

UNIVERSIDADE PREBISTERIANA MACKENZIE

FACULDADE DE DIREITO

VINICIUS ARAUJO SILVA

**INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE
TERCEIROS**

SÃO PAULO
2019

VINICIUS ARAUJO SILVA

**INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE
TERCEIROS**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)
apresentado ao curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie
como requisito parcial para a obtenção do
grau de bacharel em Direito.

ORIENTADOR: Professor Doutor André Pagani de Souza

SÃO PAULO
2019

VINICIUS ARAUJO SILVA

**INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM
MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE
TERCEIROS**

Trabalho de Conclusão de Curso (TCC)
apresentado ao curso de Direito da
Universidade Presbiteriana Mackenzie
como requisito parcial para a obtenção do
grau de bacharel em Direito.

Aprovado em __ / __ / ____

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor André Pagani de Souza
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor (a)
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor (a)
Universidade Presbiteriana Mackenzie

INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

Vinicius Araujo Silva¹

RESUMO

O presente trabalho pretende explorar, em síntese, a adoção, aplicação e o cabimento do instituto da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, de modo a enfrentar as diferenças que tangenciam o referido instituto e a figura da responsabilidade tributária de terceiros. Para tanto, buscar-se-á demonstrar através de um breve panorama jurisprudencial como as cortes de justiça brasileiras têm enfrentado a temática em referência, de forma a garantir, sob o prisma do novel códex processual todas as medidas necessárias à salvaguarda do devido processo legal e da ampla defesa. Por fim, verificar-se-á com maior clareza que a celeuma pertinente ao contemporâneo e sintético trabalho, via de regra e do ponto de vista do contencioso tributário, esbarra, de uma forma ou de outra, no campo das execuções fiscais, na medida em que essas, por vezes, são redirecionadas na pessoa de terceiros detentores de atos de gerência ou administração do ente a ser desconsiderado, cujos reflexos são dos mais diversos possíveis, conforme serão sucintamente examinados ao longo deste estudo.

Palavras-chave: Incidente de desconsideração da personalidade jurídica; Responsabilidade Tributária de Terceiros; Execução fiscal; Redirecionamento.

ABSTRACT

The present work intends to explore, in summary, the adoption, application and appropriateness of the institute of the disregard of the juridical personality in tax matters, in order to face the differences that touch the said institute and the figure of third party tax responsibility. To do so, it will be tried to demonstrate through a brief jurisprudential panorama how the Brazilian courts have faced the subject in reference, in order to guarantee, under the prism of the novel procedural code all the necessary measures to

¹ Graduando em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie – Campus Higienópolis, São Paulo - SP
E-mail: viniciusilva.13@gmail.com

safeguard due process of law and wide defense. Finally, it will be clearer that the confusion concerning the contemporary and synthetic work, as a rule and from the point of view of tax litigation, runs in one way or another in the field of tax foreclosures, to the extent in which these are sometimes redirected in the person of third parties who hold acts of management or administration of the entity to be disregarded, whose reflections are as diverse as possible, as will be briefly examined throughout this study.

Keywords: Incident of disregard of legal personality; Tax Responsibility of Third Parties; Tax enforcement; Redirection.

SUMÁRIO 1. Aspectos preliminares. 2. A desconsideração da personalidade jurídica *versus* a responsabilidade tributária de terceiros: breves considerações e finalidades jurídicas. 3. Aspectos processuais do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica. 4. A aplicação *in concreto* do instituto da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária e a construção pretoriana a seu respeito. 5. O contencioso judicial tributário em números, segundo o Conselho Nacional de Justiça (CNJ). 6. Considerações finais.

1 ASPECTOS PRELIMINARES

O novel códex processual, instituído pela Lei nº 13.105/2015, assim como a Constituição Federal de 1988 que, à época de sua criação, fora apelidada por “cidadã” traduzem com maior clareza a preocupação em concretizar e consubstanciar diretrizes normativas voltadas à cidadania e a consagração de direitos, sobretudo, fundamentais anteriormente não contemplados de maneira expressiva pelas constituições e codificações pretéritas.

Essas inspirações cidadãs e fundamentais, sob a ótica da equidade, celeridade e da justiça, em verdade, visam fomentar os direitos básicos e universais à dignidade da pessoa humana notadamente em relação à razoável duração do processo, a inafastabilidade da tutela jurisdicional e, sobremaneira, a salvaguarda do devido processo legal, ampla defesa e contraditório dentre outros princípios norteadores da atividade jurisdicional. Em outras palavras, visa a concretização do direito material por meio de mecanismos e procedimentos formais aptos a atingirem tal finalidade.

Neste ínterim, tendo em vista que a relação estabelecida entre Estado e contribuinte é comumente tida por verticalizada, em que o segundo submete-se a procedimentos e ordens previamente estipulados pelo primeiro, corroborando, desse modo, uma situação de disparidade de armas, nota-se com maior precisão e segurança que os princípios norteadores da atividade jurisdicional acima elencados se fazem imprescindíveis, na medida em que sua necessária observação perfazem uma justiça tributária equânime e legal em meio a supracitada disparidade de armas.

Com isso, adentrando especificamente na temática objeto do presente estudo, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica presente nos artigos 133 a 137 do Código de Processo Civil, assim como a responsabilidade tributária de terceiros disposta ao longo do Capítulo V do Código Tributário Nacional, sem sombra de dúvidas, embora com peculiaridades que lhes são próprias, tratam-se de institutos de direito material e

processual que se destinam exclusivamente a permitirem ao credor, neste caso, ao próprio fisco, a perquirir o adimplemento do crédito tributário que entende ser devido em função de uma possível conduta fraudulenta e ilícita praticada por terceiros que estão no controle da pessoa jurídica, a prioristicamente, inadimplente.

Deste modo, ao longo deste trabalho buscar-se-á delimitar com bastante clareza a relevância do tema em referência, seja em razão de sua aplicação do ponto de vista do direito processual, bem como do direito material seja em razão dos impactos com os quais os institutos em comento incidem sobre o contencioso tributário, sobretudo como instrumento de política arrecadatória, conforme os temas a seguir aduzidos.

À par disso, não se pretende alongar-se minuciosamente sobre todas as hipóteses de responsabilização tributária de terceiros ou até mesmo sobre a teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

Pelo contrário, muito embora mas não menos importante, a tarefa que se busca aqui é no sentido de se aferir se a responsabilidade tributária *per si*, ante o seu microsistema jurídico particular, é suficientemente corajosa e eficaz para o alcance de sua finalidade, qual seja, o adimplemento da obrigação tributária ou se as hipóteses trazidas pelo artigo 50 do Código Civil e dos artigos 133 a 137 do Código de Processo Civil, como forma de garantirem a ampla defesa e o contraditório, são necessárias e mais adequadas para tal fim.

2 A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA *VERSUS* A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS: BREVES CONSIDERAÇÕES E FINALIDADES JURÍDICAS

Os primeiros indícios de que a desconsideração da personalidade jurídica tomou assento no campo jurídico datam de 1897 no caso conhecido como *Salomon v. A. Salomon & Co. Ltd.*, em que se imputou ao empresário Aron Salomon a responsabilização pelo pagamento das dívidas da sociedade insolvente do qual este era acionário majoritário.²

² DIDIER JUNIOR., F. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento.** 19 ed. Salvador: Ed. Juspodivm, 2017, p. 582-583.

Inicialmente, apontou-se que a *ratio* da desconsideração da personalidade jurídica surgiu como técnica para suspender o privilégio da limitação da responsabilidade do sócio que até então, em território inglês, não respondia pela insolvência da sociedade a qual estava relacionado, em razão da difícil superação que se tinha à época acerca da autonomia da pessoa jurídica em relação ao sócio; daí porque diz-se que referido instituto não emergiu pelo mau uso da pessoa jurídica, mas sim como forma de suprimir o privilégio da responsabilidade em determinados contextos.³

O efeito prático dessa premissa é o de que a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, conforme magistério do eminente professor Didier Jr., dar-se-á apenas quando o ato for ilícito, o qual, intrinsecamente, imputa-se a ilicitude do ato ao sócio ou administrador.

Em outras palavras, se impossível a imputação desde o início, possível é a desconsideração da personalidade jurídica, a qual, após todos os trâmites legais, assegurados a ampla defesa e ao direito ao contraditório, buscar-se-á a suficiência do crédito no patrimônio de terceiros, no caso, o próprio sócio dentre outras figuras detentoras de poder.

Vale dizer, referido instituto permite com que o escudo da pessoa jurídica seja retirado para atingir quem atrás dele está, o sócio ou administrador, tendo por objetivo impedir a consumação de fraudes e abusos por eles cometidos, causadores de prejuízos e danos a terceiros, principalmente a credores da empresa, conforme estatui o magistério do jurista Flávio Tartuce.⁴

Transmutando-se tal situação sob a égide do direito tributário, na hipótese em que a autonomia patrimonial não for obstáculo a imputação da responsabilidade ao sócio ou administrador, no geral, a doutrina majoritária concluiu pela máxima de que não há que se falar em desconsideração, mas sim em responsabilidade tributária.

Mesmo porque se o ato ilícito for imputado as figuras do sócio e do administrador desde o início, em que o responsável tributário já consta no próprio título executivo extrajudicial, precedido de um processo administrativo fiscal ou de algum outro meio que propicie os seus contraditórios e a ampla defesa do contribuinte ou mesmo por meio do

³ WARDE JUNIOR, W.J. **Responsabilidade dos sócios**. Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p. 187.

⁴ TARTUCE, F. **Manual de Direito Civil**. Volume único. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

lançamento de ofício e, excepcionalmente, via redirecionamento da execução fiscal, verifica-se ser desnecessário, nessas hipóteses, a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica.

Com isso, a Portaria PGFN nº 180/2010, por exemplo, ao impor que a inclusão do nome do corresponsável na Certidão de Dívida Ativa seja precedida de declaração fundamentada da autoridade competente⁵, isto é, desde o início, nota-se estar diante de verdadeira vinculação do ato administrativo fiscal às normas tributárias de regência, as quais assegurarão maior segurança jurídica⁶ para ambas as partes que, de um modo ou de outro, permitirão com que as relações entre fisco e contribuinte e ou responsável tributário tornem-se mais justas e equilibradas.

Com efeito, a corrente que assenta por tal entendimento, qual seja, a limitação ou restrição relativa ao cabimento do instituto em testilha, persiste com que a aplicação das disposições contidas no Código Tributária Nacional torna prescindível a adoção do incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Isto porque, nesta situação, não somente evitar-se-ia a suspensão do processo em relação ao executado principal, o que, em tese, não tornaria ineficaz o crédito tributário, como também fomentaria o asseguramento do crédito exequendo, nos termos da legislação da Lei nº 6.830/80, para o qual mitigaria a morosidade da processual que ordinariamente e, por vezes, culmina na ineficácia do crédito tributário.⁷

Neste sentido, a contrário senso, quando impossível detectar-se o suposto infrator desde o início, o que tornaria legítima a aplicação do incidente processual em questão, a suspensão de alguns atos do processo em relação ao executado principal, nas palavras do eminente jurista Alexandre Freitas Câmara, seria de verdadeira *suspensão imprópria*, eis que o que se tem é a vedação à prática de certos atos do processo (aqueles que não integra

⁵ FERRAGUT, M. R. Portaria PGFN nº 180/2010 e a responsabilidade do administrador: um avanço. In: **Revista Dialética de Direito Tributário**, 2010, n. 178, p. 105.

⁶ CAVALCANTE, D.L. A responsabilidade solidária no caso dos grupos econômicos de fato. In: Queiroz, M.E. et al. **Responsabilidade de Sócios e Administradores nas Autuações Fiscais**. São Paulo: Foco Fiscal, 2014. p. 88.

⁷ Argumento tirado do julgado: TRF4, AI n. 5021094-71.2017.4.04.0000/SC, 1ª Turma, Sessão de 21.06.2017.

o procedimento do incidente), o que se perdurará até que o incidente de desconconsideração seja decidido.⁸

Em outras palavras, o que subsiste, quando adotado o IDPJ, é uma suspensão imprópria, assim considerada como vedação temporária à prática de alguns atos do processo, permitida a prática de outros; *in casu*, seria permitida a prática dos atos processuais referentes ao processamento do incidente da desconconsideração da personalidade jurídica.

Por oportuno, vale mencionar que a suspensão do processo se opera apenas na hipótese em que a desconconsideração da personalidade jurídica for requerida de forma incidental, já que torna desnecessária sua suspensão quando requerida junto do pedido postulado na inicial.

Incorporando tal sistemática ao ordenamento jurídico brasileiro, veja-se que a desconconsideração da personalidade jurídica tem reflexo dos mais diversos possíveis, não só porque ela traz a ideia de que se faz necessário apurar a responsabilidade do sócio em determinados contextos, como também em razão de que a pessoa jurídica no Brasil, isto é, a própria empresa, carrega consigo verdadeira função social da propriedade, na medida em que sua instrumentalidade condiciona-se ao fim jurídico a que se destina, levando-se em consideração os anseios e objetivos da pessoa jurídica em prol da coletividade.⁹

É importante adotar-se os parâmetros acima mencionados, já que a doutrina brasileira, para além da função social a que a pessoa jurídica está adstrita, de um modo geral, apresenta a desconconsideração da personalidade jurídica – seja ela direta ou inversa – como um mecanismo temporário e episódico de suspensão da eficácia do ato constitutivo da pessoa jurídica.

A sua verdadeira essência, após a constatação de que houve a efetiva ilicitude é de buscar-se no patrimônio de terceiros, no caso, o próprio sócio ou administrador, para que respondam pela dívida contraída pela sociedade executada, caso em que essa hipótese coaduna-se com a ilicitude do ato que culminou na inadimplência da pessoa jurídica.¹⁰

⁸ CÂMARA, A.F. *In*: WAMBIER. T. A. A. *et al.* **Breves Comentários ao CPC**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 427.

⁹ JUSTEN FILHO, M. **Desconconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 49.

¹⁰ REQUIÃO, R. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica (disregard doctrine)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969, n. 410, p. 14.

A esse propósito, mister se faz diferenciar duas situações que, embora convirjam para o mesmo objeto, possuem cabimento e consequências diferentes, quais sejam, a desconsideração da personalidade jurídica e a despersonalização da sociedade.

A despersonalização, de um lado, é a perda completa da personalidade jurídica, ao passo que, na desconsideração da personalidade jurídica há verdadeira suspensão temporária da personalidade jurídica, com vistas a atingir o patrimônio dos sócios que se tenham utilizado da sociedade de forma fraudulenta, conforme magistério de Mônica Gusmão.¹¹

Do ponto de vista do direito tributário, nota-se que com relação a expropriação de bens particulares de terceiros responsáveis tributários para satisfação da dívida tributária, é importante consignar que na relação jurídico-tributária, num primeiro momento, o sujeito passivo (devedor) é àquele em que se encontra obrigado ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, por imposição legal, sendo ele o contribuinte ou o responsável, a teor do que dispõe o Código Tributário Nacional.

Por vezes, como exceção à regra geral que tem o contribuinte como sujeito passivo da obrigação tributária, seja ela principal ou acessória, é possível que a sujeição passiva seja trasladada a um terceiro alheio à relação jurídico-tributária - circunstância de um sujeito figurar no polo passivo de uma relação jurídica por guardar similitude direta ou indireta com essa e não em razão de possuir aptidão para suportar o ônus fiscal -, eis que a norma de tributária, em atenção ao princípio da legalidade estrita, traduz duas modalidades de responsabilidade tributária, quais sejam, a de transferência e a por substituição.

Em linhas gerais, a responsabilidade tributária por transferência é aquela em que o terceiro irá arcar com a obrigação tributária após a ocorrência do fato gerador do tributo, ocupando o lugar que anteriormente era preenchido pelo contribuinte, segundo dicção das hipóteses previstas nos artigos 130 a 134 do Código Tributário Nacional, tendo por subdivisões a responsabilidade por solidariedade, a responsabilidade dos sucessores (ou por sucessão) e a responsabilidade de terceiros.

¹¹ GUSMÃO, M. **Lições de Direito Empresarial**. 10 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 157.

Quanto a responsabilidade por substituição, a própria lei, desde o momento da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, já transfere ao responsável o dever de pagar o tributo, não recaindo, em momento algum, tal dever sobre o contribuinte.

A compreensão que se tem para a existência, legitimação e origem da figura da responsabilidade tributária é a de que essa subsiste tão somente como forma de facilitar a arrecadação das receitas ditas como derivadas por parte do fisco.

Ou seja, a lei impõe com que um terceiro alheio a relação jurídico-tributária torne-se pessoalmente responsável pelo adimplemento do crédito tributário por razões de nítida conveniência e necessidade e sancionatória.¹²

Diz-se conveniente e oportuna, porque é mais eficaz e menos oneroso para o fisco fiscalizar apenas um sujeito, do que milhares de contribuinte; por outro lado, é sancionatória, pois a lei determina que o terceiro seja responsável pessoal pelo pagamento do tributo, como forma de sanção pelo ato praticado com dolo e que prejudicou os interesses do Fisco e, eventualmente, de terceiros.

Neste sentido, é muito comum de se notar na seara tributária, com vistas a tornar cada vez mais eficiente o meio de obtenção de crédito no patrimônio do responsável tributário, que os mecanismos de aquisição do crédito têm sido cada vez mais modernizados e aprimorados pelas práticas das administrações fazendárias brasileiras.

Isto é, a fazenda pública dispõe de meios internos e externos, próprios ou cooperativos (informação de dados bancários junto e diretamente das instituições financeiras, o qual fora assegurado pelo Pretório Excelso¹³) para dar efetividade a cobrança almejada, adentrando, inclusive, no patrimônio particular de terceiros para que esses respondam, por vezes, pelas dívidas da pessoa jurídica executada, por meio da dita “execução fiscal administrativa” instituída pela Portaria PGFN 33/2018.

Dito isto, embora similares, mas com peculiaridades e diferenças que lhes são próprias, é salutar mencionar que os institutos da desconsideração da personalidade jurídica e da responsabilidade tributária de terceiros possuem sistemas normativos distintos, porquanto o primeiro encontra guarida na Lei nº 10.406/2002 e no Código de

¹² BECHO, R. L. *et al.* **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 111.

¹³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Decisão nº RE 601314. Relator: Ministro Edson Fachin. **Diário Oficial da União**. Brasília, 19 jun. 2016.

Processo Civil de 2015, ao passo que o segundo é elencado nas disposições contidas no Código Tributário Nacional e na própria LEF.

Vale dizer, as hipóteses ali elencadas em ambos os institutos, embora convergentes para alcançarem o patrimônio de terceiros com o intuito de adimplir uma obrigação se diferenciam seja porque a teoria da desconsideração da personalidade jurídica corroborada no art. 50 do Código Civil tem como requisitos o desvio da personalidade e a configuração da confusão patrimonial, enquanto a exigência crucial para a aplicação da responsabilidade tributária de terceiros, em síntese, nada mais é do que este terceiro guardar relação íntima direta ou indireta, isto é vinculativa, com o fato gerador e, conseqüentemente, com a obrigação tributária dele originada, consoante a disposição do artigo 138 do Código Tributário Nacional.¹⁴

Por óbvio, tem-se que os dois institutos subsistem, num primeiro momento, como forma de desencorajar a má utilização da personalidade jurídica¹⁵ e o inadimplemento da obrigação tributária, assim como para se evitar as mais diversas condutas fraudulentas, daí porque resta configurado seu caráter preventivo.

No entanto, a despeito disso, do ponto de vista repressivo, as conseqüências da responsabilidade tributária de terceiros são das mais diversas, dentre as quais o redirecionamento da execução fiscal, a inserção do nome do terceiro executado no cadastro de proteção ao crédito, a frustração e restrição de acesso ao crédito em instituições financeiras por parte deste terceiro e, por fim, e não menos importante, na atualidade, se verifica a possibilidade da aplicação da responsabilização criminal deste terceiro por inadimplemento da obrigação tributária¹⁶, como tem permitido o Colendo Superior Tribunal de Justiça como forma de impor sanção ou penalidade.

Seja como for, as finalidades acima descritas – preventiva e repressiva –, por vezes, subsistem e são essenciais para o necessário adimplemento das obrigações jurídicas e até mesmo para o regular andamento das atividades essenciais exercidas pelo

¹⁴ SIGNORETTI, D.B. **O incidente de desconsideração da personalidade jurídica e o crédito tributário**: Argumentos para a não aplicação do instituto, previsto no novo CPC, nas execuções fiscais. 2016. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica-e-o-credito-tributario-09052016. Acesso em: 16 maio 2016.

¹⁵ SALOMÃO FILHO, C. **O novo direito societário**. 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 263.

¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC nº 399.109/SC. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. **Diário Oficial da União**. Brasília, 31 ago. 2018.

poder público, vez que o financiamento dessas atividades é significativamente advindo da arrecadação tributária, isto é, de receita derivada.

3 ASPECTOS PROCESSUAIS DO INCIDENTE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Muito se tem discutido acerca da aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro, notadamente porque o novo código de processo civil inovou e avançou no assunto quanto ao seu procedimento.

A par disso, imiscuindo-se sobre as particularidades pertinentes ao referido instituto, a doutrina criou as chamadas teorias maior e menor, com vistas a viabilizar a aplicação deste instituto em diversos ramos do direito.

Em linhas gerais, a chamada teoria maior¹⁷ preconiza com que a instauração da desconsideração da personalidade jurídica dar-se-á quando efetivamente comprovado o abuso tendente à prática do desvio de finalidade e da confusão patrimonial autorizado pelo artigo 50 do Código Civil brasileiro, consoante lição extraída do julgado apreciado pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça:

“(...) Nos casos em que se discutem relações jurídicas de natureza civil, o legislador pátrio, no art. 50 do CC de 2002, adotou a teoria maior da desconsideração, que exige a demonstração da ocorrência de elemento objetivo relativo a qualquer um dos requisitos previstos na norma, caracterizadores de abuso da personalidade jurídica, como excesso de mandato, demonstração do desvio de finalidade (ato intencional dos sócios em fraudar terceiros como o uso abusivo da personalidade jurídica) ou a demonstração de confusão patrimonial (caracterizada pela inexistência, no campo dos fatos, de separação patrimonial entre o patrimônio da pessoa jurídica e dos sócios ou, ainda, dos haveres de diversas pessoas jurídicas).”

Por outro lado, a dita teoria menor direciona-se no sentido de que o mero inadimplemento da obrigação, neste caso, é capaz *per si* de autorizar a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em tal hipótese.

É muito comum com que isso tipo de teoria seja aplicada no âmbito consumerista, porquanto se mitiga a efetiva comprovação do inadimplemento da obrigação, eis que

¹⁷ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 588.587/RS, 4ª Turma, rel. Min. Raul Araújo, j. 21/5/2015, DJE 22/6/2015.

nesta hipótese configurada está a hipossuficiência do consumidor¹⁸, conforme preconizou a Corte Cidadã:

É possível, em linha de princípio, em se tratando de vínculo de índole consumerista, a utilização da chamada Teoria Menor da desconsideração da personalidade jurídica, a qual se contenta com o estado de insolvência do fornecedor, somado à má administração da empresa, ou, ainda, com o fato de a personalidade jurídica representar um 'obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores'.

Seja como for, em se tratando de direito tributário, cujo ramo do direito público impõe a estrita observância da vinculação do ato administrativo às normas de regência tributária, para fins de adoção da desconsideração da personalidade jurídica, por óbvio, é mais adequado a prevalência da teoria maior sobre a menor, se permitida a instauração do supracitado incidente na seara tributária.

Com efeito, sob a égide probatória processual, o inciso I do art. 373 do Código de Processo Civil, impõe ao autor, neste caso, ao próprio Fisco, a tarefa de comprovar-se em juízo quanto ao fato constitutivo de seu direito, isto é, a própria ilicitude do sócio ou administrador quando da administração da sociedade, o que, em tese, permitiria com que a imputação a ele trazida à baila recaísse sobre o sócio e outros.

Assim, o art. 3º da Lei 6.830/1980, ao preconizar de que a Certidão de Dívida Ativa goza de certeza, liquidez e exigibilidade, em verdade, traduz com maior clareza de que a presunção ali invocada é relativa, pois, alinhando-se a inspiração contida no âmbito da teoria maior, não pode o fisco escusar-se em comprovar com precisão o fato constitutivo por ele ventilado.

É de dizer, nesta situação em que se levantam fatos meramente constitutivos, mas desprovidos de verdadeira sinalização de materialidade e autoria da ilicitude praticada pelo sócio ou administrador, não se admite, pois, a inversão do ônus da prova.

Com isso, cabe ao executado/ imputado fazer prova positiva de sua atuação responsável e diligente quando da administração da sociedade e não prova negativa de sua atuação dolosa, ao passo que, ao fisco cabe a ele comprovar a infração à lei, ao contrato social ou aos seus estatutos, por parte do sócio/ imputado.

¹⁸ Brasil. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.111.153/RJ, 4ª Turma, rel. Min. Luis Felipe Salomão, j. 6/12/2012, *DJE* 4/2/2013.

De mais a mais, urge mencionar que, nos termos do § 2º do art. 134 do Código de Processo Civil, dispensar-se-á o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, se requerido na petição inicial, visto que além do próprio pedido, o autor também requererá na mesma ocasião a desconsideração da personalidade jurídica.

Nesta hipótese, será garantida a citação do réu/executado para que conteste o pedido principal e também do responsável tributário (sócio ou administrador), momento em que lhe será oportuno repelir o requerimento de desconsideração da personalidade jurídica inicialmente invocado pelo autor/exequente.

Deste modo, será na própria contestação que o responsável tributário poderá se defender contra a desconsideração, o que tornará desnecessária a instauração do incidente e, conseqüentemente, a suspensão do processo em relação ao executado principal, assim entendido como contribuinte.¹⁹

Perfilhando do mesmo entendimento, o doutrinador Araken Assis já sinalizara de que “não há a menor necessidade de deduzir pretensão autônoma, formando relação processual própria, para desconsiderar a personalidade jurídica. Embora prevista no art. 134, § 2º do Código de Processo Civil, o uso dessa via é eventual, pois contraria o postulado da efetividade, remetendo o interessado para o tortuoso, lento e oneroso caminho da via ordinária, tornando o pronunciamento futuro, na prática, completamente inútil.”²⁰

De outra banda, como já mencionado no início, o Novo Código de Processo Civil foi muito feliz ao trazer na íntegra e de maneira expressiva a efetiva observação ao contraditório e da ampla defesa, cuja reluz permite com que que todos os procedimentos e termos processuais ou de natureza procedimental devem primar pela ciência bilateral das partes e pela possibilidade de tais atos serem contrariados com alegações e provas.

Nas palavras do doutrinador Frattari, “ao normatizar um incidente de desconsideração da personalidade jurídica (IDPJ), o Novo Código de Processo Civil

¹⁹ BRUSCHI, G.G. Do Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica. In: ALVIM, A.A.; ASSIS, A. **Comentário ao Código de Processo Civil**. São Paulo: Saraiva, 2017.

²⁰ ASSIS, A. **Processo civil brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. n. 533, p. 145.

contribui para proteger garantias processuais no âmbito da desconsideração, que antes não tinha regulação minuciosa.²¹”

Neste sentido, o art. 135 do Código de Processo Civil, preconiza que, quando requerida a desconsideração da personalidade jurídica, ato contínuo, será dada a abertura do prazo legal de 15 dias para que o imputado (responsável tributário), conforme o caso, manifeste-se no feito, a fim de permitir com que se inicie a realização da fase instrutória, seja ela pericial ou oral, sendo esta última realizada por meio de oitiva de testemunhas em audiência a ser designada; realizada ou não a audiência de instrução e julgamento, o juiz decidirá pelo acatamento ou não do pedido de desconsideração da personalidade jurídica.

Impõe-se asseverar, conforme levantado pelas lições de Gilberto Gomes Bruchi, ser defeso ao responsável apenas discutir a legalidade e legitimidade em relação ao que lhe foi imputado, neste caso, a própria desconsideração da personalidade jurídica e, conseqüentemente, a sua eventual responsabilização pessoal.

Por oportuno, considerando o acolhimento ou não do incidente, este será resolvido por meio de decisão interlocutória, a qual será combatida via interposição de agravo de instrumento, a teor do que dispõe o art. 136 do códex processual e em observância a taxatividade do artigo 1.015 do mesmo código.

A propósito, caso o incidente seja resolvido via prolação de sentença, o recurso cabível será a apelação, conforme Enunciado 390 do Fórum Permanente de Processualistas Cíveis e a oneração ou alienação dos bens do responsável imputado será ineficaz a partir da instauração do incidente, cujo termo *a quo* – a própria citação do imputado - corroborará como havido fraude a execução, a qual deverá ser combatida de plano pelos meios cabíveis permitidos pela legislação de regência.

²¹ BONITO, R.F. **A aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal: defesa do contraditório e Novo Código de Processo Civil.** In: HENRIQUES, G.A.; GODOI, M.S.; BONITO, R.F.; LOBATO, V. **Os Impactos do Novo CPC sobre o Processo Judicial Tributário.** Belo Horizonte: D'Plácido, 2016, p. 104, 109 e 121.

4 A APLICAÇÃO *IN CONCRETO* DO INSTITUTO DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA E A CONSTRUÇÃO PRETORIANA A SEU RESPEITO

É controvertido, sobretudo na doutrina, se o incidente de desconsideração da personalidade jurídica pode ser aplicado às demandas tributárias, inclusive, no tocante as execuções fiscais.

Face a isso, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região que sufraga a jurisdição sobre os estados de São Paulo (SP) e Mato Grosso do Sul (MS) foi pioneiro em levantar solução para esta problemática e instaurou o primeiro Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR) nº 4.03.1.000001, vinculado ao processo autuado sob o nº 0017610-97.2016.4.03.0000, de relatoria do Desembargador Federal Baptista Ferreira, a qual teve sua admissão em 08/02/2017 pelo Colendo Órgão Especial do Tribunal para definir, por meio de audiências públicas promovidas com a sociedade civil e com acadêmicos da área do direito, se o redirecionamento de Execução Fiscal a sócios e administradores deve ocorrer na própria ação executiva ou em pretensão autônoma.

As próprias Turmas da referida Corte Regional possuem entendimento diversos acerca da aplicação do IDPJ às execuções fiscais, daí porque se fez necessário a admissão do IRDR e a suspensão de todos os feitos que versem sobre a pertinente matéria no âmbito da jurisdição do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (TRF 3), *ex vi* art. 313 do Código de Processo Civil.

A propósito, é o entendimento perfilhado e destoantes entre as turmas do tribunal, conforme precedentes: AI nº 0001111-04.2017.4.03.0000, Desembargador Federal Wilson Zauhy, TRF3 – Primeira Turma, e-DJF3:05/02/2019; AI nº 0017458-49.2016.4.03.0000, Desembargadora Federal Marli Ferreira, TRF3 – Quarta Turma, e-DJF3:23/01/2018; AI nº 0018394-74.2016.4.03.0000, Desembargador Federal Peixoto Júnior, TRF3 – Segunda Turma, e-DJF3:22/11/2018; AI nº 0017531-94.2011.4.03.0000, Desembargadora Federal Consuelo Yoshida, TRF3 – Sexta Turma, e-DJF3: 25/10/2018.

Diz-se controvertido, na medida em que parte da doutrina da jurisprudência entendem que o rito do incidente de desconsideração da personalidade jurídica é incompatível ao rito previsto da Lei de Execuções Fiscais “LEF”, já que o cerne relativo a essa última reside no fato de que o papel primordial é a garantia do crédito público no procedimento executivo fiscal.

Referida corrente assevera pela impossibilidade de aplicação do incidente às execuções fiscais, pois o objeto dessa não é a desconsideração da personalidade jurídica, mas sim a responsabilização tributária de terceiros e a satisfação do crédito tributário, as quais serão deduzidas nos próprios autos e elididas via de exceção de pré-executividade ou embargos à execução fiscal.

A esse propósito, tendo como premissa o mesmo entendimento, a III Jornada de Direito Civil do Conselho da Justiça Federal por meio do Enunciado nº 229, direcionou-se no sentido de que “a responsabilidade ilimitada dos sócios pelas deliberações infringentes da lei ou do contrato torna desnecessária a desconsideração da personalidade jurídica, por não constituir a autonomia patrimonial da pessoa jurídica escudo para a responsabilização pessoal e direta”.

Por fim, a corrente que assevera pela impossibilidade de se aplicar o IDPJ em matéria tributária fundamenta-se na assertiva de que, segundo as regras de hermenêutica jurídica e interpretação da norma, há que se prevalecer a aplicação de lei especial (no caso o próprio Código Tributário Nacional e a Lei de Execuções Fiscais - LEF) em face de lei geral (como o próprio Código de Processo Civil e Código Civil).

Todavia, em que pese a conclusão aforada, com o devido respeito, é possível verificar-se de plano a compatibilidade entre as diretrizes normativas do CPC/2015 com as circunscritas ao CTN e a própria LEF.

Com efeito, o CPC/15 não afeta contrariamente tampouco daria interpretação diversa face as disposições específicas da LEF; em verdade, referido códex processual passa a reger, de forma subsidiária, os demais institutos que lhe são afetos e lhe dão sustentação.

A propósito, conforme assevera o doutrinador Nórton “a LEF não prevê, especificamente, um procedimento para inserção de terceiros no polo passivo da sua ação. Sua nova norma geral, o CPC/15, prevê procedimento dessa natureza, devendo, portanto, ser aplicado subsidiária e automaticamente (art. 1º da LEF)”²².

²² BENITES, N.L. Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica na Execução Fiscal. **Revista de Direito da Empresa e dos Negócios**. São Leopoldo, v. 1, n. 2, p. 127-154, 2017.

De outra banda, parte da doutrina entende pela legitimidade da aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica na seara tributária, vez que este é o que melhor se alinha com a garantia do contraditório e da ampla defesa.

Aliás, sob a referida ótica, não há qualquer impedimento que enseje a adoção do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, eis que o próprio § 2º do art. 4º da Lei nº 6.830/80 (LEF) aponta ser plenamente possível à Dívida Ativa da Fazenda Pública de qualquer natureza, a aplicação de normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

Neste sentido, tendo como inspiração a Constituição da República, o art. 1º do códex processual vigente revela com grandeza que o “processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil, observando-se as disposições deste Código.”

Não foi por outra razão que o supramencionado código processual foi muito feliz em fomentar o contraditório e a ampla defesa, não antes naturados em sua essência no próprio CTN e na LEF, de forma a vedar, inclusive, com que sobrevenham decisões surpresas proferidas pelo juízo da execução fiscal, conforme estatuem os artigos 9º e 10 do CPC/15.

Por fim, não obstante subsistem as já apontadas correntes desfavorável e favorável, exsurge mencionar que recentemente o próprio Superior Tribunal de Justiça adotou uma posição intermediária no REsp nº 1775269, de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, por meio da qual diz-se legítima a instauração do IDPJ, nas situações que, a depender do caso concreto, impossível se tornam as aplicações das disposições elencadas pelo Código Tributário Nacional, notadamente quanto a responsabilidade tributária de terceiros – tratando-se, neste seguir, de verdadeiros afetação e cabimento residuais.

Veja-se, portanto, que a jurisprudência atual, assim como a própria doutrina se põem controvertidas sobre o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica no âmbito das execuções fiscais.

Como forma de exemplificar o posicionamento pela inaplicabilidade do referido instituto assevera a doutrinadora Gusmão²³:

²³ GUSMÃO, M. **Lições de Direito Empresarial**. 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

“(…) A doutrina tradicional não admite a desconsideração incidental da personalidade jurídica, ou seja, que ela se dê na execução. Sustenta que o juiz não pode apenhar bens de sócio que não figure no polo passivo da relação processual. Entende indispensável que o credor tenha um título executivo contra o demandado, o que lhe impõe a obrigação de ajuizar ação de conhecimento em face do sócio. Não sendo assim, estariam violados o devido processo legal, o limite subjetivo da coisa julgada, o contraditório e a ampla defesa. Tese contrária admite a aplicação incidental da teoria da desconsideração na execução com fundamento nos princípios da celeridade, da economia processual e da efetividade do processo. Endosso essa corrente. Contraria o fim ontogênico da jurisdição exigir que o exequente, na execução, somente possa demandar o sócio depois de obter, por sentença, título em que fique claro o que se sabia desde o início, isto é, que a sociedade agiu em fraude. A dilação probatória pode ser feita nos próprios autos da execução, seja em objeção de pré-executividade, embargos ou impugnação.”

De certo, é necessário asseverar que a responsabilidade pessoal do sócio ou administrador, assim como o redirecionamento da execução fiscal devem ser adotados de forma responsável e não automática, quando efetivamente o fisco contém o *mínus* da materialidade e autoria do fato imputado ao sócio ou administrador.

Acaso inexistente processo administrativo fiscal prévio, ou lançamento tributário de ofício ou mesmo a inexistência do nome do responsável tributário no título executivo extrajudicial (CDA), de forma genérica e não bem fundamentada, mais ainda se torna possível a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

No entanto, a despeito disso, é muito comum de se notar nos tribunais superiores e intermediários que as demandas que envolvam a responsabilização tributária decorrente do suposto fato doloso e infracional praticado por qualquer um dos sujeitos arrolados no artigo 135 do Código Tributário Nacional são automaticamente legitimadas via redirecionamento da execução fiscal, a qual, em tese, tornariam mitigados e desnaturados o contraditório e a ampla defesa.

Diz-se isto, pois àquele que se vê imputado, ainda que de forma mínima quanto a autoria e materialidade do ato, é constrangido em instrumentalizar sua defesa via apresentação de garantia em juízo e, conseqüentemente, por meio da oposição de embargos à execução fiscal.

Na prática, equivocada e erroneamente, o fisco invoca o artigo 135 do Código Tributário Nacional em todos os casos para legitimar o redirecionamento da execução fiscal, com vistas a torna o crédito tributário garantido; vale dizer, tal situação demonstra legitimar verdadeira adoção da máxima *solve et repete*.

Importante ressaltar que quando da ocorrência do redirecionamento da execução fiscal, mecanismo advindo de larga construção jurisprudencial, constatou-se ser possível a apresentação de exceção de pré-executividade²⁴ pelo sócio ou administrador imputado como mecanismo de defesa.

Trata-se de instrumento combativo que visa, em síntese, resguardar ainda que minimamente o direito de petição, a inafastabilidade da jurisdição e os direitos ao contraditório e ampla defesa, por meio do qual o imputado exerce seu direito de defesa, com vistas a rechaçar a pretensão do fisco, consistente na responsabilização pessoal do sócio ou administrador ou da pessoa jurídica pertencente ao mesmo conglomerado econômico.

No entanto, pragmaticamente, condiciona-se seu manejo apenas quando as questões ali ventiladas versarem sobre matérias de ordem pública, as quais não demandem dilação probatória para seu sustento.

Neste seguir, é necessário com que a demonstração positiva e diligente do sócio ou administrador imputado seja largamente apresentada, inclusive, por meio de dilação probatória, daí porque a restrição imposta ao manejo da exceção de pré-executividade, na prática, torna inviável a sua utilização.

Não se trata aqui de mera discussão interpretativa da norma tributária – se há que prevalecer o critério especial, no caso, normas tributárias sobre o critério geral, o próprio código de processo civil -, mesmo porque, repisa-se, o que se está a discutir, concretizar e viabilizar é a própria salvaguarda do contraditório e da ampla defesa, preocupações cruciais do próprio constituinte originário e do legislador ordinário.

Nem se alegue que, na prática, acaso não ocorra o acolhimento do redirecionamento da execução fiscal pelo juízo, o crédito tributário tornar-se-á efetivamente inútil, pois, como já amplamente delineado na doutrina e jurisprudência, o fisco possui meios próprios e adequados para a conservação daquilo que entende ser devido em seu favor, a saber, a propositura de medidas cautelares tendo por objetivo obstar a dilapidação patrimonial, por exemplo, dentre outros mecanismos combativos.

Seja como for, nos termos acima já explanados, buscando uma solução intermediária entre a (in) aplicabilidade do IDPJ o Colendo Superior Tribunal de Justiça

²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1104900/ES. Relator: Min. Denise Arruda. Brasília, j. 01 abr. 2009.

permitiu pela aplicação deste incidente quando, constatada que nenhuma das hipóteses jungidas no Código Tributário Nacional se coadunam com o caso concreto e presentes a confusão patrimonial ou desvio de finalidade imputadas pelo fisco, inviabilizaria, inclusive, o manejo do redirecionamento da execução fiscal.

Veja-se o entendimento do referido tribunal²⁵, *verbis*:

(...) “não obstante, este incidente não se instaura no processo executivo fiscal nos casos em que a Fazenda exequente pretende alcançar pessoa jurídica distinta daquela contra a qual, originalmente, foi ajuizada a execução, mas cujo nome consta na Certidão de Dívida Ativa, após regular procedimento administrativo, ou, mesmo o nome não estando no título executivo, o fisco demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, em consonância com os artigos 134 e 135 do CTN.”

A par do julgado acima exposto, embora não afetado ao rito de repetitivos - o que na prática não vincula toda a Administração Pública, ao menos neste momento processual, já que ausente a condição imposta pelos incisos I e II do art. 928 do Código de Processo Civil - sinaliza a posição do tribunal acerca da aplicação do referido instituto.

O entendimento ali corroborado é o de que não cabe o incidente de desconsideração da personalidade jurídica se o fisco pretende exigir ou alcançar a satisfação do crédito tributário de administradores, diretores, sócios, gestores e outros, quando já houve a liquidação da sociedade por expressa determinação legal, ou por excesso de poderes ou infração à lei, contrato ou estatuto.

Em outras palavras, não se aplicará o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica quando as disposições elencadas no Código Tributário Nacional são plenamente aferíveis e aplicáveis ao caso concreto.

Por um critério residual, como já exposto, neste caso, a legitimidade da adoção do incidente de desconsideração da personalidade jurídica só será possível quando presentes os requisitos autorizadores do artigo 50 do Código Civil, relativamente a confusão patrimonial ou desvio de finalidade.

Como bem asseverou o ministro relator Gurgel de Faria:

“(…) a atribuição de responsabilidade tributária aos sócios gerentes, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, não depende mesmo do incidente de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária prevista no art. 133 do CPC/2015, pois a responsabilidade dos sócios, de fato, já lhes é atribuída pela própria lei, de forma pessoal e subjetiva (v.g.: AgInt no REsp

²⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1775269. Relator: Min. Gurgel de Faria, 1ª Turma. Brasília, j. 01 mar. 2019.

1.646.648/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 28/11/2017), na hipótese de "atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. (...)"

Neste ínterim, o sócio que estiver incluído na Certidão de Dívida Ativa, de forma bem fundamentada e que previamente ao menos tenham sido oportunizados o contraditório e a ampla defesa ao responsável tributário, o redirecionamento da execução dar-se-á por simples requisição da Fazenda Pública, cabendo ao sócio o ônus da prova de que não ficou caracterizada a prática de atos de excesso ou ingerência e má administração²⁶.

Na hipótese em que o sócio não tenha sido incluído no referido título executivo extrajudicial, caberá, pois, a comprovação de que houve causa de transferência de responsabilidade ao próprio Fisco que o fará como requisito essencial para a permissão do redirecionamento.

Observa-se, pois, que, a despeito do supracitado caso não ter sido ainda afetado ao rito dos repetitivos, o Colendo Superior Tribunal de Justiça, em verdade, atribuiu ao incidente de desconsideração da personalidade jurídica verdadeira competência residual.

Isto é, aderindo-se a uma corrente mista com a qual se permita, por vezes, na seara tributária a adoção do incidente - haja vista que, nas hipóteses do não enquadramento de responsabilidade tributária previstas no Código Tributário Nacional, possível é a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, nas situações previstas pelo artigo 50 do Código Civil, tais como desvio da finalidade e confusão patrimonial da sociedade em questão.

5 O CONTENCIOSO JUDICIAL TRIBUTÁRIO EM NÚMEROS, SEGUNDO O CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA (CNJ)

Falar em desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária ou de redirecionamento da execução fiscal implica com que se quantifique o impacto das

²⁶ BONITO, *op. cit.*, p.112. No consistente artigo de Raphael Frattari Bonito que nos serviu de referência para o tópico, o autor cita a seguinte decisão: STJ, 2ª Turma, AgRg no AREsp 677880/PI, Rel. Min. Humberto Martins, j. 13/05/2015 (“É pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que, não constando expressamente o nome dos sócios-gerentes como corresponsáveis tributários, não é cabível o redirecionamento automático da execução fiscal, sendo necessária a prova de indícios do cometimento, pelos sócios, de ato com excesso de poder, contrário à lei ou ao contrato social, ou mesmo à prova indiciária da dissolução irregular da empresa.”). No mesmo sentido desta, confira também: STJ, 2ª Turma, AgRg no REsp 1.131.069/RJ, Rel. Min. Castro Meira, publ. DJe de 10/02/2011.

execuções fiscais no âmbito do contencioso tributário, seja ele administrativo ou judicial, para fins de adoção de práticas combativas ao excesso e ao desperdício.

Preliminarmente, em linhas gerais, a execução fiscal é a ação de cobrança por meio da qual o poder público exige a cobrança de créditos tributários e não tributários (art. 2º, § 2º, da Lei n.º 6.830/1980) do contribuinte ou responsável tributário de forma, estes tidos como devedores inscritos em dívida ativa do ente político credor.²⁷

Segundo um estudo elaborado pelo Conselho Nacional de Justiça (CNJ) em 2018, “os processos de execução fiscal representaram, aproximadamente, 39% do total de casos pendentes no judiciário brasileiro, sendo que 74% das execuções ainda estão pendentes de julgamento, situação em que perfaz uma taxa de congestionamento de aproximadamente 91,7%.”²⁸

De acordo com o referido estudo, os feitos executivos fiscais representaram cerca de 91,7% como responsáveis pelo congestionamento do judiciário brasileiro, sendo na Justiça Federal (94%), seguida da Justiça Estadual (91%) e da Justiça do Trabalho (87%). A menor é a da Justiça Eleitoral (74%).

O maior impacto das execuções fiscais está na Justiça Estadual, que concentra 85% dos processos; a Justiça Federal responde por 14%; a Justiça do Trabalho, 0,31%, e a Justiça Eleitoral apenas 0,01%.

Notoriamente, a grande concentração de feitos executivos fiscais está na justiça estadual, pois a mesma, tendo por atribuição competência residual comum, abarca demandas tanto de natureza municipal como estadual ao mesmo tempo, a qual, de uma forma ou de outra, contribui e muito para a morosidade judicial no âmbito estadual.

Os dados apontados pelo estudo em referência são alarmantes, a ponto de concluir-se que uma execução fiscal apenas se resolve, por exemplo, a nível federal, em

²⁷ ALVES, H.N.; LOBATO, V. Execução fiscal e Embargos à Execução Fiscal. **Aplicação do Novo CPC às Ações Tributárias**. Belo Horizonte, v. 2, n. 1, p. 12-15, fev. 2019. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2019/02/Lobato-V-Alves-HN.-A%C3%A7%C3%B5es-Tribut%C3%A1rias-e-o-Novo-CPC.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2019.

²⁸ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2018: ano-base 2017**. Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2018, p. 124-129. Acesso em: 27 mar. 2019.

aproximadamente 8 anos, 2 meses e 9 dias, segundo relato do Conselho Nacional de Justiça²⁹.

Na prática, o ajuizamento automático e amplamente difundido de execuções fiscais tem efeito diverso daquele esperado³⁰,

Se a pretensão do fisco é de arrecadação das receitas tributárias, em maior ou menor extensão, o que se nota é que, por vezes, os gastos são muito maiores que os esperados, gerando, inclusive, prejuízos nos cofres públicos que dispõem de altos custos com gastos de pessoais – procuradores, agentes fiscais, juízes, tribunais – o que torna ineficaz o funcionamento da máquina pública, já que há casos em que a cobrança custa mais que o valor cobrado.

O que se nota, essencialmente, é que a estrutura da administração pública para cobrança administrativa dos créditos públicos é notoriamente insuficiente e inadequada. A própria deficiência das fases administrativas, para a qual se constituiu como verdadeiro poder-dever da Administração Pública de revisão e seus atos administrativos e do crédito tributário por ela constituído, é um dos fatores de ineficácia das execuções propostas.

O reflexo dessa falha é notório, porquanto no âmbito do contencioso judicial tributário, o poder Judiciário não consegue responder prontamente às demandas que lhe são submetidas, tendo como fatores ou causas dessa morosidade os mais diversos, dentre os já relatados acima.

Nem se alegue que a fase de execução fiscal administrativa, proporcionada pela Portaria PGFN 33/2018 e sustentada pelo Fisco Federal, mitigaria a morosidade judicial, eis que as falhas decorrentes da seara administrativa daria ensejo à impetração de inúmeros mandados de segurança e outros processos incidentes, sendo questionável, portanto, a propagada da suposta redução da litigiosidade proporcionada pela execução fiscal administrativa.

²⁹ CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **A execução fiscal no Brasil e o Impacto no Judiciário**. 2011. Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ Disponível em: http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/03/2d53f36cdc1e2751_3af9868de9d072dd.pdf. Acesso em: 27 fev. 2019.

³⁰ MONTENEGRO, M.C. **Governo recupera R\$ 7.300 por execução fiscal concluída na Justiça**. 2017. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/85452-o-governo-recupera-r-7-300-por-execucao-fiscal-concluida-na-justica>. Acesso em: 01 mar. 2019.

Seja como for, deparar-se com as causas e fatores responsáveis pela morosidade ou até mesmo ineficiência da máquina pública, no que tange aos gastos com feitos executivos, é de suma importância, na medida em que se a cobrança do crédito tributário fosse realizada de forma responsável, racionalizada, não automática e, sobretudo, de forma estritamente legal, os resultados não seriam tão desastrosos e alarmantes tal qual se apontou no estudo levantado pelo Conselho Nacional de Justiça.

Reflexamente, não haveria tanta preocupação, tal qual se apresenta hoje, acerca da legitimidade do redirecionamento da execução fiscal, da aplicação correta do incidente de desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária, com a finalidade de salvaguardar o contraditório e a ampla defesa e, por fim, quanto a ineficiência do crédito tributário e da máquina pública.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O tema Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e Responsabilidade Tributária de terceiros, embora com objetivos comuns, mas com peculiaridades que lhe são próprias, denotam a necessidade de se pensar sobre um novo direito processual tributário brasileiro, exigindo-se com que se supere os velhos paradigmas e que os adequem a nova lógica da sociedade contemporânea.

As disposições contidas na Lei nº 6.830/1980 (LEF) continuam plenamente vigentes às execuções fiscais, no entanto, por vezes, observa-se a sua não compatibilização com o ideal circunscrito a Constituição Federal de 1988, tais como contraditórios, ampla defesa, razoável duração do processo dentre outros.

Tal fenômeno, não só do ponto de vista jurídico, mas, principalmente, sob a ótica histórica, traz resquícios do ideal vivenciado e originado durante os anos de chumbo brasileiro, em que o ente estatal era fortemente sobreposto aos atos individuais de cada cidadão.

Esse contrassenso com a Constituição Federal de 1988 se materializa, por exemplo, quando o art. 16, § 1º da Lei 6.830/1980 torna imprescindível que a matéria de defesa apresentada pelo executado seja tão somente conhecida mediante a apresentação de garantia – seja ela de qual espécie for – constringendo, portanto, o patrimônio do

executado, verifica-se a aplicação da máxima do *solve et repete* (pague primeiro e depois discuta ou reclame).

Neste sentido, tendo plena harmonia com a Constituição Federal de 1988 o Código de Processo Civil de 2015, com ideais e inspirações outras, foi muito feliz em trazer disposições de ordem instrumental processual com a finalidade de salvaguardar o contraditório, a ampla defesa, a razoável duração do processual, a racionalização dos atos processuais com a criação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica.

Trata-se de verdadeira inovação processual, anteriormente prevista no direito material pelo Código de Defesa do Consumidor, assim como no artigo 50 do Código Civil que, atualmente, tem parâmetros claros quanto ao seu procedimento no bojo do código de processo civil, o qual se mostra possível sua aplicação, nos termos acima expostos.

A despeito disso, o que se verifica é a existência de um grande conflito entre a doutrina e a jurisprudência relativamente porque parte dela entende pela aplicação do Instituto de Desconsideração da Personalidade Jurídica às execuções fiscais e a outra pela impossibilidade, ressalvada a corrente intermediária adotada pelo Colendo Superior Tribunal de Justiça, conforme já explicitado ao longo deste trabalho.

Como já dito, há quem entenda pela inaplicabilidade do instituto aduzindo que o objeto da execução fiscal e de seu respectivo redirecionamento não é a desconsideração da personalidade jurídica, mas sim a responsabilização tributária de terceiros, bem como a satisfação do crédito tributário, as quais serão deduzidas nos próprios autos e elididas via de exceção de pré-executividade ou embargos à execução fiscal.

Tal corrente prossegue sustentando que, por um critério de aplicação e interpretação jurídica, norma especial (LEF e CTN) deve prevalecer sobre norma de caráter geral (CPC e CC), aliado ao fato de que o procedimento circunscrito ao referido instituto é incompatível com o procedimento disposto na LEF, o qual exige a garantia do crédito exequendo nos feitos executivos fiscais.

De outra banda, a corrente que entende ser possível a adoção do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, a qual, com o devido respeito, parece assistir razão em meio a todo o quadro narrado, aduz pela inexistência de qualquer impedimento que enseje a adoção do mencionado instituto, eis que o próprio § 2º do art. 4º da Lei nº 6.830/80 (LEF), inclusive, aponta ser plenamente possível à Dívida Ativa da Fazenda

Pública, de qualquer natureza, a aplicação de normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.

Também se ventila a legitimação do mesmo nas situações que, a depender do caso concreto, impossível se torna as disposições elencadas pelo Código Tributário Nacional, notadamente porque responsabilidade tributária disposta no Capítulo V não se amolda adequadamente as peculiaridades do caso concreto, tratando-se, portanto de verdadeira competência residual, conforme persistiu o Superior Tribunal de Justiça.

Aliás, urge trazer a baila que em momento algum o Código de Processo Civil, nos artigos 133 a 137 traz qualquer exceção de sua aplicação aos feitos executivos fiscais, o que fomenta mais ainda a aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica às execuções fiscais.

Diante de um cenário comumente vivenciado de segurança jurídica em matéria tributária, o que se verifica, em verdade, é que as disposições do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica são plenamente compatíveis com a intenção do constituinte originário e do legislador ordinário, quando da criação da Constituição Federal de 1988 e do Código de Processo Civil de 2015.

Vale dizer, o supramencionado instituto compatibiliza-se com a racionalização dos atos processuais, com o contraditório, a ampla defesa e, sobretudo, com a materialização dos princípios tributários, da proteção da confiança e estabilidade sistêmica.

Não se trata, pois, de uma opção política aqui ventilada no presente trabalho, mas sim de respaldo jurídico moderno que responda prontamente a eficiência da máquina pública, a racionalização com gastos relativos a constituição e cobrança do crédito tributário e, sobremaneira, a confiança do contribuinte junto do próprio estado-credor.

Perfilhando-se desse entendimento, apontou-se que os dados obtidos por meio do estudo conduzido pelo Conselho Nacional de Justiça são alarmantes, no tocante aos índices de congestionamento das execuções fiscais no âmbito do poder judiciário, assim como a duração irrazoável e desproporcional de seu desfecho.

Por fim, procurou-se apontar que, a despeito do Colendo Superior Tribunal de Justiça ter julgado a temática em questão no bojo dos Recursos Especiais nºs 1.775.269 e 1.173.201, a conclusão ali adotada está longe de ter consenso no âmbito dos tribunais

brasileiros, eis que os mesmos foram desprovidos de atribuição de Regime Repetitivo, o que certamente trará, por vezes, diversas discussões e entendimentos acerca da aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica em matéria tributária.

Por oportuno, levantou-se também que o Tribunal Regional Federal da 3ª Região foi pioneiro em se preocupar quanto ao tema em questão quando acolheu em 08/02/2017 a Instauração do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas (IRDR) nº 4.03.1.000001, de forma em que, privilegiando a segurança jurídica com relação as diversas decisões conflitantes internas, determinou a suspensão de todos os feitos no âmbito de sua jurisdição.

Seja como for, como já mencionado ao longo das disposições finais aqui expostas, é necessário se pensar num novo modo de se olhar o direito tributário, sobretudo, no tocante ao procedimento adequado para se apurar a responsabilização de terceiros pelo crédito tributário almejado pelo estado-credor.

Isto porque, como ventilado, o fisco modernizou e adequou suas práticas administrativas fazendárias com as instituições bancárias e órgãos de controle administrativos pertencentes a administração pública, por meio de acordos cooperativos, inclusive, por meio de tratados bilaterais internacionais com estados estrangeiros.

É necessário, portanto, adequar o modelo processual tributário até então vigente aos anseios e ideais da vida moderna, a fim de, num primeiro momento, salvaguardar os direitos fundamentais inerentes a qualquer cidadão, como contraditório, ampla defesa e duração razoável do processo e, por fim, mas não menos importante, dar racionalidade aos atos processuais nele praticados, aos gastos com pessoal e gerência da máquina pública com relação a constituição responsável, legal e necessária à constituição do crédito tributário.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALVES, H.N.; LOBATO, V. Execução fiscal e Embargos à Execução Fiscal. **Aplicação do Novo CPC às Ações Tributárias**. Belo Horizonte, v. 2, n. 1, p. 12-15, fev. 2019. Disponível em: <https://sachacalmon.com.br/wp-content/uploads/2019/02/Lobato-V-Alves-HN.-A%C3%A7%C3%B5es-Tribut%C3%A1rias-e-o-Novo-CPC.pdf>. Acesso em: 05 mar. 2019.

ASSIS, A. **Processo civil brasileiro**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. n. 533, p. 145.

BECHO, R. L. *et al.* **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 111.

BENITES, N.L. Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica na Execução Fiscal. **Revista de Direito da Empresa e dos Negócios**. São Leopoldo, v. 1, n. 2, p. 127-154, 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. HC nº 399.109/SC. Relator: Ministro Rogério Schietti Cruz. **Diário Oficial da União**. Brasília, 31 ago. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1104900/ES. Relator: Min. Denise Arruda. **Diário Oficial da União**. Brasília, 01 abr. 2009.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 588.587/RS, 4ª Turma, rel. Min. Raul Araújo. **Diário Oficial da União**. j. 21/5/2015, *DJE* 22/6/2015.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.111.153/RJ, 4ª Turma, Rel. Min. Luis Felipe Salomão. **Diário Oficial da União**. j. 6/12/2012, *DJE* 4/2/2013.

_____. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1775269. Relator: Min. Gurgel de Faria, 1ª Turma. **Diário Oficial da União**. Brasília, 01 mar. 2019.

_____. Supremo Tribunal Federal. Decisão nº RE 601314. Relator: Ministro Edson Fachin. **Diário Oficial da União**. Brasília, 19 jun. 2016.

BONITO, R.F. **A aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal: defesa do contraditório e Novo Código de Processo Civil**. In: HENRIQUES, G.A.; GODOI, M.S.; BONITO, R.F.; LOBATO, V. **Os Impactos do Novo CPC sobre o Processo Judicial Tributário**. Belo Horizonte: D'Plácido, 2016, p. 104, 109 e 121.

BRUSCHI, G.G. Do Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica. In: ALVIM, A.A.; ASSIS, A. **Comentário ao Código de Processo Civil**. São Paulo: Saraiva, 2017.

CÂMARA, A.F. In: WAMBIER. T. A. A. *et al.* **Breves Comentários ao CPC**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 427.

CAVALCANTE, D.L. A responsabilidade solidária no caso dos grupos econômicos de fato. In: Queiroz, M.E. *et al.* **Responsabilidade de Sócios e Administradores nas Autuações Fiscais**. São Paulo: Foco Fiscal, 2014. p. 88.

CONSELHO NACIONAL DE JUSTIÇA. **Justiça em Números 2018: ano-base 2017**. Conselho Nacional de Justiça - Brasília: CNJ, 2018, p. 124-129. Acesso em: 27 mar. 2019.

_____ **A execução fiscal no Brasil e o Impacto no Judiciário.** 2011. Conselho Nacional de Justiça - Brasília: Conselho Nacional de Justiça. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/03/2d53f36cdc1e27513af9868de9d072dd.pdf>. Acesso em: 27 fev. 2019.

DIDIER JUNIOR., F. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento.** 19 ed. Salvador: Ed. Juspodivm, 2017, p. 582-583.

FERRAGUT, M. R. Portaria PGFN nº 180/2010 e a responsabilidade do administrador: um avanço. *In: Revista Dialética de Direito Tributário*, 2010, n. 178, p. 105.

GUSMÃO, M. **Lições de Direito Empresarial.** 10 ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2011. p. 157.

_____. **Lições de Direito Empresarial.** 12 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

JUSTEN FILHO, M. **Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro.** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 49.

MONTENEGRO, M.C. **Governo recupera R\$ 7.300 por execução fiscal concluída na Justiça.** 2017. Disponível em: <http://www.cnj.jus.br/noticias/cnj/85452-o-governo-recupera-r-7-300-por-execucao-fiscal-concluida-na-justica>. Acesso em: 01 mar. 2019.

REQUIÃO, R. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica (disregard doctrine).** São Paulo: Revista dos Tribunais, 1969. n. 410, p. 14.

SALOMÃO FILHO, C. **O novo direito societário.** 4 ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 263.

SIGNORETTI, D.B. **O incidente de desconsideração da personalidade jurídica e o crédito tributário:** Argumentos para a não aplicação do instituto, previsto no novo CPC, nas execuções fiscais. 2016. Disponível em: https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/o-incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica-e-o-credito-tributario-09052016. Acesso em: 16 maio 2016.

TARTUCE, F. **Manual de Direito Civil.** Volume único. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2011.

WARDE JUNIOR, W.J. **Responsabilidade dos sócios.** Belo Horizonte: Del Rey, 2007, p. 187.