

Universidade federal do Estado do Rio de Janeiro- UNIRIO
Centro de Ciências Jurídicas e Políticas (CCJP)

Ana Carolina de Oliveira Martins

*“A Aplicabilidade do Incidente de desconsideração da personalidade jurídica
nas Execuções Fiscais sob a ótica do Novo Código de Processo Civil”*

Rio de Janeiro

2017

Ana Carolina de Oliveira Martins

“A Aplicabilidade do Incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas Execuções Fiscais sob a ótica do Novo Código de Processo Civil”

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado Escola de Ciências Jurídicas da Universidade Federal do Estado do Rio de Janeiro (UNIRIO) como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, sob orientação do professor André Fontes.

Rio de Janeiro

2017

Aos amigos e familiares

“É melhor arriscar coisas grandiosas, alcançar triunfo e glória, mesmo expondo-se ao fracasso, do que fazer fila com os pobres de espírito que vivem numa penumbra cinzenta e não conhecem vitória e nem derrota!” Franklin Delano Roosevelt.

AGRADECIMENTOS

A Deus, pela força, coragem e proteção. Obrigada, Pai, por estar sempre comigo.

Aos meus pais Conceição e Fábio, minha irmã Ana Beatriz, minha tia Dayse, meus tios, tias, primos e primas, por estarem sempre comigo e por mostrarem que, sem dúvida, esta bela e grande família foi, é e sempre será fundamental.

Ao Guilherme, Bia e Raphael meus queridos amigos e companheiros de grupo de estudos por madrugadas a dentro.

Ao Rodrigo, Fragoas, Henrique, Felipe, Anna Carolina, Luiza, Stella, Gabrielle, irmãos que conheci na Unirio e que com certeza comigo estarão pelo resto da vida.

Ao querido Wilson Macena e Breno por toda a ajuda acadêmica.

À turma 2012.2, por me apresentar um grupo de amigos que se tornou uma verdadeira família.

Aos incríveis profissionais Marcos Wilson, Joelma, Renata, Rafael Bragança, Fernanda Mattos e Daniel Massena por me ensinarem a tornar-me uma boa profissional, a amar e respeitar a advocacia.

Aos grandes amigos do Escritório Daudt Guilherme, Paulo, Filipe, Annie, Marcelo, Fábio por todo apoio, carinho e distração nos momentos de dificuldade.

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso intenta o desenvolvimento do seguinte tema: “A aplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais sob a ótica do Novo Código de Processo Civil”.

Com a vigência do Novo Código de Processo Civil, Lei n. 13.105/2015 surgem importantes diretrizes, as quais visam sanar os conflitos existentes no âmbito do processo tributário que o Código de Processo Civil de 1973, ao longo de sua vigência, não conseguiu apaziguar. Sendo um desses conflitos a desconsideração da personalidade jurídica no âmbito das execuções fiscais.

A nova norma processual trouxe um capítulo autônomo para disciplinar, exclusivamente, a aplicação do instituto, qual seja, o capítulo IV do título III, denominado justamente "Do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica".

De maneira geral, pretende-se analisar no trabalho acadêmico de conclusão de curso a possibilidade de aplicação da ação incidental de desconsideração da personalidade jurídica, trazida pelo novo codex, no curso das Execuções Fiscais, com escopo de quitação do débito exequendo, imputando ao Sócio a Responsabilidade Tributária.

Palavras-Chave: novo Código de Processo Civil; desconsideração da personalidade jurídica; Execução fiscal; responsabilidade tributária; incidente.

ABSTRACT

The present work of conclusion of course tries the development of the following theme: "The applicability of the incident of disregard of the legal personality in the tax executions under the perspective of the New Code of Civil Procedure".

With the validity of the New Code of Civil Procedure important guidelines appear, which aim to remedy the existing conflicts in the scope of the tax process that the Code of Civil Procedure of 1973, throughout its term, failed to appease. One of these conflicts is the disregard of legal personality in the context of tax foreclosures.

The new procedural rule brought an autonomous chapter to exclusively discipline the application of the institute, that is, Chapter IV of Title III, rightly called "The Incident of Disregard of Legal Personality."

In general, it is intended to analyze in the academic work of conclusion of the course the possibility of applying the incidental disregard of the legal personality, brought by the new codex, in the course of Tax Enforcement, with the scope of discharge of the debt, imputing to the Member The Tax Responsibility.

Keywords: new Code of Civil Procedure; Disregard of legal personality; Tax enforcement; Tax liability; incident.

Sumário

1. Introdução.....	1
2. Capítulo 1 – O incidente de desconsideração da personalidade jurídica	4
2.1. A Criação da Personalidade jurídica	4
2.2 Sociedade Limitada.....	6
2.3. evolução histórica do instituto da disregard of the legal entity.....	8
2.4 Peculiaridades e pressupostos da Desconsideração da Personalidade.....	11
2.5 Desconsideração da Personalidade Jurídica inversa	14
2.6 O Incidente de Desconsideração da Personalidade jurídica sob a ótica do Novo Código de Processo Civil	15
2.6. a Aspectos do Código Civil de 1973 Versus Novo Código de Processo Civil de 2015 quanto à desconsideração e jurisprudência	16
2.6. b O Incidente	17
2.6. c Momento Processual Adequado.....	18
2.6. d Partes Legitimadas a Propor o Incidente	19
2.6. e Aspectos Iniciais do Incidente.....	20
2.6. f A Defesa.....	21
2.6. g Possibilidade de Julgamento Liminar no Incidente	23
2.6. h Fase Processuais: Instrutória, Decisória e Recursal.....	23
2.6. i Formação da Coisa Julgada	24
3. Capítulo 2 – A Responsabilidade Tributária em sede de Execução Fiscal	27
3.1 Aspectos importantes sobre o dever de tributar	27
3.2. A Obrigação tributária.....	28
3.3 O Fato Gerador	30
3.4 Os sujeitos ativos da Obrigação Tributária.....	31
3.5 Os sujeitos passivos da Obrigação Tributária.....	32
3.6 A Responsabilidade Tributária.....	33
3.6. a Responsabilidade por Transferência	34
3.6. b Responsabilização tributária dos Sócios gerentes.....	35
3.7 A Execução Fiscal	40
3.7. a O Redirecionamento da Execução Fiscal	41
3.8 A Responsabilidade dos Sócios prevista no artigo 135, III, e 134, VII do CTN e a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica	41
3.9 O Impasse trazido pelo artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional.....	44

<i>4. Capítulo 3 Posicionamento contra a Aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário</i>	<i>47</i>
<i>5. Capítulo 4 Posicionamentos a favor da Aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário</i>	<i>51</i>
<i>6. Conclusão.....</i>	<i>54</i>
<i>7. Bibliografia</i>	<i>55</i>

1. Introdução

Esse trabalho de conclusão de curso irá desenvolver aspectos para o entendimento do tema: “A aplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais sob a ótica do Novo Código de Processo Civil”. Para total compreensão do tema serão abordados aspectos inovadores do Código de Processo Civil de 2015¹ (NCPC), que trouxe um procedimento específico para a desconsideração da personalidade jurídica, bem como os pontos mais relevantes da *disregard doctrine*, e os principais temas que abrangem a responsabilidade tributária.

No anteprojeto do NCPC, Lei do Senado n.º 166, de 2010, observa-se, desde então, uma preocupação dos Senadores a respeito da aplicação teoria da desconsideração da personalidade jurídica, haja vista a insegurança jurídica do instituto da desconsideração.

Cientes da necessidade de suprir tal lacuna anteriormente deixada pelo legislador, a Comissão de Juristas responsável pela elaboração do novo Código de Processo Civil, a qual teve como Presidente Luiz Fux e Relatora Geral Teresa Arruda Alvim Wambier, propôs um procedimento para aplicação da desconsideração da personalidade jurídica.

Tombado no Senado Federal como Projeto de Lei a proposta sofreu alterações antes de ser encaminhada à Câmara dos Deputados, onde foi aprovado sob o Projeto de Lei n.º 8.046/2010 e por fim sancionada pela Presidente a Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015.

No Capítulo II – Do incidente da desconsideração da personalidade jurídica, do Título IV (Das partes e dos procuradores) do Livro I (Parte Geral), percebe-se a preocupação dos juristas ao adotarem um procedimento processual na desconsideração, que foi delineado de acordo com o princípio constitucional do contraditório e ampla defesa, assim como garantindo a produção de provas e, na mesma oportunidade, trouxe a baila a desconsideração da personalidade jurídica inversa, já tratada pela doutrina e jurisprudência, nos casos em que se abusa da sociedade, para usá-la indevidamente com o fito de camuflar o patrimônio pessoal do sócio.

¹ Lei N° 13.105, De 16 De Março De 2015.

Após a entrada em vigor do Novo Código de Processo Civil surgem importantes diretrizes, as quais visam sanar os conflitos existentes no processo tributário que o Código de Processo Civil de 1973, ao longo de sua vigência, não conseguiu sanear. Sendo um desses conflitos a desconsideração da personalidade jurídica no âmbito das execuções fiscais.

A constituição de uma personalidade jurídica é ato da vontade humana, praticado mediante a observação de determinados requisitos formais, como o arquivamento de seus atos constitutivos no registro público.

A partir da sua constituição, a pessoa jurídica de responsabilidade limitada passa a revestir-se de autonomia garantida pela lei, adquirindo patrimônio próprio e diferenciados de seus criadores, havendo, como decorrência, a separação do patrimônio social e a limitação da responsabilidade dos sócios nos atos e contratos praticados e celebrados com terceiros.

No entanto, frequentemente, as garantias atribuídas pela lei às pessoas jurídicas de responsabilidade limitada são mal utilizadas por indivíduos que, aproveitando-se da autonomia patrimonial e da limitação da responsabilidade dos sócios pelas dívidas da sociedade, passam a praticar, em próprio benefício, atos fraudulentos.

Surge, então, inicialmente nos campos doutrinário e jurisprudencial, o instituto da desconsideração da personalidade, por meio do qual, em algumas situações, a requerimento da parte interessada ou do Ministério Público, o magistrado pode desconsiderar as garantias de adquiridas em razão da constituição da pessoa jurídica, imputando aos sócios o ônus pelos atos praticados com dolo ou fraude em nome da sociedade de responsabilidade limitada.

Atualmente, tal instituto possui previsão expressa em diversos diplomas pátrios, tais como o Código de Defesa do Consumidor, a lei dos Crimes Ambientais, o Código Civil e, atualmente, o novo Código de Processo Civil, que regulamentou, o processamento do incidente da desconsideração da personalidade jurídica, trazendo também a figura inédita da desconsideração inversa da personalidade jurídica.

A doutrina discute acerca da aplicação da nova legislação processual civil nos campos do direito tributário e do processo tributário, especialmente na execução fiscal, apresentando

argumentos ligados principalmente à natureza peculiar do crédito tributário, bem como relacionados à observância das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

A importância do assunto é evidente, haja vista que o novo diploma processual civil propagou seus efeitos para diversos ramos do direito, inclusive no direito tributário e no processo tributário, não havendo ainda jurisprudência firmada sobre o tema, sendo plenamente justificável o presente trabalho.

Sendo assim, o presente estudo explorará o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, analisando os reflexos do novo Código de Processo Civil no direito tributário e no processo tributário-fiscal, tudo isso à luz da doutrina e da jurisprudência dos Tribunais Superiores.

2. Capítulo 1 – O incidente de desconsideração da personalidade jurídica

Este capítulo irá realizar uma análise acerca não só da evolução doutrinária e jurisprudencial da desconsideração da personalidade no mundo e no Brasil, mas também do incidente da desconsideração da personalidade jurídica inaugurado no Direito pátrio a partir do Código de Processo Civil, Lei n. 13.105/2015, que entrou em vigor 18 de março de 2016, objetivando aplicá-la com maior eficácia e segurança jurídica em diversos ramos do direito, pois trata-se de um direito processual comum, perfeitamente aplicável a diversos ramos do direito.

2.1. A Criação da Personalidade jurídica

Primeiramente, é imperioso analisar como nasce a personalidade jurídica², qual a sua função no direito, entre outros aspectos antes de tratarmos da sua desconsideração no ramo jurídico. A partir da criação da figura da pessoa jurídica tornar-se inviável concentrar a prática de todos os atos empresariais unicamente na figura do Empresário³. Com a sofisticação e largo crescimento da economia restou impossível que as atividades desenvolvidas pela indústria, comércio e serviços ficassem adstritas, unicamente, à esfera das pessoas físicas.

Na medida em que as relações comerciais passaram a ser cada vez mais complexas, o artesão precisou contratar mão de obra para auxiliar na produção, passando a comercializar sua mercadoria para um intermediário ao invés de diretamente ao consumidor, restando clara a necessidade de se criar algum instrumento que não só descentralizasse a administração da atividade empresarial, como também a fomentasse.

Com a criação da pessoa jurídica, permitiu-se que ela captasse recursos e assumisse os riscos patrimoniais da atividade empresarial, possibilitando que diversos investidores passassem a integrar a economia por meio de participações em sociedades empresárias, gerando maior dinamização econômica.

² Código Civil de 2002- Artigo 45. Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

³ Artigo 966. Do Código de Processo Civil - Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Ou seja, uma vez personificada, a Pessoa Jurídica passa a ter existência jurídica própria, adquire personalidade e atua no mundo jurídico como sujeito titular de direitos e deveres. Um dos principais efeitos da personalização das sociedades é a separação patrimonial entre os bens sociais e os particulares dos sócios.

Desse modo a ideia basilar que justifica a criação da personalidade jurídica é a necessidade de uma autonomia patrimonial, já que possui patrimônio próprio expresso nas cotas sociais, possibilitando a realização de empreendimentos de maior expressividade que necessitam conjugar esforços e acumular riquezas, e que são de relevância para o desenvolvimento do comércio e da economia de uma maneira geral.

A partir de sua personificação, as empresas passaram a ter direito a nome, domicílio, capacidade contratual, capacidade processual, existência distinta e autonomia patrimonial. A importância da separação patrimonial entre a empresa e o empresário para o fomento da economia foi devidamente destacada pelo Superior Tribunal de Justiça nos Embargos de Divergência em Recurso Especial n.º 1.306.553/SC, Relatado pela Ministra Maria Isabel Gallotti, abaixo colacionado:

EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. ARTIGO 50, DO CC. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. REQUISITOS. ENCERRAMENTO DAS ATIVIDADES OU DISSOLUÇÃO IRREGULARES DA SOCIEDADE. INSUFICIÊNCIA. DESVIO DE FINALIDADE OU CONFUSÃO PATRIMONIAL. DOLO. NECESSIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. ACOLHIMENTO.

1. A criação teórica da pessoa jurídica foi avanço que permitiu o desenvolvimento da atividade econômica, ensejando a limitação dos riscos do empreendedor ao patrimônio destacado para tal fim. Abusos no uso da personalidade jurídica justificaram, em lenta evolução jurisprudencial, posteriormente incorporada ao direito positivo brasileiro, a tipificação de hipóteses em que se autoriza o levantamento do véu da personalidade jurídica para atingir o patrimônio de sócios que dela dolosamente se prevaleceram para finalidades ilícitas. Tratando-se de regra de exceção, de restrição a princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, a interpretação que melhor se coaduna com o artigo 50 do Código Civil é a que relega sua aplicação a casos extremos, em que a pessoa jurídica tenha sido instrumento para fins fraudulentos, configurado mediante o desvio da finalidade institucional ou a confusão patrimonial. 2. O encerramento das atividades ou dissolução, ainda que irregulares, da sociedade não são causas, por si só, para a desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do Código Civil. 3. Embargos de divergência acolhidos.⁴
(Grifos nossos)

⁴ STJ EREsp nº 1306553 / SC, PUBLICAÇÃO 12/12/2014, RELATORA Min. MARIA ISABEL GALLOTTI - SEGUNDA SEÇÃO

Vale ressaltar a importância de conceituar a pessoa jurídica, com sua característica de limitar o patrimônio dos sócios, e os motivos da necessidade de sua criação. Rubens Requião muito bem conceitua a pessoa jurídica:

Entende-se por pessoa jurídica o ente incorpóreo que, como as pessoas físicas, pode ser sujeito de direitos. Não se confundem, assim, as pessoas jurídicas com as pessoas físicas que deram lugar ao seu nascimento; pelo contrário, delas se distanciam, adquirindo patrimônio autônomo e exercendo direitos em nome próprio. Por tal razão, as pessoas jurídicas têm nome particular, como as pessoas físicas, domicílio e nacionalidade; podem estar em juízo, como autoras ou como réis, sem que isso se reflita na pessoa daqueles que a constituíram. Finalmente, têm vida autônoma, muitas vezes superior às das pessoas que as formaram; em alguns casos, a mudança de estado dessas pessoas não se reflete na estrutura das pessoas jurídicas, podendo, assim, variar as pessoas físicas que lhe deram origem, sem que esse fato incida no seu organismo. É o que acontece com as sociedades institucionais ou de capitais, cujos sócios podem mudar de estado ou se substituídos sem que se altere a estrutura social.⁵

Diante das dificuldades impostas pela complexidade de determinadas atividades econômicas, o compartilhamento de bens e serviços por parte de pessoas físicas no âmbito de uma sociedade empresária permite que seja obtido um êxito bem maior que seria muito difícil de ser alcançado caso os sócios resolvessem empreender atividades empresariais em caráter individual, já que seu desforço coletivo feito por meio da pessoa jurídica torna-se ferramenta primordial para fazer frente aos riscos do negócio.

Entretanto, da mesma forma que se celebra a criação de pessoas jurídicas em razão dos diversos benefícios que a separação do seu patrimônio com relação ao patrimônio pessoal dos sócios que a compõem, há de atentar que se coíbe com veemência a utilização de tal separação patrimonial para fins que não se revelem consentâneos com a função social da atividade econômica, com a boa-fé nas relações negociais.

2.2 Sociedade Limitada

Neste tópico, apesar de não ser o enfoque do presente trabalho e existirem outros tipos societários, é necessário falar brevemente sobre as Sociedades limitadas, pois elas além de representarem a maior parte do cenário empreendedor nacional, também consistem no tipo societário em que é plenamente possível a aplicação do incidente de desconsideração da

⁵ REQUIÃO, Rubens. Curso de Direito Comercial. São Paulo: Forense, 1998. p. 204.

personalidade jurídica. E, isso ocorre em razão da limitação da responsabilidade dos Sócios somente no *quantum* correspondente ao valor de suas cotas integrantes do capital social, gerando maior proteção pela lei de seu patrimônio pessoal, assim como por ser o tipo societário mais simples de constituição no mercado nacional.

Cumpra ressaltar, inicialmente, que empresa e sociedade diferem-se entre si, conforme ensina Rubens Requião⁶:

A principal distinção, e mais didática, entre empresa e sociedade comercial é a que vê na sociedade o sujeito de direito, e na empresa, mesmo como exercício de atividade, o objeto de direito. Com efeito, a sociedade comercial, desde que esteja constituída nos termos da lei, adquire categoria de pessoa jurídica. Torna-se capaz de direitos e obrigações. A sociedade comercial, assim, é empresário, jamais empresa. É a sociedade comercial, como empresário, que irá exercitar atividade produtiva.

Deste modo, entende-se que a Sociedade é a Pessoa Jurídica, detentora de obrigações e direitos; e a empresa é o objeto desse direito.

Esclarecidos esses pontos iniciais é possível introduzir o assunto das Sociedades Limitadas. Define-se por sociedades empresariais de natureza limitada àquelas personificadas que adquirem sua personalidade jurídica após o arquivamento de seus atos constitutivos, o contrato, junto aos órgãos competentes⁷. Portanto, existe a sociedade por quotas quando há responsabilidade limitada de duas ou mais pessoas, com denominação social, atividade com fim comercial, assumindo responsabilidade solidária pelo montante total do capital social.

Elas ingressaram no Direito Brasileiro no ano de 1919, através do Decreto n.º 3.708/19, o qual introduziu no direito pátrio o regime legal das sociedades por quotas de responsabilidade limitada. Tal decreto possibilitou mais liberdade aos sócios de elaborar cláusulas contratuais que fossem mais benéficas e específicas aos seus interesses e necessidades. Contudo, foi com o advento do Código Civil de 2002, que as sociedades limitadas passaram a ter normas especificamente detalhadas para seu tratamento.

⁶ REQUIÃO, Rubens. Curso de Direito Comercial. 23. Ed. São Paulo: Saraiva, 1998. V. 1. P. 60

⁷ PATROCÍNIO. Daniel Moreira. Sociedade Limitada: comentários. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2008

Esse tipo societário está positivado no Código Civil nos artigos 1.052 a 1.087. É importante mencionar que nesse tipo de sociedade o que importa é a contribuição financeira que o sócio se compromete e não suas características pessoais, as quais deixaram de existir para a sociedade no momento de averbação do contrato no órgão competente.

No que tange à administração da sociedade limitada, ela só atinge seus objetivos econômicos quando seus administradores, pessoas físicas, praticam atos pertinentes à sua atividade e realizam os negócios jurídicos estritamente de acordo com o objeto social da sociedade. O artigo 1.060 do Código de Civil determina que essa sociedade seja administrada por uma ou mais pessoas designadas no contrato social ou em ato separado, assim administração pode ser em caráter individual ou plural não havendo previsão no mesmo diploma legal de número máximo de pessoas para assumir o cargo.

Os deveres dos sócios administradores estão previstos de forma geral no artigo 1.011 do Código Civil, os quais se coadunam com os deveres previstos no contrato social. Sendo assim, resta claro que o administrador expressa a vontade social da sociedade, não agindo em próprio nome e, devendo responder pelos prejuízos em caso de violações de disposições legais e contratuais, atentando para o fato que responderá perante terceiros e perante a própria sociedade pelos prejuízos que causar⁸.

Para melhor entendimento do tema é importante também destacar que os poderes do administrador podem ser comuns ou *intra vires*, oriundos somente do fato de ser administrador e possuir apenas poderes de mandato em termos gerais, ou, os poderes podem ser de gestão, ou *ultra vires*, equivalentes apoderes especiais de mandato e com necessidade de outorga expressa em contrato averbado⁹.

2.3. Evolução histórica do instituto da disregard of the legal entity

A teoria da desconSIDERAÇÃO da Personalidade Jurídica é oriunda no direito anglo-saxão no sistema *commom law*, no qual o juiz baseando-se na boa-fé, princípios gerais do direito e equidade decide *a lide*, sendo o referido mecanismo aplicado nos casos que se vislumbravam

⁸ GOLÇALVES NETO, Alfredo de Assis. Direito de Empresa. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p.217.

⁹ MARIANI, Irineu. Responsabilidade Civil dos Sócios e dos Administradores de Sociedades Empresárias (à luz do novo Código Civil). 13out. 2015.

fraude à lei, ao contrato e aos credores nas sociedades coligadas ou dependentes entre outros. Ou seja, na sua origem o instituto de desconsideração da personalidade jurídica objetivava coibir a utilização fraudulenta das sociedades, possibilitando que os credores invadissem o patrimônio pessoal dos sócios.

Com base no desenvolvimento da prática dos precedentes¹⁰, principalmente no ano de 1987, notadamente em países como Inglaterra e Estados Unidos, foi denominado o referido mecanismo na doutrina de: *disregard of legal entity*, ou, *disregard doctrine*, ou *oulifting the corporate veil* recebeu, assim como iniciou os debates acerca do tema em toda a comunidade jurídica mundial, inclusive no Brasil, aonde tal instituto recebeu o nome de teoria da desconsideração ou teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

Embora o berço da *disregard doctrine*, seja o direito anglo-saxão, foi no direito Alemão que a teoria ganhou maior repercussão mundial, principalmente, em virtude de algumas situações fáticas que se tornaram clássicas na Alemanha, como a das sociedades *subcapitalizadas*¹¹, que se caracterizam quando o próprio capital da sociedade não é suficiente em razão do seu objeto, tipo societário ou do seu próprio tamanho, ou seja, quando o capital social da sociedade não se basta por si, é insuficiente para a exploração de sua atividade fim.

¹⁰ O *leading case* para aplicação desta teoria ocorreu na jurisprudência inglesa, em 1897, e foi o Caso *Salomon vs. Salomon & Co.* envolvendo o comerciante Aaron Salomon e a sua empresa *Salomon & Co.* O comerciante Aaron Salomon havia constituído uma *company*, em conjunto com outros seis membros de sua família, e cedido o seu fundo de comércio à 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, um ano após, entrou em liquidação, verificando-se que seus bens eram insuficientes para satisfazer as obrigações garantidas, sem que nada sobrasse para os credores quirografários. O liquidante sustentou que a atividade da *company* era ainda a atividade pessoal de Salomon para limitar a própria responsabilidade, e, 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 esta solicitação, julgando que a *company* era exatamente apenas uma fiduciária de Salomon, ou melhor, um seu *agent* ou *trustie*, que permanecera na verdade o efetivo proprietário do fundo de comércio. A *House of Lords* 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 sete pessoas, que no caso não havia perseguido nenhum intuito fraudulento. Esses acionistas, segundo os *Lords*, haviam dado vida a um sujeito diverso de si mesmos, e, em última análise, não se podiam 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. (Figueiredo, Leonardo Vizeu, Lições de direito econômico, 7ª ed., Rio de Janeiro: Forense, 2014, pág. 272)

¹¹ MASHIMO, Claucio. Responsabilidade dos Sócios na Sociedade Limitada. São Paulo, 2007, p.87

Rolf Serick¹², jurista alemão que é considerado o principal sistematizador da teoria, pois seus estudos originaram os princípios norteadores da desconsideração da personalidade jurídica, quais são: i) a necessidade de que haja abuso da personalidade jurídica, isto é, seja vislumbrado qualquer ato que vise frustrar a aplicação da lei ou o cumprimento de obrigação contratual; ii) a impossibilidade de aplicar a desconsideração por simples prova de insatisfação de direito do credor da sociedade; iii) a possibilidade de aplicar normas baseadas em valores humanos a uma pessoa jurídica quando não houver contradição entre a finalidade de tais normas pessoa jurídica e iv) a não aplicação da desconsideração da personalidade jurídica à pessoa jurídica que negociar com um de seus membros com o intuito fraudar a disciplina imposta ao negócio jurídico realizado entre dois sujeitos distintos.

A desconsideração permite, de certa forma, *levantar o véu* da personalidade jurídica da sociedade, eliminando a barreira que separa o seu patrimônio do patrimônio das pessoas físicas que a integram, propiciando que determinadas relações jurídicas protagonizadas pelos sócios passem a ser de responsabilidade da empresa e vice versa, sempre que a separação patrimonial entre as pessoas naturais e a pessoa jurídica esteja violando ou burlando alguma ordem legal ou causando prejuízo a terceiros.

No direito pátrio a desconsideração da personalidade jurídica foi mencionada pela primeira em uma conferência realizada na Faculdade de Direito da Universidade do Paraná, na palestra proferida pelo jurista Rubens Requião¹³.

A desconsideração da personalidade jurídica não possuía no direito nacional norma que disciplinasse a teoria, sendo assim coube à jurisprudência elaborar critérios para aplicá-la nos ramos do direito, mas com o advento do Código de Defesa do Consumidor, em 1990, foi claramente acolhida a teoria, inaugurando a sua entrada no sistema jurídico pátrio, no artigo 28, § 5º, do aludido diploma legal. Posteriormente, a teoria foi inserida em outras leis, como no artigo 18 da Lei n.8.884/1994 (Lei Antitruste), entre outras.

12 SERICK, Rolf. *Aparenciay Realidad em las Sociedades Mecantiles: El Abuso de Derecho por medio de persona jurídica*. Barcelona: Ediciones Ariel, 1958, tradução espanhola da tese que apresentou perante a Universidade de Tübingen.

¹³ A palestra foi publicada posteriormente na Revista dos Tribunais, em 1969, denominada *Abuso de Direito e Fraude Através da Personalidade Jurídica*, foi o meio usado pelo mestre para introduzir a teoria da desconsideração no direito brasileiro, assim como iniciar os debates acerca do tema.

Sendo assim, ao longo dos anos a aludida doutrina foi se consolidando, juntamente com a jurisprudência, até, posteriormente, ser positivada no Código Civil de 2002, em seu artigo nº 50¹⁴, a qual é considerada a regra matriz da desconsideração da personalidade jurídica no ordenamento nacional. Cumpre mencionar também que atualmente a desconsideração da personalidade jurídica está prevista em diversos diplomas legais nacionais, tais como: Consolidação das Leis Trabalhistas, Código Tributário Nacional, Código de Defesa do Consumidor, Lei nº 12.529/11 e por fim na Lei nº 9.605/98 (crimes ambientais).

2.4 Peculiaridades e pressupostos da Desconsideração da Personalidade

A ideia principal a qual enseja a aplicação da desconsideração da Personalidade Jurídica é que a limitação da responsabilidade dos sócios e o desmembramento patrimonial entre pessoa jurídica e pessoa física não devem ser considerados verdades absolutas, pois a criação da pessoa jurídica justifica-se somente enquanto sobrevierem os propósitos em que a mesma foi criada, surgindo assim, a necessidade desconsideração da pessoa jurídica que é utilizada não só com intuito diverso do seu objeto social, bem como quando a sua personificação gera danos ou prejuízos a terceiros.

Ao aplicar a teoria em questão é possível que sejam atribuídas aos sócios e administradores obrigações e deveres os quais, em primeiro plano, seriam assumidos, em sua totalidade, pela pessoa jurídica. Nada obstante, deve ser empregada *disregard of the legal* objetivando atingir os bens pessoais das pessoas físicas, em razão, excepcionalmente, do uso fraudulento ou abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial da sociedade que administram.

O Código Civil traz em seu artigo 187 a teoria do abuso de direito, deixando claro o entendimento que “*também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes*”.

¹⁴ Código Civil - Artigo 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Em relação ao desvio de finalidade é imprescindível que a pessoa jurídica tenha uma função social, a qual enseja determinados direitos e deveres, e esteja se desviando da mesma. Nas palavras de Alexandre Teodoro da Silva¹⁵ “*uso indevido ou anormal da sociedade, já que o sócio que detém a liberdade de iniciativa de se servir de uma personalidade jurídica, distinta dos membros que compõem a pessoa jurídica, emprega seus esforços para dar outro destino à tal personalidade*”.

Enquanto que a confusão patrimonial consiste na ausência de distinção entre o patrimônio do sócio e da pessoa jurídica, não havendo a devida separação tão consagrada no direito das sociedades, mais uma vez Alexandre Alberto Teodoro da Silva nos ensina que:

A confusão patrimonial entre controlador e sociedade controlada é, portanto, o critério fundamental para a desconsideração da personalidade jurídica *externa corporis*. E compreende-se, facilmente, que assim seja, pois a pessoa jurídica nada mais é, afinal, 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, transformando-o, destarte, numa regra puramente unilateral.

Diante do acima explicitado, cabe ingressar em um ponto importante do presente trabalho que é tratar dos pressupostos necessários para aplicação da desconsideração da personalidade jurídica.

Os preceitos para que se possa aplicar a desconsideração da personalidade jurídica são bastante controversos no ramo jurídico nacional. Haja vista que há duas teorias no direito brasileiro: A maior, que requer a presença de fraude contra credores, abuso de direito ou desvio de finalidade e, ainda, que exista indícios de manipulação da autonomia patrimonial; e a menor, que tem como requisito apenas a frustração do credor diante da insolubilidade da sociedade¹⁶. Vale dizer que alguns juristas preferem classificar as duas correntes em subjetiva e objetiva, respectivamente.

A teoria subjetiva, ou, teoria maior, é a de mais acolhida no Brasil, entre os doutrinadores que se filiam a essa teoria tem-se os já citados Serick e Rubens Requião.

¹⁵ SILVA, Alexandre Alberto Teodoro. A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário. São Paulo: Quartier Latin, 2007, p.132.

¹⁶ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial. 6.ed. rev. atual. São Paulo

Essa teoria possui tal denominação em razão da necessidade de comprovação da vontade, do dolo, da consciência do agente quem praticou o ato que poderá causar dano ou violar a lei. Destarte é imperioso o elemento culpa, além da demonstração do abuso de direito ou a fraude à legislação.

Já a teoria objetiva, ou, teoria menor é uma proposta doutrinária, formulada por Fábio Konder Comparato, quem logrou combater o combate o subjetivismo da teoria maior, não se preocupando se há ou não fraude ou abuso de direito, ou seja, dolo do sujeito¹⁷. Desse modo, unicamente tem como requisito a confusão patrimonial, prescindindo de prova da intenção do agente no que concerne à má-utilização da pessoa jurídica.

Entende-se que a teoria menor é aplicada em casos excepcionais, sendo uma hipótese bastante ampla e adotada por sistemas jurídicos protetivos, como o Código de Defesa do Consumidor, visto que se baseia na impossibilidade de transferência do risco inerente do negócio realizado pela pessoa jurídica.

O Superior Tribunal de Justiça em seu informativo de jurisprudência n.º 415/ 2009¹⁸ consolidou seu entendimento e sintetizou perfeitamente o conteúdo exposto acima, segue abaixo o texto do Informativo colacionado:

DESCONSIDERAÇÃO. PERSONALIDADE JURÍDICA.

A controvérsia está a determinar se a simples inexistência de bens de propriedade da empresa executada constitui motivo apto à desconsideração da personalidade jurídica - o que, como é cediço, permite a constrição do patrimônio de seus sócios ou administradores. Explica a Min. Relatora que são duas as principais teorias adotadas no ordenamento jurídico pátrio: a teoria maior da desconsideração (consagrada no artigo 50 do CC/ 2002) - é a mais usada -, nela mera demonstração da insolvência da pessoa jurídica não constitui motivo suficiente para a desconsideração da personalidade jurídica, pois se exige a prova de insolvência ou a demonstração de desvio de finalidade (ato intencional dos sócios fraudar terceiros) ou a demonstração de confusão patrimonial (confusão quando não há separação do patrimônio da pessoa jurídica e de seus sócios). Já na outra, a teoria menor da desconsideração, justifica-se a desconsideração pela simples comprovação da insolvência de pessoa jurídica, e os prejuízos são suportados pelos sócios, mesmo que não exista qualquer prova a identificar a conduta culposa ou dolosa dos sócios ou administradores. Essa teoria tem-se restringido apenas às situações

¹⁷ REALI, Ronaldo Roberto. A desconsideração da personalidade jurídica no direito positivo brasileiro. Revista JusNavigandi, Teresina, ano 9, n.266, 30 mar. 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/5008>>. Acesso em 6 jun.2017.156COELHO

¹⁸ REsp 970.635-SP, TERCEIRA TURMA. Rel. Min. Nancy Andriahi, julgado em 10/11/2009.

excepcionalíssimas. Na hipótese dos autos, a desconsideração jurídica determinada pelo TJ baseou-se na aparente insolvência da empresa recorrente, pelo fato de ela não mais exercer suas atividades no endereço em que estava sediada, sem, contudo, demonstrar a confusão patrimonial nem desvio de finalidade. Por isso, tal entendimento não pode prosperar, sendo de rigor afastar a desconsideração da personalidade jurídica da recorrente. Diante do exposto, a Turma deu provimento ao recurso especial.

O atual Código Civil, no artigo 50, adota a teoria subjetiva da desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que traz como necessária a comprovação do desvio de finalidade ou da confusão patrimonial, além da demonstração de insolvência da pessoa jurídica.

Dessa forma, constata-se que o princípio da autonomia patrimonial não é absoluto, nem intransponível e que a regra geral para haver a desconsideração da personalidade jurídica de uma sociedade é a comprovação da ocorrência de fraude ou abuso de direito.

2.5 Desconsideração da Personalidade Jurídica inversa

A desconsideração da personalidade jurídica que até aqui analisamos supera a personalidade jurídica da sociedade para atingir os sócios, quando há abuso da formação societária e, em consequência disto, violação a interesses de terceiros. São casos em que a intenção é fazer a sociedade arcar por uma conduta que, na realidade, é do sócio, isentando este de responsabilidade.

Contudo, a separação entre sócios e sociedade pode ser utilizada para preterir interesses de terceiros também da maneira inversa. Ou seja, é possível que o objetivo do abuso seja proteger a sociedade, respondendo o sócio pela conduta ou obrigação. Casos em que o sócio é insolvente ou de alguma forma imune, de modo que assume a conduta e resguarda a pessoa jurídica. O caso mais comum deste abuso inverso é o de sócios que têm contra si alguma execução e buscam *blindar* seu patrimônio pessoal, transferindo-o para uma pessoa jurídica, que, a princípio, não tem qualquer relação com as dívidas dos sócios e não pode ser por elas executada.

Casos como estes podem ser solucionados através da chamada desconsideração da personalidade jurídica em sentido inverso, sendo este ponto uma das inovações trazidas pelo NCPC em seu artigo 133, § 2º. Seu objetivo é o mesmo da desconsideração *padrão*, qual seja, coibir o abuso da separação entre sociedade e sócios. A única diferença é que na comum a

superação da personalidade jurídica visa atingir os sócios, enquanto que, na inversa, atinge-se a sociedade. Desse modo, teria lugar a desconsideração em sentido inverso, em casos como os acima expostos, nos quais se pretere interesses de credores dos sócios através da utilização desviada da função social da pessoa jurídica.

Tratando de instrumento que, como a Teoria Maior da desconsideração, visa coibir o abuso da pessoa jurídica, acreditamos que nada mais natural que impor à aplicação da desconsideração em sentido inverso os mesmos pressupostos da Teoria Maior. Deste modo, é imprescindível que fique comprovado o abuso da organização societária da pessoa jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade.

Corroborando a possibilidade de aplicação da desconsideração em sentido inverso e a necessidade de que, para tanto, sejam observadas as regras do artigo 50 do Código Civil (Teoria Maior), foi editado o Enunciado n.º 283, da IV Jornada de Direito Civil, com a seguinte redação:

283 – Artigo 50. É cabível a desconsideração da personalidade jurídica denominada “inversa” para alcançar bens de sócio que se valeu da pessoa jurídica para ocultar ou desviar bens pessoais, com prejuízo a terceiros. É plenamente aplicável, portanto, a desconsideração em sentido inverso, desde que presentes os pressupostos da Teoria Maior.

Como visto ao longo deste trabalho, a desconsideração da personalidade jurídica é um instrumento que, se aplicado corretamente, tem o condão de restabelecer o equilíbrio entre o fomento do empreendedorismo e a proteção ao crédito, coibindo o abuso das vantagens propiciadas pela personalização das sociedades. Nada obstante, da mesma maneira que o abuso da pessoa jurídica é extremamente prejudicial para a evolução do país, também o abuso da desconsideração pode levar ao desequilíbrio da balança, agora para o lado oposto.

2.6 O Incidente de Desconsideração da Personalidade jurídica sob a ótica do Novo Código de Processo Civil

Com o advento do Novo Código de Processo Civil surgiram importantes diretrizes, as quais visam sanar os conflitos existentes no âmbito do processo tributário que o Código de Processo Civil de 1973, ao longo de sua vigência, não conseguiu apaziguar. Sendo um desses conflitos a desconsideração da personalidade jurídica no âmbito das execuções fiscais.

A nova norma processual trouxe um capítulo autônomo para disciplinar, exclusivamente, a aplicação do instituto, qual seja, o capítulo IV do título III, denominado justamente "Do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica"¹⁹.

2.6. a Aspectos do Código Civil de 1973 Versus Novo Código de Processo Civil de 2015 quanto à desconsideração e jurisprudência

Antes da vigência do Novo Código de Processo Civil de 2015, a doutrina era bastante controvertida acerca da forma de requerimento ao juízo da desconsideração da personalidade jurídica, surgiam alguns questionamentos como: bastaria um pedido incidental durante a execução ou seria necessário fazer um pedido à parte num processo autônomo?²⁰

Na vigência do antigo Código de Processo Civil, ainda que já existisse a possibilidade de desconsideração da pessoa jurídica no direito material, não previa um procedimento específico, processual, para assegurar a defesa do réu, em obediência aos princípios constitucionais do contraditório e ampla defesa. Nos casos concretos, o Ministério Público ou a parte interessada, quando legitimado, requeriam a desconsideração da personalidade jurídica através de simples petição, juntada aos autos de cumprimento de sentença ou execução e o juiz decidiria se acolhia o pleito ou não, procedimento reiteradamente acolhido pelos tribunais, em especial pelo Superior Tribunal de Justiça, que desobrigava a prévia citação dos sócios

¹⁹ NCPC Artigo 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

§ 1o O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.

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

Artigo 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

§ 1o A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.

§ 2o Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.

§ 3o A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2o.

§ 4o O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica.

Artigo 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.

Artigo 136. Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória.

Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno.

Artigo 137. Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.

²⁰ NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria Andrade. Comentários ao Código de Processo Civil (Lei n. 13.105/2015). São Paulo: RT, 2015. p. 572.

atingidos, *aos quais se garante o exercício postergado ou diferido do contraditório e da ampla defesa*²¹.

Conforme visto esse procedimento não trazia a garantia do contraditório, não autorizando o réu a promover sua defesa do pedido de descon sideração. Ademais, havia uma insegurança jurídica, pois havia divergência no STJ sobre a necessidade ou não da citação dos sócios e garantia do contraditório. É justamente essa situação que o Novo Código de Processo Civil veio superar.

O Novo Código de Processo Civil abordou expressamente a disposição do incidente de descon sideração da personalidade jurídica, nos artigos 133 a 137, mediante o qual o sócio ou terceiro deverá ser citado do pedido, ocasião em que será oportunizada sua defesa com as provas a ela inerentes, no prazo de 15 (quinze) dias, conforme disposto no Título III, sendo uma das hipóteses de intervenções de terceiro no processo.

2.6. b O Incidente

Conforme o NCPC, instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público (quando for o caso de sua intervenção ou participação na demanda), o referido incidente observará os pressupostos específicos previstos na legislação, artigo 133, caput e §1º do NCPC, já que há múltiplas hipóteses de descon sideração da personalidade jurídica.

A princípio, o incidente não será em apenso aos autos principais, porquanto a Lei n. 13.105/15 extinguiu essa técnica do Código de Processo Civil de 1973, eliminando as hipóteses anteriormente previstas como a do incidente de falsidade documental, havendo uma maior concentração dos atos no processo principal.

Sendo assim, plenamente fiel a proposta do novo código, objetivando a simplificação dos atos processual e a celeridade, de início, a discussão do incidente ocorrerá no bojo do processo, no qual se discute a lide principal. Inobstante, nada impede que o julgador possa determinar pela autuação apartada, isto é, buscando maior organização do processo e manejo

21 (REsp 726.535/RS, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/04/2007, DJ 30/04/2007, p. 301)

do mesmo, pois como se verá mais a frente, o requerido poderá apresentar defesa, fase probatória e demais providências cabíveis, para que, enfim, o juiz decida por meio de decisão interlocutória o incidente, cabendo eventual interposição de recurso. No mais, nada impede que a Lei de Organização Judiciária, provimentos e normas da corregedoria dos Tribunais de Justiça disponham acerca da atuação em apenso do incidente.

Conforme palavras de Fredie Didier Júnior²², o direito material prevê as hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica e o novo Código de Processo Civil prevê o incidente para regular o modo de aplicar-se a sanção da desconsideração no processo. Destaca-se que o NCPC cuidou do incidente como uma das intervenções de terceiro no processo, uma vez que gera o ingresso de terceiro em juízo, com a finalidade de buscar a responsabilidade patrimonial dos sócios da pessoa jurídica.

Desse modo, o NCPC trouxe o procedimento cabível para a desconsideração da personalidade jurídica, bem como torna o incidente obrigatório, em especial na aplicação de suas regras procedimentais, nos casos de processo de execução e cumprimento de sentença para o redirecionamento da obrigação. Todavia, o artigo 134, §2º, do NCPC consagra hipótese de dispensa do incidente, isto é, se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial do processo de conhecimento, pois o sócio ou a pessoa jurídica já será devidamente citado para defender-se de forma ampla acerca da pretensão, a qual será apreciada na sentença, juntamente com o pedido principal almejado pelo jurisdicionado.

Diante da concepção legal de um incidente processual, afasta dúvida doutrinária e divergência jurisprudencial a respeito da maneira processual adequada a ser adotada à desconsideração da personalidade jurídica.

2.6. c Momento Processual Adequado

A respeito da desconsideração da personalidade jurídica, havia grande discussão na doutrina e na jurisprudência acerca do momento adequado para a desconsideração. A propósito, o Superior Tribunal de Justiça disciplinou que a desconsideração poderia ocorrer em qualquer

²²DIDIER JÚNIOR, Fredie. Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento I. 17. ed. Salvador: JusPodivm, 2015. v. I. p. 514.

fase do processo, não havendo que se falar em decadência de um direito potestativo, quer dizer, um direito que não aceita contestações²³.

Para pacificar a aludida divergência, nos termos do artigo 134, §2º, do NCPC, ao iniciar o processo de conhecimento, na própria petição inicial, poderá a parte requerente formular pedido de desconsideração, razão pela qual, os sócios e/ou a pessoa jurídica serão regularmente citados para integrar o polo passivo da lide, sem a necessidade de instauração de um incidente processual específico.

Ressalta-se que conforme dispõe o Enunciado n. 248 do Fórum Permanente de Processualistas Cíveis, ocorrendo o requerimento de desconsideração da personalidade jurídica na própria peça inicial, incumbe ao sócio ou a pessoa jurídica, na resposta do réu impugnar tal alegação e propiciar sua defesa, sob as consequências do requerimento do autor torna-se fato incontroverso na demanda.

Por outro lado, caso o incidente seja formulado em quaisquer das fases no cumprimento de sentença ou na execução, ocasionará a suspensão do processo principal até a decisão final do incidente (artigo 134, caput e §§1º e 3º, do NCPC).

2.6. d Partes Legitimadas a Propor o Incidente

Primeiramente, destaca-se que a jurisdição é inerte, qual seja o Estado-Juiz precisa do impulso processual para proceder à desconsideração da personalidade jurídica, razão pela qual, não será aplicada de ofício, necessitando ocorrer o contraditório. Nos termos do artigo 133 do NCPC, o incidente de desconsideração depende de pedido da parte interessada ou do *Parquet*, nos processos que justificam a sua intervenção.

No caso do Ministério Público, o Enunciado n. 123 do Fórum Permanente de Processualistas Cíveis (FPPC) dispõe que “*é desnecessária a intervenção do Ministério Público, como fiscal da ordem jurídica, no incidente de desconsideração da personalidade jurídica, salvo nos casos em que deva intervir obrigatoriamente, previstos no artigo 178*”.

²³ STJ - AREsp: 621926 RJ 2014/0308151-9, Relator: Ministro MARCO AURÉLIO BELLIZZE, Data de Publicação: DJ 27/02/2015

O artigo 178 do Novo Código de Processo Civil²⁴ dispõe que o órgão ministerial deverá intervir em processos de *interesse público ou social; interesse de incapaz; litígios coletivos pela posse de terra rural ou urbana.*

2.6. e Aspectos Iniciais do Incidente

O incidente será composto de petição inicial e todos os requisitos legais do artigo 319 do sob os efeitos de eventual emenda à inicial; e, caso não cumprido, acarretará o indeferimento da exordial, nos termos do artigo 321, parágrafo único, do Novo Código de Processo Civil.

Nos termos do artigo 134, § 1º, do NCPC efetuado a instauração do incidente, este será comunicado ao distribuidor para as anotações usuais, não só para efeitos de registro. O requerimento à ação originária ocorre especialmente para que conste nos sistemas judiciais a informação do pedido de desconsideração, o qual poderá interessar a eventuais outros credores.

Feito isso, com o processo concluso, o magistrado despachará a inicial incidental. Presentes os requisitos legais da inicial, atentar-se-á se presente os pressupostos específicos legalmente previstos para o pleito, conforme o disposto § 4º, do artigo 134 do NCPC.

Quanto ao preenchimento dos requisitos específicos do requerimento da desconsideração, o requerente deverá demonstrar os pressupostos materiais, devendo esclarecer na exordial a presença desses pressupostos para aplicar-se o incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Em suma, o requerente, através de seu patrono devidamente constituído, deverá expor de forma minuciosa quais das hipóteses o levaram a requerer o aludido incidente, destacando pontualmente e de maneira zelosa sua incidência, frente ao direito material que regulamenta a desconsideração e demonstrar os indícios de violação do abuso da personalidade jurídica, sob as

²⁴ Artigo 178. O Ministério Público será intimado para, no prazo de 30 (trinta) dias, intervir como fiscal da ordem jurídica nas hipóteses previstas em lei ou na Constituição Federal e nos processos que envolvam:

I - interesse público ou social;

II - interesse de incapaz;

III - litígios coletivos pela posse de terra rural ou urbana.

Parágrafo único. A participação da Fazenda Pública não configura, por si só, hipótese de intervenção do Ministério Público.

consequências jurídicas da emenda à inicial ou mesmo indeferimento, propiciando o juiz a oportunidade de regularização da lacuna existente no requerimento.

Presente tais pressupostos essenciais ao requerimento de desconsideração, o juiz recebe o incidente e determinará a suspensão do processo de execução ou cumprimento de sentença. Isto ocorre em virtude da alteração eventual (êxito no incidente) do polo passivo da relação jurídica, o qual será modificado para constar os administradores e sócios da pessoa jurídica. Assim, presentes os requisitos e pressupostos do requerimento do incidente, o juiz determinará a citação.

2.6. f A Defesa

Mister se faz destacar que o procedimento da desconsideração da personalidade jurídica era reivindicado desde 2003, cujo projeto de Lei n. 2.426/03 tramitava no Congresso Nacional a fim de buscar regulamentação para aplicação da desconsideração. Embora a desconsideração da personalidade jurídica estivesse disposta em diversos dispositivos de leis, não havia regulamentação própria. Assim, discutia-se acerca do problema do cerceamento de defesa e da ofensa ao princípio constitucional do contraditório, nas hipóteses em que se busca dar efetividade à desconsideração da personalidade jurídica, existindo inúmeras controvérsias na jurisprudência e doutrina.

O artigo 135 do NCPC diz que após instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias. Verifica-se a grande inovação trazida pelo Novo Código, em homenagem ao direito ao contraditório e ampla defesa, consagrados pelos artigos 5º, LV, da Constituição Federal²⁵ e 9 do CPC/15²⁶, possibilitando a defesa daquele terceiro não demandado originariamente no processo.

Diante disso, resta claro que a regra trazida pelo artigo 135 é a maior inovação trazida pelo novo código no que se refere à desconsideração da personalidade jurídica, pois concretiza-se o princípio do contraditório, sendo que o doutrinador sempre defendeu não existir

²⁵ Artigo 50 LV, CF - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

²⁶ Artigo 9º Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida.

possibilidade de desconsiderar a personalidade jurídica sem observância do princípio do contraditório. Tal dispositivo encerra, assim, antiga controvérsia que pairava na jurisprudência e doutrina, inclusive divergência entre as Turmas do Superior Tribunal de Justiça.

Ao observar a referido dispositivo legal, o dispositivo legal não declarou que se cuida de resposta do réu, defesa, contestação, por exemplo, apenas diz que se trata de manifestação. Nesse sentido, pressupõe-se, então, que essa manifestação se dará por meio de petição simples, deverão ser apresentadas todas as alegações e argumentos pelos quais não seria possível o reconhecimento da desconsideração da personalidade jurídica.

Em que pese o NCPC não tratar tal manifestação como resposta do réu, verifica-se que o mesmo tem que refutar todas as alegações trazidas no pleito inicial, sob os efeitos processuais das alegações do autor tornar-se fato incontroverso no incidente. Desta feita, é preciso a parte requerida contestar o pedido de desconsideração, inclusive podendo juntar aos autos documentos que desconstituem as alegações do requerente e requerer a produção de provas que entender devidas.

Por outro lado, uma questão peculiar é se aplica o efeito da revelia pela ausência de manifestação do réu no incidente de desconsideração da personalidade jurídica, sendo que contestar o pedido formulado pelo autor é um ônus do réu; não se trata de um dever. Isso quer dizer que o demandado é livre para contestar ou não o pedido, cuja inércia do réu lhe acarretará consequências prejudiciais.

É imperioso ressaltar que o efeito da revelia não é absoluto, porquanto podem existir nos autos elementos que levem à conclusão contrária ao pedido inicial, ou seja, quando as alegações de fato formuladas pelo autor não forem verdadeiras ou estiverem em contradição com as provas dos autos, nos termos do artigo 345, inciso IV, do NCPC, motivo pelo qual a revelia não produzirá os efeitos de presunção de veracidade dos fatos alegados pela parte autor.

É importante mencionar que, atualmente no processo tributário, as empresas submetidas à uma execução fiscal com pedido cumulativo de desconsideração da personalidade jurídica, muitas vezes, necessitam aguardar longos anos até a apreciação dos seus embargos à execução, sujeitando-se a medidas constritivas, tais como penhora online de ativos financeiros, necessidade de oferecimento de bens para a garantia do débito, penhora de faturamento,

inscrição em cadastros de inadimplentes, dentre outros, em detrimento das garantias fundamentais do prévio contraditório e da ampla defesa.

Com o advento das disposições contidas no novo CPC, observamos que o legislador corrigiu um antigo problema no sistema processual brasileiro, tendo em conta que, a partir da sua vigência, o magistrado, antes de decidir acerca da desconsideração da personalidade jurídica, deverá oportunizar às partes o contraditório e a ampla defesa.

2.6. g Possibilidade de Julgamento Liminar no Incidente

O NCPC, no artigo 332, fala sobre o julgamento liminar de improcedência, que independe de citação do réu e fase instrutória, nas hipóteses em que o pedido se funda em tese jurídica que contrarie súmula do Supremo Tribunal Federal, acórdão de recursos repetitivos estabelecidos em incidente de resolução de demandas repetitivas ou enunciados de súmula de Tribunal de Justiça acerca de direito local.

É plenamente possível que o incidente seja liminarmente rejeitado, com fundamento no artigo 332 do CPC/15, independentemente de citação do sócio ou da pessoa jurídica. Ademais, caso a parte requerente não concorde com a improcedência liminar, deverá interpor agravo de instrumento por se tratar de decisão interlocutória, nos termos do artigo 136 do NCPC, que não põe conclusão à fase cognitiva, tampouco à execução. Finalmente, com a interposição, não existindo reconsideração pelo magistrado, deverá a pessoa jurídica ou sócio ser devidamente citado para apresentar contrarrazões.

2.6. h Fase Processuais: Instrutória, Decisória e Recursal

Na fase do procedimento comum, apresentada ou não a resposta do réu, inicia-se a fase de saneamento ou ordenamento do processo. Durante este período, o juiz, se for o caso, deverá adotar as providências que deixem o processo apto para que nele seja proferida decisão, chamada de julgamento conforme o estado do processo.

Sendo assim, considerando que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica é uma forma incidental de verificar se estão presentes os pressupostos legais para a desconsideração da pessoa jurídica, propiciando a defesa do réu e a produção de provas que as

partes entenderem devidas, se for o caso, entende-se que não há obrigação da fase de saneamento do incidente.

Como já mencionado acima, o incidente será resolvido por meio de decisão interlocutória, impugnável por agravo de instrumento, nos termos do artigo 1.015, inciso IV, do CPC²⁷. Ressalta-se que a doutrina anterior ao NCPC destacava outras possibilidades para questionar a decisão, seja por meio dos embargos de terceiro ou Exceção de Pré-executividade, mas tal entendimento foi superado pelo NCPC, considerando que não existia procedimento específico para a decretação da desconsideração da personalidade jurídica.

No que tange ao efeito, caberá à parte agravante pleitear a atribuição do efeito suspensivo da decisão, nos termos do artigo 1.019, inciso I, do NCPC, considerando que a decisão do incidente afasta a suspensão do processo que foi concedida com a instauração do incidente e permite a intimação ou citação do novo responsável para pagar a obrigações, sob as consequências dos atos de execução; isto é, agravo de instrumento tem apenas efeito devolutivo.

O incidente de desconsideração da personalidade jurídica poderá ser formulado diretamente perante o tribunal, cabendo ao relator, por meio de decisão monocrática decidir sobre o requerimento, conforme dispõe o artigo 932, inciso VI, do NCPC²⁸. Desta forma, o parágrafo único do artigo 136 conjugado com. O artigo 1.021, ambos do mesmo diploma legal, dispõe que da decisão monocrática do incidente perante o tribunal caberá agravo interno, se a decisão for proferida pelo relator, isto é, o referido recurso será apreciado pelo colegiado.

2.6. i Formação da Coisa Julgada

O instituto da coisa julgada consiste na consagração do princípio da segurança jurídica, inclusive conta com respaldo de garantida constitucional estampado no artigo 5º, inciso XXXVI, da Constituição Federal, sendo um dos pilares do Estado Democrático de Direito. Isso significa que, uma vez havendo pronunciamento jurisdicional acerca de determinada lide,

²⁷ Artigo 1.015. Cabe agravo de instrumento contra as decisões interlocutórias que versarem sobre: (...)

IV - incidente de desconsideração da personalidade jurídica;

²⁸ artigo 932, inciso VI, do NCPC : Incumbe ao relator: (...)

VI - decidir o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, quando este for instaurado originariamente perante o tribunal.

preclusa a interposição recursal, ocorrerá à efetiva imutabilidade e vedação a nova discussão do conteúdo asseverado em decisão judicial de mérito.

A respeito do artigo 502 do NCPC que dispõe da coisa julgada material, verifica-se que a redação do novo texto legal não faz qualquer menção expressa à sentença e sim à decisão de mérito, pois há hipóteses em que decisões interlocutórias podem adquirir o *status* de coisa julgada. De tal modo, tem-se que a decisão que aprecia e resolve o pedido de descon sideração da personalidade jurídica é de mérito, razão pela qual está apta à coisa julgada e à ação rescisória, nos termos do artigo 966 e seguintes do NCPC/15, dentro do prazo de dois anos.

Portanto, ainda que a teoria da descon sideração da personalidade jurídica integrasse o ordenamento jurídico nacional, expressamente o direito material e a prática jurídica, há um bom tempo, o instituto carecia de disposição processual por parte do legislador, a fim de garantir a segurança jurídica, o contraditório e, conseqüentemente, a garantia do devido processo legal, ao aplicar a descon sideração da personalidade jurídica no caso concreto.

A inovação do NCPC possui escopo de garantir maior segurança às relações jurídicas, reafirmando o princípio da autonomia jurídica entre a pessoa jurídica e o seu sócio ou representante legal, evitando discricionariedade por parte do julgador para ser atingido o patrimônio dos sócios ou da empresa.

Conclui-se, deste modo, que a legislação pátria, além de não apresenta expressamente qualquer vedação a aplicação do Código de Processo Civil ao processo tributário-fiscal, admite expressamente a utilização da lei processual civil caso não haja normatização própria sobre o tema. Sabe-se também que, no sistema processual tributário atual, não há previsão de mecanismos que efetivamente assegurem ao devedor uma defesa prévia em sede de execução fiscal, havendo resistência da magistratura na aceitação da exceção de Pré-executividade como meio próprio de defesa, tendo em conta a impossibilidade, nessa via, de dilação probatória.

Ressalte-se que, para quase a unanimidade da doutrina e da jurisprudência, a exceção de Pré-executividade possui natureza jurídica de mero incidente processual, não sendo possível, no seu bojo, a discussão de todas as matérias arguíveis em sede de embargos, mas somente aquelas de ordem pública, reconhecidas de ofício pelo juiz. Nos termos do enunciado da Súmula

nº 393 do STJ: *a exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.*²⁹

Como será tratado a seguir, veremos que processualmente não há qualquer impeditivo para a aplicação da *disregard doctrine* no direito tributário, pois, trata-se de instituto genérico plenamente compatível com a esfera tributária, sendo que as disposições do novo Código Civil devem ser aplicadas ao processo contencioso tributário-fiscal, em respeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, observadas, contudo, as peculiaridades atinentes a esse ramo do direito.

²⁹ Inteiro teor da Súmula 393 do Superior Tribunal de Justiça

3. Capítulo 2 – A Responsabilidade Tributária em sede de Execução Fiscal

No âmbito tributário, é bem usual o fato de uma pessoa jurídica ser contribuinte e, nessa condição, é possível que seu patrimônio não seja suficiente para honrar as dívidas tributárias. Tendo conhecimento dessa possibilidade, a legislação tributária trouxe algumas regras sobre a responsabilização de sócios ou administradores pelas obrigações tributárias da sociedade.

No diploma legal tributário, a desconsideração da pessoa jurídica está prevista nos artigos 134, VII, parágrafo único e artigo 135 . 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, para completo entendimento desse aspecto, nesse capítulo irá promover uma análise acerca de diversos institutos tributários para compreensão da questão.

3.1 Aspectos importantes sobre o dever de tributar

Para melhor entendimento do tema é importante ressaltar alguns pontos relevantes acerca do dever legal do Estado de cobrar tributos. O Estado necessita de arrecadação pecuniária, para sua manutenção, bem como para prestação dos serviços públicos, e isso ocorre, primordialmente, por meio da incidência de tributos sobre diversos fatos jurídicos.

O pagamento do tributo é um ato compulsório da obrigação tributária imposta no conceito de tributo apontado pelo artigo 3º do CTN³⁰.

O fundamento nodal do poder de tributar reside na soberania do Estado sobre seus súditos, bem como na exigência de satisfazer as necessidades públicas de seus cidadãos. Emana diretamente da Constituição e se mostra regulamentado por lei.

Leandro Paulsen sintetiza perfeitamente essa ideia da importância da tributação ao Estado: *Tributa-se porque há a necessidade de recursos para manter as atividades a cargo do*

³⁰CTN Artigo 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

*Poder Público ou, ao menos, atividades que são do interesse público, ainda que desenvolvidas por outros entes*³¹.

Vale dizer também uma breve distinção entre poder de polícia e o poder de tributar, ainda que o poder de tributar também ser utilizado para garantir a ordem pública, para tanto, ele difere do poder de polícia porque neste o objeto é a limitação dos direitos da liberdade ou da propriedade como forma de compatibilizá-los com o bem-estar social.

Logo, é possível entender que a imposição estatal de tributos não deve ser vista como simples exercício de poder do Estado, mas sim como decorrência de uma relação jurídica tributária que nasce a partir da ordem constitucional e é regulamentada através da lei ordinária.

Contudo, é de suma relevância mencionar que esse poder de tributar do Estado não é ilimitado, absoluto, esse poder é restringido em Estado Democrático de Direito por meio de princípios e limitações. O poder integra a definição de Estado em seu aspecto político, emana da soberania deste em relação aos cidadãos, a qual só encontra limites na autolimitação imposta pelo próprio Estado através do ordenamento jurídico. A partir desse momento o poder deixa de ser apenas político para tornar-se um poder jurídico.

O tributo, assim, não é mais uma imposição exigida arbitrariamente do contribuinte, atualmente, representa um instrumento jurídico do Estado para auferir as receitas de que necessita para atender aos seus fins. No Estado moderno, isso se justifica somente quando permitido por lei, através de órgão estatal devidamente autorizado.

Assim, pode-se concluir que o poder fiscal abrange não só o dever de instituir os tributos necessários à satisfação das necessidades públicas, mas também o dever de efetivamente cobrar os tributos que o Estado impôs.

3.2. A Obrigação tributária

³¹ Paulsen, Leandro, Curso de direito tributário: completo / Leandro Paulsen. 4. ed. rev. atual. e ampl. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. Direito tributário. I.

A obrigação tributária é uma relação obrigacional de direito público e de natureza *ex lege*, significa dizer que a fonte da obrigação é a lei. O vínculo jurídico surge quando há a ocorrência de um fato previsto em uma norma, capaz de produzir esse efeito.

Isso interfere frontalmente na compulsoriedade da relação tributária, restando claro que tal relação obrigacional não depende de manifestação de vontade das partes, que passam a ocupar automaticamente os polos passivo e ativo do vínculo jurídico. Imperioso se faz destacar o princípio da legalidade tributária, previsto no artigo 150, I, da Constituição Federal, que dispõe que é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

Logo, apenas lei em sentido estrito formal, isto é, ato normativo aprovado pelo poder legislativo, pode criar tributos, não se aplicando ao caso a mera legalidade genérica.

O artigo 97 do Código Tributário Brasileiro traz um rol taxativo de todas as hipóteses que devem ser estabelecidas por lei. Por exemplo, entre outras disposições, somente lei pode estabelecer a instituição ou extinção de tributos, bem como sua majoração ou redução.

Evidencia-se que a Constituição Federal não criou nenhum tributo, mas apenas instituiu competência para que os entes federativos os criassem através de lei. Portanto, não é a Carta Magna que obriga o contribuinte a pagar um tributo, mas sim lei infraconstitucional.

Ao analisar o Código Tributário Nacional, é possível concluir que o conceito de obrigação, no âmbito tributário, não é diferente do estudado na esfera da obrigação cível. O que dar, fazer ou não fazer da natureza tributária.

Para haver a constituição da obrigação tributária, constata-se que, de início, é necessário uma hipótese de incidência do tributo, que é o momento previsto em lei que define fatos no mundo concreto propensos a ensejar o nascimento da relação tributária, individualiza a obrigação e o seu objeto.

Cabe ressaltar que hipótese de incidência não deve ser confundida com fato gerador³², que será tratado no próximo tópico com mais detalhes, fato gerador na verdade tem significado diverso, pois uma coisa é a descrição legal de um fato, e outra distinta é a ocorrência desse fato no mundo real. A expressão hipótese de incidência apenas designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, é simples uma previsão.

Nesse sentido, primeiro, tem-se o momento em que o legislador descreve uma situação abstrata que deve ocorrer para haver a constituição da obrigação tributária, sendo essa a hipótese de incidência. Em seguida, ocorre a concretização no mundo dos fatos da previsão legalmente descrita, que deixa de ser apenas uma hipótese de incidência e passa a ser o fato gerador, ou seja a obrigação tributária nasce após a ocorrência do fato gerador. Assim, a obrigação tributária consiste em uma relação de direito público, estabelecida em lei, compulsória, em que figuram como partes a Fazenda Pública e o contribuinte.

3.3 O Fato Gerador

O fato gerador é a materialização da hipótese de incidência, ou seja, o momento concreto de realização da hipótese³³. A noção de fato gerador, ainda que indivisível, possui dois aspectos, o abstrato e o concreto, assim, a lei descreve um fato com significação econômica, sendo o fato gerador, neste momento, somente uma definição contida em lei e, no momento seguinte, o fato gerador deixa de ser mera disposição normativa para se manifestar concretamente.

Algumas expressões foram propostas para substituir o termo *fato gerador*, tais como *fato impositivo*, *fato tributável*, *pressuposto de fato*, *pressuposto legal do tributo*, *situação de fato*, *hipótese de incidência realizada*. Porém, a expressão utilizada no direito positivo brasileiro e consagrada na maior parte da doutrina e jurisprudência é fato gerador. Em síntese, a previsão em lei do pagamento do tributo denomina-se fato gerador *in abstracto*.

Cabe dizer também que há três espécies de fato gerador: instantâneos, periódicos e continuados³⁴.

³² MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 29. ed. São Paulo, Malheiros, 2008. p.127-128.

³³ COSTA, Marcelo Bacchi Corrêa. Fato Gerador x Hipótese de Incidência e a tributação de atividades ilícitas. In: *Âmbito Jurídico*.

³⁴ AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 269

O fato gerador instantâneo é aquele que ocorre em um determinado momento, no qual um único ato ou contrato ou operação realiza concretamente o fato gerador do tributo. Como exemplo pode-se citar a incidência de Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) na saída de mercadorias ou na importação de bens.

O fato gerador pode ser considerado periódico quando a sua realização ocorre ao longo de um espaço de tempo, ou seja, são vários fatos isolados que, somados, caracterizam o fato gerador do tributo. Tal se dá no caso do Imposto de Renda (IR) calculado periodicamente ao longo do ano-base.

Por fim, o fato gerador é designado como continuado quando a situação que o caracteriza se mantém no tempo. É o caso dos tributos como, Imposto sobre Propriedade em Território Urbano (IPTU) e Imposto sobre Território Rural (ITR) que incidem sempre uma vez por ano sobre a mesma propriedade, sendo o titular no dia da cobrança o responsável pelo seu pagamento.

Sobre o momento da ocorrência do fato gerador, o artigo 116 do CTN estabelece uma distinção entre os fatos geradores relacionados a situações de fato e aqueles relacionados a situações jurídicas.

Assim, quando tratar de uma situação de fato, considera-se ocorrido o fato gerador e existente seus efeitos desde o momento em que se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios. Enquanto, que quando se trata de uma situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, isto é, quando os requisitos legais a sua existência estiverem presentes.

O fato gerador, uma vez concretizado efetivamente, dá origem à obrigação tributária, que é a relação jurídica geradora de direitos e deveres, sendo esse o seu principal efeito.

3.4 Os sujeitos ativos da Obrigação Tributária

O sujeito ativo da obrigação tributária é a pessoa titular do direito de cobrar o pagamento de um tributo ou exigir o cumprimento do dever acessório. Conforme artigo 119 do CTN, o titular será sempre uma pessoa jurídica de direito público.

Assim, os entes tributantes são a União, os Estados, o Município e o Distrito Federal. São os entes que devem retirar compulsoriamente do patrimônio do sujeito passivo valores a título de tributos.

Importante destacar que existem entes parafiscais, que são entidades de pessoas jurídicas de Direito Público que são titulares do tributo em razão de delegação das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas sem matéria tributária, conforme artigo 7 do CTN. Entre os entes parafiscais podemos citar o CREA (Conselho Regional de Engenharia, Arquitetura e Agronomia) e o CRM (Conselho Regional de Medicina) que não são necessariamente públicos, porém possuem o poder de arrecadar e fiscalizar tributos. Dessa forma, a doutrina realiza uma distinção entre sujeito ativo direto da obrigação tributária e sujeito ativo indireto, que são as entidades que realizam a arrecadação de receitas que lhe são atribuídas por lei.

3.5 Os sujeitos passivos da Obrigação Tributária

O Sujeito passivo é aquele que na relação jurídica tributária consiste na pessoa obrigada ao cumprimento das obrigações tributárias acessórias e principais.

Segundo Paulo Barros de Carvalho³⁵ o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e indiferente de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais. O artigo 121 do CTN³⁶, conjectura quem podem ser

³⁵ Carvalho, Paulo de Barros Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência / Paulo de Barros Carvalho. — 9. ed. rev. — São Paulo: Saraiva, 2012

³⁶ Artigo 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

os sujeitos passivos da obrigação tributária principal. Sendo estes: o Contribuinte e o Responsável.

De acordo com o entendimento de Maria Rita Ferragut ³⁷

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente. Como proposição prescritiva, responsabilidade tributária é norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de conduta, que, a partir de um fato não tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária.

O sujeito passivo é denominado contribuinte quando guarda relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, enquanto é chamado de responsável quando tem sua obrigação decorrida de disposição expressa em lei.

Sendo assim, conclui-se que o contribuinte participa diretamente do fato; o responsável, indiretamente.

3.6 A Responsabilidade Tributária

A responsabilidade tributária é a obrigação legal assumida pelo sujeito passivo da relação jurídico-tributária perante o fisco de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária. Um dos objetivos do legislador ao instituir a responsabilidade tributária foi assegurar à Fazenda Pública o efetivo recebimento dos créditos devidos em situações em que a cobrança do contribuinte se torna difícil, ou o tributo não puder ser normalmente pago.

Nos termos do CTN a imputação da responsabilidade tributária a um terceiro, não participante na *genesis* do fato gerador, pode ser feita de duas modalidades:

- a) Substituindo aquele que deveria ser naturalmente o contribuinte, por vários motivos previstos em lei; e

³⁷ Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002, São Paulo, Noeses, 2005, p. 29-30.

- b) Recebendo por transferência o dever de pagar o tributo antes atribuído ao contribuinte, o qual, por motivos diversos, não pode ou não deve satisfazer a prestação.

Para Rubens Gomes de Sousa³⁸

tem o Estado o interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se então a sujeição passiva indireta. A sujeição passiva indireta apresenta duas modalidades: transferência e substituição; por sua vez a transferência comporta três hipóteses: solidariedade, sucessão e responsabilidade.

Assim, o responsável tributário, sujeito passivo indireto da obrigação tributária, não é aquele que efetuou o fato gerador, mas sim o terceiro, vinculado de alguma forma ao fato gerador, e que se torna responsável pelo pagamento do tributo por expressa disposição de lei.

3.6. a Responsabilidade por Transferência

No presente trabalho iremos dar enfoque na Sujeição passiva indireta por transferência de responsabilidade, também se chamada de responsabilidade derivada ou de 2º grau. Essa forma de transferência de responsabilidade tributária encontra-se positivada no artigo 128 do CTN³⁹, a qual ocorre quando a obrigação tributária depois de ter surgido, inicialmente, contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente (o sujeito passivo indireto), podendo ser atribuída de modo total ou parcial.

O primordial objetivo do legislador ao instituir a responsabilidade tributária foi assegurar a Fazenda Pública o efetivo recebimento dos créditos devidos em casos em que a cobrança diretamente ao Contribuinte se torna difícil, ou impossibilitada, nesses casos o Estado tem não só o direito, mas também o dever de perseguir a efetivação do crédito, a chamada Persecução Tributária⁴⁰.

³⁸ Rubens Gomes de Sousa, *Compêndio de legislação tributária*, p. 55.

³⁹ CTN Artigo 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.

⁴⁰ CARNEIRO, Claudio. *Curso de direito tributário e financeiro*. 5. ed. 2.tiragem. São Paulo: Saraiva, 2014. 852 p. Contém bibliográfica. ISBN 978-85-022-2136-9.

A figura do responsável aparece na problemática da obrigação tributária principal por uma série de fatores que são determinadas pelo legislador ao definir a sujeição passiva tributária.

Há situações em que a única via possível para tornar eficaz a incidência do tributo é a eleição do terceiro responsável. Já foi esclarecido que a eleição de um terceiro para figurar como sujeito passivo da obrigação tributária não pode ser feita arbitrariamente, pois o Código fornece critérios para essa eleição, assim como deve haver um liame entre o responsável e o fato gerador.

Em síntese, a sujeição passiva indireta dá-se apenas nos casos de transferência com alteração de obrigados. Somente nestes casos é permitido no ordenamento pátrio “paga-se dívida alheia”.

3.6. b Responsabilização tributária dos Sócios gerentes

Após iniciado o tratamento da figura de responsável, no artigo 121, parágrafo único, II, o CTN reserva os artigos 134 e 135⁴¹, versam sobre a responsabilidade por transferência de terceiros, para débitos de natureza tributária, que é um dos assuntos principais do presente trabalho.

No diploma legal tributário, a possibilidade de aplicação da teoria descon sideração da pessoa jurídica está prevista nos artigos 134, VII , parágrafo único e artigo 135 . Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte,

⁴¹ Artigo 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.

Artigo 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.

respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

O artigo 134, VII, parágrafo único do CTN refere-se à dissolução irregular, isto é, quando ocorre o encerramento das atividades da pessoa jurídica, sem atenção ao procedimento legal, restando em mora as obrigações tributárias, acarretando na responsabilidade pessoal e direta de determinados sócios, pelas obrigações tributárias da sociedade, uma vez que não se cogita aqui de uso indevido da pessoa jurídica.

A responsabilidade prevista no artigo 134, trata-se de hipótese em que deve haver uma omissão por parte do terceiro para que a responsabilidade, que originalmente nasceu contra o sujeito passivo direto, transfere-se para a pessoa do responsável. Embora o *caput* do artigo rotular como responsabilidade “solidária”, a maior parte da doutrina e jurisprudência entende que, na verdade, de responsabilidade subsidiária⁴². Basta uma breve análise nos julgados abaixo colacionados de diversos tribunais para deixar sem dúvidas que nos casos concretos são aplicadas a responsabilidade subsidiária. Vejamos:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS SÓCIOS NO POLO PASSIVO. INDEFERIMENTO. (...) 6. **O artigo 134 do CTN não estabeleceu responsabilidade solidária plena e sim subsidiária, de sorte que o sócio só responde pelo crédito tributário devido pela pessoa jurídica na presença dos requisitos elencados pela norma legal.** 7. Não se deve perder de vista que a súmula STJ n.º 435 está embasada no artigo 135, III, do CTN, que cuida da responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. 8. A falta de pagamento de tributo declarado, frequentemente confundida com a hipótese de infração legal de que cuida o dispositivo não enseja a responsabilidade solidária do sócio ou administrador porque não configura infração legal da qual resultou o tributo. Súmula STJ n.º 430, cujo teor impede o redirecionamento pretendido. MANUTENÇÃO DA DECISÃO AGRAVADA. NEGATIVA DE SEGUIMENTO AO RECURSO. ARTIGO 557, CAPUT, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL.

(TJ-RJ - AI: 00607117820148190000 RJ 0060711-78.2014.8.19.0000, Relator: DES. CARLOS AZEREDO DE ARAUJO, Data de Julgamento: 10/12/2014, NONA CAMARA CIVEL, Data de Publicação: 16/12/2014) (grifos nossos)

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS PELOS EMPREGADOS, TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E AVULSOS. CONSTRUÇÃO CIVIL. DONO DA OBRA E CONSTRUTOR OU EMPREITEIRO. SUBSTITUTOS TRIBUTÁRIOS. RESPONSABILIDADE

⁴² AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014. p.352

SUBSIDIÁRIA (SÚMULA 126/TRF - ANTERIOR À PROMULGAÇÃO DA CF/88). RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA (CF/88 ATÉ A LEI 9.711/98). RESPONSABILIDADE PESSOAL DO TOMADOR DO SERVIÇO DE EMPREITADA DE MÃO-DE-OBRA (LEI 9.711/98). (...) Nestes casos, qualquer um dos sujeitos passivos elencados na norma respondem *in totum et totaliter* pela dívida integral. 10. Flagrante ausência de técnica legislativa se verifica no **artigo 134, do CTN**, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária "nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte", uma vez cedejo que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. **Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária.** (...) 23. Embargos de divergência parcialmente acolhidos, reconhecendo-se a sucumbência recíproca entre as partes.

(STJ - EREsp: 446955 SC 2005/0076989-6, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 09/04/2008, S1 - PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: DJ 19.05.2008 p. 1) (grifos nossos)

Ressalta-se também que no artigo 135, caput e inciso III, o CTN ainda dispõe que 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 os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, ou seja, aos administradores das sociedades. Nesse viés, a hipótese do artigo 135 trata-se de responsabilidade simples dos administradores.

No caso desse dispositivo, o *caput* explicita que a responsabilidade do terceiro é pessoal, significando que a responsabilidade não seria compartilhada como devedor original caso reste configurada a prática de ato para qual terceiro não detinha poder, ou de ato que tenha infringido a lei, o contrato social ou o estatuto de uma sociedade. Ocorre que o termo “pessoalmente” trazido pelo artigo resulta em interpretações dissonantes, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, existindo discussões sobre a natureza desta responsabilidade, podendo esta ser: pessoal, subsidiária ou solidária.

Para Luciano Amaro a responsabilidade é pessoal, já Leandro Paulsen acredita que a responsabilidade é solidária, enquanto Hugo de Brito Machado entende que a responsabilidade é subsidiária, existente entre o administrador da sociedade e a própria sociedade.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça também não é pacificada quanto ao tema haja vista que é possível encontrar julgados entendendo pelos três tipos de responsabilidade, como se vê:

A dicção do caput do artigo 135 do CTN deixa entrever que a responsabilidade do diretor, gerente ou representante de pessoa jurídica de direito privado, pela prática de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, é de natureza pessoal, (...) Deveras, o efeito gerado pela **responsabilidade pessoal reside na exclusão do sujeito passivo da obrigação tributária** (*in casu*, a empresa executada), que não mais será levado a responder pelo crédito tributário, tão logo seja comprovada qualquer das condutas dolosas previstas no artigo 135 do CTN.⁴³

Sobre referido tema, esta Corte, ao julgar o REsp 1.101.728/SP, Rel. Min. TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe 23.03.2009, submetido ao regime do artigo 543-C do CPC, pacificou o entendimento no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, **circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no artigo 135 do CTN.**⁴⁴

Em se tratando de sociedade que se extingue irregularmente, impõe-se a responsabilidade tributária do sócio-gerente, autorizando-se o redirecionamento, cabendo ao sócio-gerente provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder. (...) **Imposição da responsabilidade solidária.**⁴⁵

Em razão do acima exposto, constata-se que, além da enorme divergência doutrinária, o Superior Tribunal de Justiça acolhe as três teses acerca do grau de responsabilidade previsto no artigo 135 do CTN, sendo, portanto, tema extremamente controvertido. A responsabilidade tributária do artigo em questão pode ser considerada solidária, pessoal ou subsidiária. No entanto, cabe dizer que no presente trabalho será adotado o entendimento de que a responsabilidade dos administradores restringe-se somente à sua pessoa, havendo responsabilidade exclusiva do terceiro e exclusão do sujeito passivo direto.

Quanto aos requisitos necessários para a incidência do dispositivo, é preciso destacar que é necessário que haja a prática de ato com excesso de poderes ou que tenha infringido Contrato Social, estatuto da sociedade ou lei. Caso não exista a prática de algum desses atos irregulares a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é uníssona quanto a esses requisitos:

TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA RETIDO NA FONTE. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS. NECESSIDADE DE DEMONSTRAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ARTIGO 135, III, DO CTN. 1. Pretende a recorrente prosseguir na cobrança do tributo contra sócios de pessoa jurídica extinta por falência, muito embora o acórdão recorrido não tenha consignado a presença de uma das hipóteses do artigo 135, III, do CTN. 2. **Consoante a jurisprudência do STJ, "Independentemente da natureza**

⁴³ STJ, REsp1104064/RS, Rel. Ministro LUIZ FUX, 1ª Turma, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010

⁴⁴ STJ - EDcl no AgRg nos EDcl no REsp: 1096314 SP 2008/0218573-0, Relator: Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, Data de Julgamento: 24/03/2015, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 17/04/2015

⁴⁵ STJ, REsp1017732/RS, Rel. Ministra ELIANACALMON, 2ª Turma, julgado em 25/03/2008, DJe 07/04/2008

do débito (IPI ou Imposto de Renda Retido na Fonte), o redirecionamento da execução fiscal para o sócio só é possível quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa" (AgRg no REsp 1.515.421/SP, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, DJe 2/2/2016). No mesmo sentido: AgRg no Ag 1.359.231/SC, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 28/4/2011. 3. In casu, o acolhimento da pretensão recursal depende de revolvimento fático-probatório, o que é vedado, nos termos da Súmula 7/STJ. 4. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido.⁴⁶ (grifos nossos)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE. SÓCIO-GERENTE. LIMITES. ARTIGO 135, III, DO CTN. REEXAME DE PROVA. DISSOLUÇÃO IRREGULAR NÃO COMPROVADA. SÚMULA 07/STJ. 1. A Corte a quo expressamente afirmou não estarem presentes os requisitos para a configuração da responsabilidade dos recorridos, nos termos do artigo 135 do CTN, uma vez que não se verificou a dissolução irregular da empresa. Assim, impossível se afigura, nesta via recursal, o reexame desse juízo de fato, dada a vedação contida na Súmula 7/STJ. 2. Recurso Especial não provido.⁴⁷ (Grifos nossos)

TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO. ARTIGO 135, III, DO CTN. ATO COM EXCESSO DE PODERES, INFRAÇÃO À LEI OU CONTRA O ESTATUTO. RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL DO SÓCIO-GERENTE. MERO INADIMPLEMENTO. INVIABILIDADE. ENTENDIMENTO FIRMADO EM RECURSO REPETITIVO. RESP PARADIGMA 1.101.728/SP. AFERIÇÃO DOS REQUISITOS AUTORIZATIVOS DO REDIRECIONAMENTO. SÚMULA N. 7/STJ. RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO⁴⁸ (Grifos nossos)

Nesse sentido é imperioso falara da Súmula n.º 430 do STJ *O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*, sendo assim, entende-se pela não afetação de patrimônio dos sócios, ou mesmo de administradores, nos casos de inadimplência das dívidas tributárias, pois é necessária a violação de contrato social ou estatutos, que deveria ser comprovado pela Fazenda Pública quando requerida a desconsideração da personalidade jurídica.

Assim, para que haja a responsabilidade por transferência do terceiro, sócio administrador da sociedade empresarial, é imprescindível que reste comprovada a prática de um ato irregular, como o excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, ou

⁴⁶ STJ - REsp: 1658542 SP 2017/0049780-6, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 27/04/2017, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 08/05/2017

⁴⁷ STJ - REsp: 1641743 SP 2016/0306167-3, Relator: Ministro HERMAN BENJAMIN, Data de Julgamento: 16/02/2017, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 06/03/2017

⁴⁸ STJ - AgInt no REsp: 1596634 CE 2016/0107719-8, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data de Julgamento: 20/04/2017, T2 - SEGUNDA TURMA, Data de Publicação: DJe 27/04/2017

dissolução irregular da sociedade, o que diversas vezes é muito difícil para o Sujeito ativo comprovar.

3.7 A Execução Fiscal

A Ação de Execução Fiscal é o meio judicial, de procedimento especial, que a Fazenda Pública possui para cobrar seus créditos, tributários ou não, inscritos em Dívida Ativa, em face de contribuintes inadimplentes. Tal ação é regulada pela Lei n. 6.830 de 1.980, conhecida como Lei de Execuções Fiscais (LEF).

A LEF foi criada com o objetivo de garantir a realização de execução judicial, acrescentando condições necessárias à proteção dos interesses públicos, bem como, trazendo inovações de procedimentos específico sem relação à execução forçada prevista no Antigo Código de Processo Civil de 1973.69.

A Fazenda Pública, primeiramente, deve acertar seu crédito mediante um procedimento de inscrição, que atribuirá certeza e liquidez ao mesmo, averiguando a existência de dívida, a quantia devida e a responsabilidade por seu pagamento. Após essa etapa, será extraída uma certidão de dívida ativa (CDA), que se constitui em título executivo fiscal, competente para execução fiscal.

Importante salientar que, havendo lacunas na Lei de Execução Fiscal, aplicam-se subsidiariamente as regras do Código de Processo Civil, conforme dispõe artigo 1º da LEF. É possível notar que a execução fiscal se aproxima da execução por quantia certa, porém apresenta várias peculiaridades que a diferenciam das outras ações. Uma das distinções é a CDA, que é o único dos títulos executivos extrajudiciais em que não há necessidade da assinatura do devedor, existindo a partir de ato unilateral do credor⁴⁹. Em resumo, o procedimento de uma ação de execução fiscal se dá nos seguintes moldes:

A execução fiscal é iniciada por meio de uma petição inicial simplificada, indicando, apenas, o juízo a quem é dirigida, o pedido e o requerimento para a citação do executado. A produção de provas pela Fazenda Pública independe de requerimento na petição inicial, sendo o valor da causa o da dívida constante na certidão, como os acréscimos legais. [...] O executado será citado, para, no prazo de 5 dias, pagar a dívida com juros e multa de mora, além de

⁴⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 23.ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p.676.

encargos, ou garantir a execução, mediante depósito em dinheiro. Em vez de efetuar o depósito, poderá o executado oferecer fiança bancária, nomear bens a penhora ou indicar a penhor bens oferecidos por terceiros e aceitos pela Fazenda.⁵⁰

Assim, a Fazenda Pública, devendo ser entendida como União, Estados, Municípios, Distrito Federal e suas respectivas autarquias, busca, por meio do Poder Judiciário, bens pertencentes ao devedor para satisfazer o adimplemento do crédito que está sendo cobrado por meio da ação de Execução Fiscal.

3.7. a O Redirecionamento da Execução Fiscal

A fim de facilitar a execução fiscal, a Fazenda Pública, ao utilizar a via executiva com o objetivo de atingir bens de terceiras pessoas que não foram indicadas como réus, pode pleitear pelo redirecionamento da execução. Para haver o redirecionamento, cabe ao ente fazendário o ônus probatório da infração legal, pois a responsabilidade dos sócios da sociedade, conforme visto, não é considerada objetiva, exigindo a comprovação da prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Importante evidenciar questão de grande relevância em matéria de responsabilidade tributária: o alcance do artigo 135, inciso III, do CTN, foco deste trabalho, que, em sua redação, traz *os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado*.

3.8 A Responsabilidade dos Sócios prevista no artigo 135, III, e 134, VII do CTN e a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica

É comum no direito tributário se depararem com pedidos, feitos pela Fazenda Pública, de desconsideração da personalidade jurídica, muitas vezes fundamentados no artigo 135 do CTN. É recorrente, também, haver decisões nesse sentido, conforme, inclusive, decisões do Superior Tribunal de Justiça, relacionadas abaixo:

TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. REDIRECIONAMENTO PARA SÓCIOS-GERENTES. SÓCIO QUE NÃO EXERCIA PODERES DE GESTÃO À ÉPOCA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. REVISÃO DAS PREMISAS DO ARESTO RECORRIDO. ÓBICENAS. *SUMULAN. 7/STJ.*

⁵⁰ DIDIER JR., Fredie et al. *Cursode Processo Civil. 2ed.* Salvador: Juspodium, 2010, v.5, p.753-755

1. A desconsideração da personalidade jurídica, com a conseqüente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, sendo apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no artigo 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei. 2. Nos termos da jurisprudência do STJ, não é possível o redirecionamento da execução fiscal em relação a sócio que não integrava a sociedade à época da dissolução irregular da empresa executada. 3. O ora recorrido não exercia poderes de gestão à época da dissolução irregular da empresa. Logo, no presente caso, não é cabível o redirecionamento da execução fiscal. A revisão das premissas fáticas do acórdão recorrido, além de escapar da função constitucional deste Tribunal, encontra óbice na Súmula 7 do STJ, cuja incidência é indubitosa no caso sob exame. Agravo regimental improvido.

RECURSO ESPECIAL Nº 1.468.587 - SP (2014/0163848-9) RELATOR: MINISTRO BENEDITO GONÇALVES RECORRENTE : FAZENDA NACIONAL ADVOGADO : PROCURADORIA-GERAL DA FAZENDA NACIONAL - PR0000000 RECORRIDO : TUTTI MARMI COMERCIAL IMPORTAÇÃO E PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. INEXISTÊNCIA. EXECUÇÃO FISCAL. **REDIRECIONAMENTO. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE. ALTERAÇÃO DE ENDEREÇO FISCAL. PRESUNÇÃO DE DESCONFORMIDADE. SÚMULA 435/STJ. RECURSO ESPECIAL PARCIALMENTE PROVIDO. DECISÃO** Trata-se de recurso especial interposto pela Fazenda Nacional, com fulcro no artigo 105, inc. III, a, da CF/88, contra acórdão do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, que indeferiu pleito de decretação de indisponibilidade bens, assim ementado (fl. 272):. 1. A dissolução irregular da sociedade, como é cediço, é uma das forças motrizes ao redirecionamento em questão, como hipótese de gestão com excesso de poderes ou infração à lei ou contrato de que trata o artigo 135, inciso III, do CTN, c, portanto, enquanto a exequente não tem ciência de sua ocorrência, o prazo à pretensão executória em face dos sócios não flui. **Quanto ao juízo de reforma, aduz ofensa aos arts. 4º da Lei nº 6.830/80; 134, VII, 135, III, do CTN; 10 do Decreto nº 3.708/19, sustentando, em síntese, que merece ser reconsiderada a decisão ora agravada, que indeferiu a inclusão do sócio no polo passivo, pois a empresa, que se reveste da forma societária de sociedade limitada, foi IRREGULARMENTE DISSOLVIDA, tem responsabilidade pelos créditos tributários apurados** (fl. 301). Nesse contexto, forçoso reconhecer que o Tribunal de origem não decidiu em consonância com o entendimento sedimentado no âmbito do STJ, na Súmula n. 435 do STJ, segundo o qual "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". Ante o exposto, dou parcial provimento ao recurso especial para autorizar o redirecionamento da execução fiscal na pessoa do sócio-gerente, nos termos da fundamentação. Publique-se. Intimem-se. Brasília, 28 de outubro de 2016. Ministro BENEDITO GONÇALVES Relator.⁵¹ (grifos nossos)

⁵¹ STJ - REsp: 1468587 SP 2014/0163848-9, Relator: Ministro BENEDITO GONÇALVES, Data de Publicação: DJ 08/11/2016

São muitos os julgados relacionando o instituto da desconsideração da Personalidade jurídica com o instituto da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, III e 134, VII e do CTN. Entretanto, tal relação não se mostra adequada, tanto sob o ponto de vista prático, quanto sob o aspecto jurídico-científico. Os artigos 135, III e 134, VII do CTN não representa o instituto da desconsideração da pessoa jurídica, mas tão-somente hipótese de responsabilidade tributária pessoal e direta por expressa disposição legal, mesmo que o Superior Tribunal de Justiça e outros Tribunais manifestem-se entendimento.

Isso porque a responsabilidade prevista no artigo 135 e 134 do CTN refere-se à responsabilização de determinadas pessoas, com base nos créditos tributários decorrentes de atos praticados com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto, omissões prejudiciais à terceiros.

Ao aplicar esse artigo, os diretores, gerentes ou representantes respondem pelas obrigações tributárias no caso de inadimplemento. Sendo assim a aplicação dos referidos artigos são hipóteses de flexibilização da autonomia da pessoa jurídica, mas não necessariamente da aplicação da doutrina da desconsideração.⁵²

Ao contrário da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, a responsabilização dos sócios não representa uma quebra no princípio da separação entre a pessoa jurídica e seus dirigentes. Portanto, a responsabilidade prevista nos artigos 135 e 134 do CTN não devem se confundas com o instituto da desconsideração. Nesse sentido frisa-se que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica apresenta aspectos distintos da responsabilidade dos sócios, mesmo que ambas possuam o mesmo objetivo, qual seja, a proteção de terceiros. A primeira possui seu fundamento assentado na vedação do ordenamento jurídico, que repudia a utilização da pessoa jurídica para a prática de atos abusivos e fraudulentos; a segunda tem como base as previsões do contrato social.

Desta feita, cabe dizer que após o já analisado no presente trabalho a pesar de não ser cabível a confusão entre o instituto da desconsideração da personalidade jurídica e responsabilidade tributária, mostra-se, plenamente cabível a desconsideração da personalidade

⁵² JUSTEN FILHO, Marçal. Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987

no direito tributário, conforme será visto mais detalhadamente nos próximo capítulo haja vista ambos os institutos jurídicos objetivam coibir o uso errôneo, fraude e abuso de direito, da personalidade jurídica por seus administradores para prejudicar outrem, sendo uma complementação entre os institutos do redirecionamento da execução fiscal e da desconsideração da personalidade jurídica.

3.9 O Impasse trazido pelo artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional

Um outro ponto interessante de se trazer ao presente trabalho é a problemática envolvendo o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional⁵³, (criado pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001). Vejamos.

Referido dispositivo legal foi objeto de muitas controvérsias doutrinárias e também impugnado por Ação Direta de Inconstitucionalidade ADI nº 2.446, de autoria da Confederação Nacional do Comércio, ainda pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, cujos fundamentos podem ser extraídos no parecer emitido pela Procuradoria Geral da República, que se manifestou no sentido da improcedência da ação:

LC 104/2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada em face do artigo 1º da Lei Complementar nº 104/2001, na parte em que acrescenta parágrafo único ao artigo 116 do CTN. Dispositivo que cria a possibilidade de autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Suposta violação aos princípios da legalidade; da tipicidade fechada; da certeza e segurança das relações jurídicas; e, da separação dos poderes. Parecer pela improcedência da ação.⁵⁴

⁵³ Artigo 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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

⁵⁴ Disponível na internet. <http://www.ibet.com.br/procuradoria-geral-da-republica-parecer-no-2737-na-adin-2446-9600-df-lc-1042001/>. Acesso em 08/06/2017.

Contudo, segundo uma parte da doutrina tal norma jurídica é inconstitucional por dois fundamentos, assim resumidos: i) A norma em referência é antielisiva, ao vedar indevidamente a utilização do planejamento tributário pelas empresas (elisão fiscal), não sendo possível, em um Estado Democrático de Direito, a desconsideração, pelo Fisco, de negócios jurídicos lícitos; e ii) o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é inaplicável, posto que ainda depende de regulamentação por lei ordinária.

Colocada a discussão sobre a constitucionalidade da norma acima, a questão controvertida envolvendo o dispositivo em comento em sede de desconsideração da personalidade jurídica é que, caso consideremos que se trate de uma norma antielisiva e, principalmente, caso a lei ordinária prevista na parte final do dispositivo não seja editada, o artigo 116, parágrafo único, do CTN não poderia, em tese, servir de fundamento à aplicabilidade da teoria da penetração, em razão de sua inconstitucionalidade.

Entretanto, analisando o teor do dispositivo em comento, podemos concluir que, na realidade, a norma em questão não trata em nenhum momento de planejamento tributário, mas veda a prática de atos dissimulados, cuidando-se, na verdade, de uma norma antielusiva. Ademais, a palavra *dissimulação* prevista na norma tributária em tela, carrega em si um conteúdo mais amplo, compreendendo tanto a repressão às práticas simulatórias quanto a fraude à lei e o abuso de direito, sendo necessária uma interpretação conjunta entre a previsão do parágrafo único do artigo 116 do CTN e dos requisitos encontrados no artigo 50 do Código Civil.

Assim, as disposições da lei civil que contém os requisitos ensejadores da *disregard doctrine* servem de complemento à norma tributária, estabelecendo os procedimentos a serem observados pela autoridade administrativa para a desconsideração da personalidade jurídica.

Cumprе ressaltar que enquanto o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional permite formalmente à autoridade fiscal desconsiderar atos, negócios e a própria personalidade jurídica no âmbito administrativo, independentemente de processo judicial, no aspecto material, a norma tributária depende do atendimento aos requisitos do artigo 50 do Código Civil atual para que seja autorizada a aplicação da *disregard of legal entity*.

Pelo exposto, concluímos que a desconsideração da personalidade jurídica é um instituto compatível com a esfera tributária, observadas as peculiaridades atinentes a esse ramo do direito.

4. Capítulo 3 Posicionamento contra a Aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário

É possível notar que a aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica em âmbito tributário é um tema que gera grande controvérsia no âmbito jurídico. Nesse capítulo iremos verificar as doutrinas e as jurisprudências que pugnam pela não aplicabilidade do incidente no âmbito do direito tributário.

A verdade é que, a despeito das diversas críticas doutrinárias, a jurisprudência, mormente do Superior Tribunal de Justiça, até hoje, vem utilizando isoladamente os referidos Artigos do Código Tributário Nacional para amparar decisões envolvendo desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário, como a jurisprudência abaixo colacionada:

AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL Nº 711.491 - SP (2015/0112864-8)
RELATOR: MINISTRO HUMBERTO MARTINS AGRAVANTE :
FAZENDA NACIONAL AGRAVADO. TRIBUTÁRIO. DISSOLUÇÃO
IRREGULAR. SÓCIO QUE NÃO INTEGRAVA A GERÊNCIA DA
SOCIEDADE À ÉPOCA DO FATO GERADOR. REDIRECIONAMENTO.
IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 83/STJ. AGRAVO IMPROVIDO.
DECISÃO 2. **É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no artigo 135 do CTN.** É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (REsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do artigo 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08."(REsp 1.101.728/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11/3/2009, DJe 23/3/2009.) **Assim, a desconsideração da personalidade jurídica, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, sendo apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no artigo 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei.** Ressalta-se, ainda, que, nos termos da jurisprudência do STJ, não é possível o redirecionamento da execução fiscal em relação a sócio que não integrava a sociedade à época dos fatos geradores. Ante o exposto, com fundamento no artigo 544, § 4º, inciso II, alínea a, do CPC, conheço do agravo para negar-lhe provimento. Publique-se. Intimem-se. Brasília (DF), 29 de maio de 2015. MINISTRO HUMBERTO MARTINS Relator.⁵⁵ (grifos nosso)

⁵⁵ STJ - AREsp: 711491 SP 2015/0112864-8, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Publicação: DJ 15/06/2015

Com a edição do Código Civil de 2002, especificamente da previsão expressa do seu artigo 50, foi deixada um pouco de lado, pois grande parte da doutrina e na jurisprudência, se inclinaram no sentido da aplicabilidade da teoria da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária com fundamento no referido dispositivo, desde que observado estritamente os requisitos da lei material civil, abuso de personalidade desvio de finalidade e confusão patrimonial.

Contudo, a pesar do advento do Código Civil em 2002, a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica e matéria tributária não pode se dar somente na hipóteses previstas na lei civil, devendo ser também levadas e conta as peculiaridades que revestem o processo judicial tributário, bem como ser privilegiada a interpretação sistemática do ordenamento jurídico nacional, à luz da Constituição Federal, principalmente dos artigos 5º, inciso XXIII e do artigo 170, inciso III, bem como do próprio Código Tributário Nacional, em especial dos já referidos artigos 134 e 135.

Alguns doutrinadores como Fabio Ulhoa Coelho defendem o posicionamento ao que não há desconsideração da pessoa jurídica na definição da responsabilidade de quem age com excesso de poder, infração da lei, violação dos estatutos ou contrato social, ou por qualquer outra modalidade de ato ilícito.

Nesta esteira, é imperioso falar acerca da desconsideração da personalidade jurídica nos casos de dissolução irregular das empresas, pois no âmbito do direito tributário é usual os entes Fazendários ao ajuizarem execuções fiscais face a Empresas impossíveis de serem localizadas no endereço informado aos órgãos competentes. Nesse caso, para facilitar a execução dos créditos tributários, a súmula n. 435 do Superior Tribunal de Justiça declarou que *presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente*.⁵⁶

Uma das formas mais verificadas na prática de se constatar a dissolução irregular de uma empresa é quando esta deixa de funcionar no endereço que foi informado à Junta Comercial. É, inclusive, entendimento sumulado que tal situação enseja o redirecionamento da

⁵⁶ Inteiro teor da súmula 435 do Superior Tribunal de Justiça

execução fiscal para o sócio gerente, desconsiderando-se a personalidade jurídica da empresa, pois nesses casos a dissolução irregular é considerada uma infração de lei, enquadrando-se no inciso III do artigo 135 do CTN.

Havia controvérsia no ramo jurídico também quanto ao alcance da responsabilidade tributária desses administradores. Ao realizar pesquisa jurisprudencial foi possível verificar que o Superior Tribunal de Justiça ora entende que seria possível responsabilizar o administrador que geria a sociedade tanto ao tempo da ocorrência do fato gerador quanto à época da dissolução irregular ou na época do fato gerador assumiria tal responsabilidade. Mas é mais adotado o entendimento de que deve haver o redirecionamento ao administrador em exercício no momento da dissolução irregular.

Contudo, o a Terceira Turma do Superior Tribunal de Justiça em decisão recentíssima entendeu que a dissolução irregular, por si só não enseja a desconsideração da personalidade jurídica, conforme se infere da jurisprudência abaixo colacionada:

PROCESSUAL CIVIL E CIVIL. AÇÃO DE INDENIZAÇÃO DE LUCROS CESSANTES. POSSE INDEVIDA DE IMÓVEL. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ARTIGO 50 DO CC/02. TEORIA MAIOR. ATUAÇÃO DOLOSA E INTENCIONAL DOS SÓCIOS. UTILIZAÇÃO DA SOCIEDADE COMO INSTRUMENTO PARA O ABUSO DE DIREITO OU EM FRAUDE DE CREDORES. COMPROVAÇÃO CONCRETA. AUSÊNCIA. 1. O propósito recursal é definir se, na hipótese em exame, estão presentes os pressupostos para a desconsideração da personalidade jurídica, segundo a teoria maior, prevista no artigo 50 do CC/02. 2. Nas relações jurídicas de natureza civil-empresarial, adota-se a teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica, segundo a qual a desconsideração da personalidade é medida excepcional destinada a punir os sócios, superando-se temporariamente a autonomia patrimonial da sociedade para permitir que sejam atingidos os bens das pessoas naturais, de modo a responsabilizá-las pelos prejuízos que, em fraude ou abuso, causaram a terceiros. 3. Para a aplicação da teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica exige-se a comprovação de que a sociedade era utilizada de forma dolosa pelos sócios como mero instrumento para dissimular a prática de lesões aos direitos de credores ou terceiros - seja pelo desrespeito intencional à lei ou ao contrato social, seja pela inexistência fática de separação patrimonial -, o que deve ser demonstrado mediante prova concreta e verificado por meio de decisão fundamentada. 4. **A mera insolvência da sociedade ou sua dissolução irregular sem a devida baixa na junta comercial e sem a regular liquidação dos ativos, por si sós, não ensejam a desconsideração da personalidade jurídica, pois não se pode presumir o abuso da personalidade jurídica da verificação dessas circunstâncias.** 5. *In casu*, a Corte estadual entendeu que a dissolução irregular da sociedade empresária devedora, sem regular processo de liquidação, configuraria abuso da personalidade jurídica e que o patrimônio

dos sócios seria o único destino possível dos bens desaparecidos do ativo da sociedade, a configurar confusão patrimonial. Assim, a desconsideração operada no acórdão recorrido não se coaduna com a jurisprudência desta Corte, merecendo reforma. 6. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, provido. (grifos nossos)⁵⁷

Ademais, apesar de todo esforço legislativo em procedimentar a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, visando solucionar a problemática existente na aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, sobretudo, no âmbito fiscal, já há na comunidade jurídica alguns importantes posicionamentos que afastam a aplicação do incidente em sede de Execuções Fiscais, sendo estes o Enunciado n.º6 do FOREXEC e Enunciado n.º53 da ENFAM, abaixo transcritos:

Enunciado n.º 6 do Fórum de Execuções Fiscais da 2ª Região: A responsabilidade tributária regulada no artigo 135 do CTN não constitui hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, não se submetendo ao incidente previsto no artigo 133 do CPC/2015.

Enunciado n.º 53 da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados: O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no artigo 133 do CPC/2015.

Portanto, observa-se uma resistência precipitada da comunidade jurídica no que tange a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas Execuções Fiscais, com objetivo de garantir a pagamento do débito executado.

Ademais, como será visto, são inúmeros os precedentes jurisprudenciais decidindo incidentes de desconsideração da personalidade jurídica com fulcro no Código Tributário Nacional, não sendo possível fechar os olhos para tal realidade que se coloca.

⁵⁷ STJ - REsp: 1526287 SP 2013/0175505-2, Relator: Ministra NANCY ANDRIGHI, Data de Julgamento: 16/05/2017, T3 - TERCEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 26/05/2017

5. Capítulo 4 Posicionamentos a favor da Aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário

Apesar da resistência da maior parte da comunidade jurídica em aplicar a desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário há doutrinadores e jurisprudência no sentido da possibilidade de aplicação do referido incidente, objetivando o não prejuízo a terceiros, bem como a não utilização da pessoa jurídica de forma desviada de seu objetivo social.

Desde antes do advento do novo código de processo civil havia doutrinadores, tais como Fábio Ulhoa Coelho⁵⁸ e Ada Pellegrini⁵⁹, falando sobre a necessidade de um procedimento do processo de conhecimento condenatório antes de se promover a invasão patrimonial do sócio-gerente pra que fosse possível a aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica. Esta ação própria exige participação do administrador, atingido por via da desconsideração da personalidade jurídica desde o início, para que contra ele também se forme o título executivo.

O novo código, como já dito trouxe esse procedimento na forma de incidente objetivando garantias constitucionais e processuais, conferindo maior segurança jurídica nos casos de desconsideração da personalidade.

A primeira decisão de que se tem notícia determinando a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica em casos de redirecionamento de débito fiscal foi proferida nos autos da Execução fiscal nº 0000123-84.2011.4.03.6113, Vara Federal de Franca/SP⁶⁰, segue abaixo a decisão para análise:

Trata-se de pedido de redirecionamento da presente Execução Fiscal contra o administrador da parte executada, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional. A exequente alega que houve a dissolução irregular da sociedade (certidão de fl. 163, autos n. 0001030-54.2014.403.6113). Da certidão de fls. 87vº-88vº destes autos o que se constata é que houve a alteração da sociedade que passou a explorar a casa de

⁵⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. **A teoria da desconsideração da personalidade jurídica e o devido processo legal.** IOB. Repertório de jurisprudência, civil, processual, penal e comercial, 2ª quin, jan, São Paulo, 2000, p.45.

⁵⁹ GRINOVER, Ada Pellegrini. **A desconsideração da personalidade de jurídica.** Revista Forense, ano100, fevereiro, 2004, São Paulo, p.10.

⁶⁰ disponibilização no Diário da Justiça Federal de São Paulo em 08/04/2016. Acesso em 12/06/2017

saúde. Com efeito, ao se dirigir ao endereço da parte executada, o Sr. Meirinho certificou que:...naquele endereço atualmente funciona a Assistência de Saúde daquele Município, que utiliza o CNPJ da Prefeitura Municipal (n.º 59.851.600/0001-06), tendo em vista o término do Convênio da Prefeitura com o CNPJ n.º 10.564.590/0001-39, constante do mandado, da gestão passada. Disse ser a atual Coordenadora de referida casa de saúde, desde janeiro desse ano (2013), com a nova gestão municipal. Referida pessoa informou que no local funcionou até 31 de dezembro de 2012 o Pronto Atendimento, no CNPJ constante no mandado (n.º 10.564.590/0001-39), até o término do mandato do Prefeito anterior, quando teria encerrado o convênio de referido CNPJ com a Prefeitura Municipal daquela cidade. Neste passo e consoante já havia aventado na decisão de fls. 93, ao que parece houve a sucessão de pessoas jurídicas na exploração de uma mesma atividade, o que, em regra, pode carrear à sucessora a responsabilidade pelos tributos devidos, na forma dos artigos 132 e/ou 133, ambos do Código Tributário Nacional. **De todo modo, não se descarta a possibilidade de o dirigente da pessoa jurídica anterior também ser responsabilizado pelos tributos não pagos. Mas, para tanto, tenho por imprescindível a instauração de incidente processual, a fim de garantir o devido processo legal e a possibilidade de ampla defesa. Assim, determino a instauração de incidente processual de descon sideração da personalidade jurídica da executada.** Os autos do incidente terão como primeira página cópia desta decisão e como petição inicial o requerimento de fls. 84-85 e os documentos que a acompanharam; a decisão de fls. 93 e a cota de fls. 94 - todas do processo piloto - e o documentos de fls. 163 e 174 a 186, do processo 0001030-54.2014.403.6113. Desentranhem-se as petições acima para formação dos autos do incidente de descon sideração da personalidade jurídica, certificando nos autos. **Depois de formados os autos, cite-se o dirigente para se manifestar e requerer as provas que tiver, no prazo de 15 (quinze) dias.** Cumpra-se. Intimem-se. Expeça-se o necessário.

Nessa esteira de aplicação do aludido incidente há Procuradores da Fazenda, como o Ronaldo Campos e Silva, quem defendem a aplicação da descon sideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário pois não vislumbra qualquer incompatibilidade entre as novas normas processuais e a tributária⁶¹.

É importante mencionar também que o Tribunal Regional Federal da 3ª Região vai analisar em repetitivo as novas regras para redirecionamento de dívida fiscal para sócio. Está na pauta dos desembargadores o incidente de descon sideração de personalidade jurídica, que possibilita a apresentação de uma espécie de defesa prévia por sócio.

O tema será julgado por meio de um incidente de resolução de demandas repetitivas – IRDR- que vai orientar as decisões da 3ª Região sobre o assunto. A análise do repetitivo foi

⁶¹ Coleção Repercussões do Novo Código de Processo Civil- v. 16 – processo tributário (2016) – Ronaldo Campos e Silva

solicitada pela Procuradoria-geral da Fazenda Nacional e ainda não há previsão de quando o julgamento será realizado.

A Fazenda Nacional costuma solicitar o redirecionamento dentro da execução fiscal, objetivando a satisfação do crédito tributário por meio da desconsideração de personalidade jurídica, a qual pode ocorrer nos casos em que há desvio de finalidade da empresa ou confusão patrimonial.

Na Justiça, a maioria das decisões sobre o tema tem sido contrária ao incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Mas Procuradores e advogados reconhecem que a nova norma processual trouxe uma grande inovação ao permitir o contraditório.

6. Conclusão

Diante dos fundamentos expostos e sustentados, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, surgido inicialmente nos campos doutrinário e jurisprudencial, implica que, em determinadas situações, a requerimento da parte interessada ou do Ministério Público, o magistrado pode desconsiderar as garantias de autonomia patrimonial e de limitação da responsabilidade social, imputando aos sócios o ônus pelos atos praticados com dolo ou fraude em nome da sociedade de responsabilidade limitada.

O presente trabalho defende a aplicação do Incidente de desconsideração no âmbito do direito tributário, devendo sempre haver um estudo de caso para verificar se a dificuldade e a rigorosidade de comprovação de excesso de poderes e infração à lei não servem, em verdade, para salvaguardar interesses obscuros de gestores, os quais se valem ilicitamente do ordenamento jurídico, com suas falhas e lacunas, para prejudicar o alcance dos credores ao seu patrimônio e incorrer em fraude à lei.

Analisando o conteúdo das leis tributárias e processuais civis e, a partir das diversas teorias desenvolvidas pela doutrina e pela própria jurisprudência, concluímos que, apesar de existirem diversos argumentos em sentido contrário, a *disregard doctrine* é um instituto compatível com a esfera tributária, sendo que as disposições do novo Código de Processo Civil devem ser aplicadas ao processo contencioso tributário- fiscal, em respeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, observadas, contudo, as peculiaridades atinentes a esse ramo do direito.

7. Bibliografia

Livros:

PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 4. ed. rev, atual e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. 372 p. ISBN 978-85-7348-783-1.

CARNEIRO, Claudio. Curso de direito tributário e financeiro. 5. ed. 2. tiragem. São Paulo: Saraiva, 2014. 852 p. Contém bibliográfica. ISBN 978-85-022-2136-9.

BUENO, Marco Antonio Rodrigues e Cassio Scarpinella et al. COLEÇÃO REPERCUSSÕES DO NOVO CPC. São Paulo: Juspodivm, 2016. 672 p. (V. 16).

SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de et al. Novo CPC e o Processo Tributário. São Paulo: Focofiscal, 2015. 359 p. Coordenador: Leonardo Carneiro da Cunha.

AMARO, Luciano da Silva. Direito tributário brasileiro. 15. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. 512 p.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento I. 17. ed. Salvador: Jus Podivm, 2015. v. I.

AMARAL, Guilherme Rizzo. Comentários às alterações do novo CPC. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

MACEDO, Elaine Harzheim. et al. Novo código de processo civil anotado/ OAB. Porto Alegre: OAB/RS, 2015.

TARTUCE, Flávio. Impactos do novo CPC no Direito Civil. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: MÉTODO, 2015.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. et al. Novo CPC – Fundamentos e sistematização. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

Revistas:

REVISTA DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS: A descon sideração da personalidade jurídica em matéria tributária. Porto Alegre: Síntese, v. 18, n. 103, maio 2015. Bimestral.

REVISTA DE DIREITO TRIBUTÁRIO DA APET: Planejamento Tributário e a Descon sideração da Personalidade Jurídica. São Paulo: MP, v. 06, jun. 2005. Mensal. Ano II.

DESCONSIDERACAO da pessoa jurídica no código de defesa do consumidor. In: NERY JÚNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria Barreto Borriello de Andrade (Org.); NERY JÚNIOR, Nelson (Co-autor). Doutrinas essenciais: responsabilidade civil: direito de empresa e o exercício da livre iniciativa. Org. por Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2010. 9v. (Edições Especiais Revista dos Tribunais).