

MAMEDE, Gladston. Direito Societário – Direito Empresarial Brasileiro. 14ª Ed. Barueri: Atlas, 2022.

PEREIRA, Lucas Lobo. Responsabilidade tributária e desconsideração da personalidade jurídica no novo CPC. São Paulo: Almedina, 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. O desafio do planejamento tributário. Planejamento Tributário e o “Propósito Negocial”. São Paulo: Quartin Latin.

TARTUCE, Flávio. Responsabilidade Civil. 4ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

STJ - REsp nº 1.326.221/DF, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, publicado em 11/03/2019.

STJ - REsp nº 260.077/SC, Rel. Min. Francisco Peçanha Martins, publicado em 18/11/2002.

SOBRE O AUTOR

João Carlos de Lima Junior

Advogado sócio do escritório Lima Junior Domene Advogados Associados; Mestre em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo; Ex-Conselheiro do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), integrante das Câmaras Ordinária e Superior (2006-2015); Diretor Jurídico da Federação das Indústrias do Estado de São Paulo (2008-2016); Doutorando pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo.

E-mail: joao@limajr.com.br