

A APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA PREVISTO NO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015 AOS PROCESSOS JUDICIAIS E ADMINISTRATIVOS TRIBUTÁRIOS

Luciano Maia Bastos

Advogado

Doutorando em Ciência Jurídica

Mestre em Ciência Jurídica

Especialista em Direito Tributário

Especialista em Processo Civil

luciano@maiabastos.com.br

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso intenta o desenvolvimento do tema: “A aplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no Código de Processo Civil de 2015 aos processos judiciais e administrativos tributários”. Com a vigência do Novo Código de Processo Civil, através da promulgação da Lei nº 13.105/2015, surgiram importantes diretrizes que objetivam sanar as controvérsias existentes no âmbito do processo tributário que o Código de Processo Civil de 1973, ao longo de sua vigência, não conseguiu realizar. Um desses pontos controvertidos é a regulamentação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito dos processos judiciais aplicada aos de natureza tributária. O novo regramento 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 presente trabalho acadêmico de conclusão de curso a forma de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica nos processos judiciais tributários, trazida pelo novo *codex*, analisando também a possibilidade da sua aplicação nos processos administrativos tributários.

Palavras-Chave: Código de Processo Civil de 2015; desconsideração da personalidade jurídica; incidente; Execução fiscal; processo administrativo tributário; responsabilidade tributária.

1 INTRODUÇÃO

Conforme se encontra consolidado, o ordenamento jurídico brasileiro confere à pessoa jurídica personalidade distinta das dos seus integrantes, permitindo que aquele sujeito de direito atue autonomamente no âmbito das relações jurídicas e econômicas, o que estimula a iniciativa privada e contribui para o desenvolvimento econômico e social de toda a sociedade.

⁵⁰⁸ Conhecimento Interativo, São José dos Pinhais, PR, v. 12, n. 2, p. 508-563, jul./dez. 2018.

Entretanto, o que se verifica é que, em alguns casos, os indivíduos têm utilizado de pessoas jurídicas para fins diversos daqueles vislumbrados pelo sistema jurídico. Os integrantes vêm utilizando a autonomia patrimonial atribuída a esse ente coletivo para praticar fraudes e abusos de direito, em detrimento de direitos de terceiros.

Em face à ocorrência de alguns desvirtuamentos da função da pessoa jurídica, surgiu, inicialmente na jurisprudência estrangeira, principalmente norte-americana e inglesa, a *disregard doctrine* ou *disregard of legal entity*, visando combater a fraude ou abuso através da utilização da personalidade jurídica.

Essa doutrina vem se difundindo e se consolidando nos demais ordenamentos jurídicos, inclusive no brasileiro. Desta forma, a *disregard doctrine* vem sendo utilizada como remédio jurídico criado com o objetivo de impedir e reprimir a prática de fraude ou abuso de direito através da manipulação indevida da personalidade jurídica autônoma da sociedade pelos seus sócios e/ou administradores.

É possível asseverar que a *disregard doctrine* corresponde à ineficácia relativa e temporária do ato constitutivo da sociedade, onde não produzirá efeitos de distinção da personalidade, apenas em face do caso concreto em que se verificou o desvio de função, a fim de atingir os sócios e responsabilizá-los pela fraude ou abuso cometido. Desta forma, a pessoa jurídica, por força do princípio da continuidade, permanece eficaz, podendo continuar a exercer normalmente as suas atividades.

No Brasil, essa teoria foi denominada de desconsideração da personalidade jurídica ou teoria da superação da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, tendo sido introduzida pelo doutrinador Rubens Requião e vem sendo consolidada, com o passar do tempo, através da construção jurisprudencial, contemplada hodiernamente na legislação pátria.

Assim, a teoria de desconsideração da personalidade jurídica se constitui em mecanismo que permite responsabilizar os sujeitos que compõem e/ou administram a pessoa jurídica sem, entretanto, prejudicá-la, mas sim na tentativa de aperfeiçoamento, na medida em que inibe sua utilização de forma contrária aos fins previstos pelo sistema jurídico, quando da criação desse instituto. Neste contexto, uma vez identificado o mau uso da personalidade jurídica, o ordenamento jurídico vem autorizando o magistrado a desconsiderar, diante do caso concreto, a separação patrimonial existente entre a pessoa jurídica e seus membros, a fim de estender a esses a responsabilidade pelo adimplemento das obrigações formalmente imputadas ao ente coletivo.

Atualmente, no Brasil, vem sendo aceita a desconsideração da personalidade jurídica em diversos âmbitos, inclusive na seara tributária, embasada em regras de direito material, tais como as dispostas no Código Tributário Nacional.

No âmbito do direito tributário, o tema é polêmico e a aplicação da teoria da desconsideração da pessoa jurídica é objeto de controvérsias e abordagens distintas na doutrina e na jurisprudência.

Na forma do disposto no artigo 121 do Código Tributário Nacional, na relação jurídica tributária, o sujeito passivo é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, podendo ser o contribuinte ou o responsável. Regra geral o sujeito passivo é o contribuinte, ou seja, aquele que realiza o fato jurídico-tributário e que deve adimplir à obrigação de índole pecuniária, além de cumprir os deveres instrumentais tributários. A sujeição passiva pode, no entanto, ser trasladada a terceiro alheio à relação jurídica tributária, conforme disciplina estabelecida entre os artigos 128 e 138 do Código Tributário Nacional.

Recentemente o Código de Processo Civil, promulgado em 2015, introduziu o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, inovando com regras de direito processual, objetivando organizar a forma da aplicação desse instituto dentro dos processos.

O Código de Processo Civil (2015) prevê ainda a forma processual da aplicação da desconsideração inversa da personalidade jurídica, havendo possibilidade, diante da análise do caso concreto e das hipóteses de direito material, de que seja atingida a pessoa jurídica por atos fraudulentos ou mesmo revestidos de abusos de direitos praticados pelos sócios, tal como nas hipóteses em que são utilizadas pessoas jurídicas para tentar esconder o patrimônio dos sócios.

O âmbito do presente estudo está delimitado pela análise, em maior profundidade, do impacto das recentes alterações promovidas pelo Código de Processo Civil (2015), qual seja, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica e a sua aplicação aos processos judiciais e administrativos em matéria tributária.

Sendo assim, revela-se importante o estudo aprofundado desse tema, no intuito de apresentar os posicionamentos existentes, com o escopo de chegar a uma conclusão atual que esteja em consonância com o sistema jurídico brasileiro.

2 BREVES CONSIDERAÇÕES SOBRE A AUTONOMIA PATRIMONIAL DAS PESSOAS JURÍDICAS E A EVOLUÇÃO HISTÓRICA DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

No século XVII surge o conceito de distinção patrimonial entre pessoas físicas e jurídicas. Considerados entes distintos, emerge o princípio da autonomia patrimonial conforme assenta Danielle BERTAGNOLLI:

O conceito de que a empresa é uma entidade distinta dos seus sócios foi originalmente desenvolvido na Europa do século XVII. A ideia original surgiu a partir da desconfiança que as pessoas tinham ao investir nas empresas, já que poderiam ser responsabilizadas pelos débitos da pessoa jurídica. A partir de então, a sociedade empresarial passou a ser vista como um ente distinto dos seus sócios, que não teriam seu patrimônio afetado em razão de dívidas da primeira.¹

Dentro do princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, estas são consideradas entes distintos de seus sócios para fins de cumprimento de suas obrigações e responsabilidades, com exceção das hipóteses previstas em lei para desconsideração da personalidade jurídica.

Conforme preconizam os estudiosos, no âmbito do direito brasileiro, o princípio da autonomia da pessoa jurídica da sociedade não estava albergado no Código Comercial² de 1850, aparecendo somente em 1916 com a promulgação do Código Civil³, que trouxe a separação absoluta entre a pessoa jurídica e seus sócios no seu artigo 20⁴.

Diante dessa autonomia patrimonial, que restringia a responsabilidade dos sócios para com as dívidas contraídas pela pessoa jurídica, começaram a surgir os abusos.

Estudando com profundidade o tema da desconsideração da personalidade jurídica, que surgiu como forma de coibir os abusos praticados em detrimento da autonomia patrimonial atribuída às pessoas jurídicas, verifica-se que as primeiras manifestações iniciaram por declarações feitas nos Estados Unidos e na Inglaterra.

¹BERTAGNOLLI, Danielle. A desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal regida pelo novo código de processo civil. **Revista de estudos tributários**, Porto Alegre, v. 19, n. 110, jul/ago. 2016, p. 278.

² LEI nº 556, de 25 de junho de 1850. Disponível em: www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L0556-1850.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

³LEI nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm>. Acesso em: 20 ago. 2018.

⁴CÓDIGO Civil brasileiro (1916). Art. 20. "As pessoas jurídicas têm existência distinta da dos seus membros". Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm>. Acesso em: 20 ago. 2018.

No ano de 1809, no caso *Bank of United States v. Deveaux*, o Juiz Marshall, da Corte norte-americana, analisou as características dos sócios para conhecer da causa, mantendo a jurisdição das Cortes federais que, a princípio, seriam competentes apenas para o julgamento de controvérsias entre cidadãos de diferentes estados, não abrangendo causas envolvendo empresas.

Posteriormente, em 1897, as Cortes britânicas julgaram o litígio havido entre *Salomon v. Salomon & Co.*, por muitos considerado o *leading case* da desconconsideração da personalidade jurídica. No caso, o comerciante britânico Aaron Salomon fundou uma nova pessoa jurídica, cujo quadro societário era composto por ele mesmo (sócio majoritário) e sua família. O capital foi integralizado por meio de um empréstimo realizado da pessoa física de Aaron Salomon para a *Salomon & Co.*, que se comprometeu com uma promessa de pagamento preferencial ao primeiro. Assim, quando a empresa acumulou dívidas, os credores não puderam satisfazer seus créditos, porquanto o credor primário era o próprio sócio – Aaron Salomon –, cujo crédito alcançava a totalidade do montante das quotas sociais. A Justiça britânica reputou a empresa como uma extensão do patrimônio da pessoa física e, no primeiro grau, a personalidade jurídica foi afastada para garantir a satisfação dos credores da empresa, o que foi reformado pela House of Lords.⁵

No Direito Brasileiro, a primeira referência à possibilidade de desconconsideração da personalidade jurídica decorre da disposição do artigo 10 do Decreto nº 3.708/1919, de acordo com o qual “os sócios e gerentes respondem ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos actos praticados com violação do contracto ou da lei”.

Atualmente o artigo 28 do Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990) dispõe sobre a aplicação da teoria da desconconsideração da pessoa jurídica, tal como o fez o artigo 50 do Código Civil de 2002 (Lei nº 10.406/2002), prevendo uma regra geral no ordenamento jurídico.

No direito tributário, objeto do presente estudo, o artigo 134, inciso VII, e artigo 135, do Código Tributário Nacional (CTN), instituído pela Lei nº 5.172/1966, prevêem a responsabilidade dos diretores, gerentes e sócios pelos débitos das empresas que administram. Vale desde já salientar que, como será tratada mais à frente, a doutrina discute a aplicabilidade das hipóteses de responsabilidade tributária para a desconconsideração da personalidade jurídica.

A mais recente manifestação legal sobre o tema da desconconsideração da personalidade jurídica foi a promulgação do novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.102/2015), mais especificamente nos seus artigos 133 a 137, que inovou com o procedimento judicial para reconhecimento da desconconsideração da personalidade jurídica, ao prever a instauração de um procedimento específico, com respeito ao contraditório e à ampla defesa.

⁵BERTAGNOLLI, Danielle. Op. Cit. p. 279.

Antes mesmo de se adentrar no mérito da aplicação da desconconsideração da personalidade jurídica ao direito tributário e, por conseguinte, às execuções fiscais e ao processo administrativo fiscal, importante traçar algumas linhas a respeito dos requisitos e das teorias pelas quais se haverá por autorizada a utilização de tal instituto.

3 TEORIAS DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Duas são as teorias que embasam e distingue a aplicação da desconconsideração da personalidade, sendo elas: teoria maior e teoria menor. Cada uma das teorias utiliza diferentes requisitos e pressupostos para justificara aplicação do instituto jurídico.

A teoria maior “exige não só a insolvência, como a demonstração do desvio de finalidade, bem como a demonstração da confusão patrimonial. A teoria menor, por sua vez, ocorre com a mera prova de insolvência da pessoa jurídica para o pagamento de suas obrigações”⁶.

Sinteticamente para a teoria menor da desconconsideração da personalidade jurídica, não possuindo a sociedade patrimônio, basta a solvência do sócio para a sua responsabilização pelo cumprimento das obrigações da pessoa jurídica. Essa teoria equivale a simples eliminação do princípio da autonomia patrimonial entre a sociedade e seus sócios.

Por outro lado, segundo a doutrina dominante, a teoria maior está sedimentada basicamente em quatro princípios: 1º - O juiz, diante de abuso de forma da pessoa jurídica, pode, para impedir a realização do ilícito, desconsiderar o princípio da separação entre sócio e pessoa jurídica, mas não se admite a desconconsideração sem a presença desse abuso, mesmo que para proteção da boa-fé; 2º - Não é possível desconsiderar a autonomia subjetiva da pessoa jurídica apenas porque o objetivo de uma norma ou a causa de um negócio não foram atendidos, ou seja, em outras palavras, não basta a simples prova da insatisfação de direito de credor da sociedade para justificar a desconconsideração; 3º - Aplicam-se à pessoa jurídica as normas de capacidade ou valor humano, se não houver contradição entre os objetivos destas e a função daquela; 4º - Se a lei prevê determinada disciplina para os negócios entre dois

⁶AZAMBUJA, Mariana Menna Barreto. Os limites da desconconsideração da personalidade jurídica. **Revista Síntese Direito Empresarial**, São Paulo, n. 24, p. 41-49, jan./fev. 2012. p. 48.

sujeitos distintos, cabe desconsiderar a autonomia da pessoa jurídica que o realiza com um dos seus membros para afastar essa disciplina.

A regra geral do Direito brasileiro é a aplicação da teoria maior, exigindo-se a demonstração de fraude à lei ou ao contrato social, por parte do sócio-gerente, para justificar-se a desconsideração da personalidade jurídica. Excepcionalmente, em casos envolvendo o direito do consumidor e o direito ambiental, admite-se a desconsideração da personalidade jurídica com base na teoria menor.

Para o direito tributário, objeto do presente estudo, o Superior Tribunal de Justiça já reconheceu e vem sustentando a necessidade de outros pressupostos, além da mera inadimplência, para a desconsideração da personalidade jurídica, tal como demonstram as Súmulas nºs 430 e 435, "*in verbis*":

Súmula nº 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente⁷.

Súmula nº 435: Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.⁸

Independentemente do acerto de tais Súmulas, cujo teor é bastante discutido na doutrina e na jurisprudência, o que deve ficar assentado é que houve o reconhecimento da necessidade de outros requisitos além do mero inadimplemento para a desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário, assim se consagrando a aplicação da teoria maior.

Importante salientar que, em qualquer das hipóteses, a desconsideração da personalidade jurídica não tem o objetivo de extinguir a sociedade, que permanece existente e eficaz. A personalidade jurídica apenas deixa de ser oponível em cujo processo específico foi deferida a desconsideração.

Tecidas estas breves ponderações a respeito do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, importante traçar seus pontos de identificação com a responsabilidade dos diretores, gerentes e sócios no direito tributário, antes mesmo de ser analisada a aplicação do novo incidente processual.

⁷Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf. Acesso em 20 ago. 2018.

⁸Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub>. Acesso em 20ago. 2018.

4 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA, SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Antes de se adentrar ao tema da desconconsideração da personalidade jurídica propriamente dita, faz-se necessário delinear o conteúdo e o sentido de alguns institutos do direito tributário indispensáveis para a sua perfeita compreensão. Destaca-se assim a relevância de conhecer os institutos jurídicos tributários da obrigação tributária, do sujeito passivo da obrigação e o da responsabilidade tributária.

A obrigação tributária pode ser definida como a relação jurídica obrigacional entre um ente político ou outra pessoa jurídica de direito público a quem tenha sido delegada capacidade tributária ativa, na qualidade de credor, e um particular, pessoa física ou jurídica, ou até mesmo uma pessoa jurídica de direito público, na qualidade de devedor, que tem por fundamento o exercício do *jus imperius* do Poder Público.

Existem dois tipos de obrigação tributária: a obrigação principal, que tem objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária prevista em lei; e a obrigação acessória, que tem por objeto prestações, negativas ou positivas, distintas do objeto da obrigação principal.

A Constituição Federal de 1988 atribui e distribui competências tributárias e, ao fazê-lo, desde logo, estabelece o arquétipo dos tributos e os possíveis critérios da regra-matriz de incidência.

O critério pessoal indica os sujeitos da relação tributária, sendo o sujeito ativo o credor e o passivo aquele que pratica o fato jurídico-tributário. Precisamente em relação aos impostos, é aquele que manifesta uma das formas de riqueza previstas no texto constitucional e que, por essa razão, deve transferir parcela desta ao Estado, por meio do pagamento do tributo.

Entretanto, embora a Constituição Federal de 1988 indique quem é o sujeito passivo da relação jurídica tributária, o legislador complementar, ao exercer sua prerrogativa de estabelecer normas gerais, definiu o sujeito passivo da respectiva obrigação principal, no artigo 121 do Código Tributário Nacional (1966)⁹.

⁹CÓDIGO Tributário Nacional de 1966. Art. 121. "Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou à 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". Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/.../codigo-tributario-nacional-lei-5172>>. Acesso: 20 ago. 2018.

Regra geral, o devedor é aquele que pratica o fato que constitui a materialidade do arquétipo constitucional do tributo que, em se tratando de impostos, revela manifestação de capacidade contributiva (fato signo-presuntivo de riqueza). Todavia, há hipóteses em que não é o contribuinte quem assume a condição de devedor do tributo, sendo que o ônus é transferido para um terceiro, por disposição expressa em lei. Trata-se, neste caso, das hipóteses de responsabilidade tributária.

O sujeito passivo da obrigação tributária pode ser o contribuinte, pessoa que possui relação direta e pessoal com a situação definida em lei como fato gerador, ou o responsável tributário, pessoa que, embora vinculada à situação configuradora do fato gerador, não tem relação direta e pessoal com ela.

A responsabilidade tributária verifica-se quando a lei, visando dar maior eficácia e segurança à satisfação do crédito tributário, define como obrigado pelo pagamento do tributo, pessoa diversa daquela que possui a relação direta e pessoal com a situação prevista como ato gerador, mas que está vinculada a tal situação.

Existem dois tipos de responsabilidade tributária, quais sejam: a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência.

Na responsabilidade por substituição, a qualidade de sujeito passivo recai em pessoa diferente daquela que possui relação pessoal e direta com o fato gerador, desde a sua ocorrência, ou seja, desde a concretização no mundo fático da hipótese de incidência, onde a obrigação de pagar o tributo não é do contribuinte. A responsabilidade por substituição se divide em dois casos: a substituição tributária regressiva ou para trás, quando a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária é posterior a efetiva ocorrência do fato gerador e a substituição tributária progressiva ou para frente, quando a responsabilidade surge antes da ocorrência do fato gerador.

Na responsabilidade por transferência, a obrigação tributária surge para o contribuinte do tributo, mas, por circunstâncias posteriores, definidas expressamente na lei, a sujeição passiva é transferida para um terceiro, que se torna responsável pelo cumprimento da obrigação. A responsabilidade por transferência opera-se em duas hipóteses: 1 - quando o contribuinte deixa de efetuar o pagamento do tributo; ou, 2 - quando pratica uma das infrações descritas no artigo 135 do Código Tributário Nacional (1966), hipótese esta que tem natureza sancionatória. O Código Tributário Nacional(1966) divide a responsabilidade tributária em três grupos, quais sejam:

responsabilidade por sucessão, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infração.

A responsabilidade por sucessão encontra-se prevista nos artigos 130 a 133 do Código Tributário Nacional¹⁰. Os referidos dispositivos apresentam hipóteses de responsabilidade pessoal, ou seja, em que o responsável responde com todo o seu patrimônio pela obrigação tributária. A única exceção está no parágrafo único do artigo 130 que, ao dispor sobre a responsabilidade do adquirente de imóveis por arrematação em hasta pública, estabelece ser esta real.

¹⁰ CÓDIGO Tributário Nacional de 1966. Art. 130. "Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação. Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço".

Art. 131. "São pessoalmente responsáveis: I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Vide Decreto Lei nº. 28, de 1966) II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação; III - o espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da abertura da sucessão".

Art. 132. "A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual".

Art. 133. "A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão. § 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: (Parágrafo incluído pela LC nº. 118, de 2005) I – em processo de falência; (Inciso incluído pela LC nº. 118, de 2005). II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. (Inciso incluído pela LC nº. 118, de 2005) § 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: (Parágrafo incluído pela LC nº. 118, de 2005) I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; (Inciso incluído pela LC nº. 118, de 2005) II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou (Inciso incluído pela LC nº. 118, de 2005) III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. (Inciso incluído pela LC nº. 118, de 2005) § 3º- Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 01 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário". (Parágrafo incluído pela LC nº. 118, de 2005). Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/.../codigo-tributario-nacional-lei-5172>>. Acesso: 20 ago. 2018.

Nos artigos 134 e 135 do Código Tributário encontra-se regradada a responsabilidade de terceiros. No artigo 134¹¹, não obstante o diploma legal estabelecer que se trata de responsabilidade solidária, não é o que se verifica, haja vista que o referido dispositivo apresenta um benefício de ordem, o que é incompatível com o conceito de responsabilidade solidária. Logo, pode-se afirmar que, na verdade, está-se diante de uma hipótese de responsabilidade subsidiária. Registre-se ainda que, enquanto no artigo 134 tem-se a responsabilidade decorrente da prática de ato ou omissão lícita pelos terceiros, o artigo 135¹² estabelece a responsabilidade por atos ilícitos desses.

Por fim, os artigos 136 a 138 do Código Tributário Nacional¹³ estabelecem a responsabilidade por infrações.

¹¹CÓDIGO Tributário Nacional de 1966. Art. 134. "Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório". Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/.../codigo-tributario-nacional-lei-5172>>. Acesso: 20 ago. 2018.

¹²CÓDIGO Tributário Nacional de 1966. Art. 135. "São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado". Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/.../codigo-tributario-nacional-lei-5172>>. Acesso: 20 ago. 2018.

¹³CÓDIGO Tributário Nacional de 1966. Art. 136. "Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. "A responsabilidade é pessoal ao agente: I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito; II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar; III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem; b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores; c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas".

Art. 138. "A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração. Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração". Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/.../codigo-tributario-nacional-lei-5172>>. Acesso: 20 ago. 2018.

Através da análise dos dispositivos legais supracitados pode-se constatar que a responsabilidade por sucessão e a responsabilidade de terceiros, prevista no artigo 134 do Código Tributário Nacional (1966), são formas de responsabilidade tributária por transferência. Já a responsabilidade de terceiros, prevista no artigo 135 e a responsabilidade por infrações, são formas de responsabilidade tributária por substituição. Importa ressaltar que a responsabilidade tributária deve estar expressamente prevista em lei, e que não pode ser alterada pela simples vontade das partes, conforme dispõe o artigo 123 do Código Tributário Nacional¹⁴ (1966).

O artigo 135 do Código Tributário Nacional (1966) é reiteradamente invocado pelas autoridades fazendárias, como fundamento para requerer o “redirecionamento” da execução fiscal, tendente à cobrança do débito tributário para o sócio, para o gerente ou para o administrador, sempre que for atestada a inexistência de acervo patrimonial da pessoa jurídica, contribuinte do tributo, apta a satisfazer a pretensão fazendária.

A detida análise dos preceitos que disciplinam a responsabilidade tributária demonstra, inequivocamente, que o legislador intentou resguardar o seu direito à percepção do tributo elegendo, para tanto, pessoas relacionadas à prática da infração tributária que desencadeou o nascimento do crédito tributário.

No entanto, o mero inadimplemento da prestação tributária não autoriza a desconSIDERAÇÃO da personalidade jurídica do contribuinte e a responsabilização pessoal do sócio, do gerente e/ou do administrador. Para que a personalidade jurídica seja desconSIDERADA e, conseqüentemente, o débito seja redirecionado para os administradores, a autoridade fazendária deve demonstrar, de forma inequívoca, a prática de ação dolosa anterior ao nascimento da obrigação tributária e responsável pelo seu nascimento para que, após tal providência, possa inseri-lo na condição de sujeito passivo da obrigação tributária.

O Código Civil de 2002 introduziu regras acerca da responsabilidade dos administradores no ordenamento jurídico pátrio, estabelecendo disciplina própria para as hipóteses de ação dolosa e culposa no exercício da gerência. O seu artigo 50¹⁵

¹⁴CÓDIGO Tributário Nacional de 1966. Art. 123 “Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”. Disponível em: <<https://presrepública.jusbrasil.com.br/legislacao/.../codigo-tributario-nacional-lei-5172>>. Acesso: 20 ago. 2018.

¹⁵LEI nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Art. 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

regula a responsabilidade decorrente da ação dolosa do administrador, autorizando a desconsideração da pessoa jurídica, sempre que o administrador agir com abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.

Por dispor de liberdade para agir, praticando todos os atos necessários ao bom gerenciamento da sociedade, há circunstâncias em que o administrador utiliza de sua autonomia para, dolosamente cometer ilícitos tributários. Em tais circunstâncias, responderá pessoalmente pelo respectivo débito. De forma efetiva, quando executada a pessoa jurídica, é possível – se devidamente comprovado o abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial – o redirecionamento da ação executiva para os gestores da sociedade, autores do ilícito descrito no artigo 50 do Código Civil (2002).

Ao realizar o pedido de redirecionamento da dívida tributária para o administrador, supostamente infrator, a autoridade fazendária deverá, de antemão, comprovar os fatos constitutivos de seu direito, pois a mera alegação da ocorrência de infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos não é bastante em si mesma para autorizar a responsabilização pessoal do respectivo agente. Tais fatos, por serem constitutivos do alegado direito do sujeito ativo, devem ser, por isso, amplamente comprovados, quando da formulação de seu pedido. A simples alegação da ocorrência dos fatos afirmados pelo autor; no entanto, não retira do mesmo a carga probatória sobre os fatos constitutivos. Em outras palavras, para a aplicação da regra de responsabilização pessoal prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional (1966), a Autoridade Fazendária deverá comprovar a infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, quando for desencadeadora do nascimento da relação jurídica tributária.

Ao sujeito passivo, por sua vez, incumbirá a prova de que foi diligente na administração da empresa, cumprindo todos os deveres decorrentes de tal múnus e que não praticou atos abusivos da personalidade jurídica. O executado deverá, portanto, fazer prova positiva da sua ação responsável e não prova negativa de uma atuação dolosa.

de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406.htm>. Acesso em: 20 ago. 2018.

5 APLICABILIDADE DA DESCONSIDERAÇÃO NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Como é de conhecimento, principalmente dos operadores do direito, a desconsideração da personalidade jurídica é uma medida excepcional que permite, temporariamente, tornar ineficaz a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, para atingir os patrimônios particulares dos seus sócios, a fim de que esses respondam pelas obrigações sociais.

A utilização da desconsideração viabiliza a repressão de condutas fraudulentas e abusivas, praticadas pelos sócios ou administradores da pessoa jurídica, pois, na seara tributária, são frequentes e variados os artifícios ou expedientes lícitos e ilícitos utilizados pelos contribuintes, com o intuito de fugir do ônus financeiro representado pela exacerbada carga fiscal. Um dos artifícios comumente utilizado consiste no abuso da separação patrimonial existente entre a pessoa jurídica e os seus sócios e/ou administradores. Diante desse contexto, a aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica revela-se eficaz para combater tais abusos de direito. No entanto, a aplicação desse instituto é objeto de controvérsias e abordagens distintas na doutrina e na jurisprudência.

Primeiramente, se faz importante ressaltar que os doutrinadores que estudam o tema divergem sobre a necessidade ou não de dispositivo legal específico, que autorize a aplicação da desconsideração nas relações jurídicas tributárias. Sobre esse tema duas correntes doutrinárias manifestam distintamente suas posições.

A primeira delas defende a necessidade de previsão expressa da desconsideração da personalidade jurídica em regra jurídica positivada, permissiva para a sua efetivação no âmbito do direito tributário, sob a justificativa de que esse ramo do direito é regido pelo princípio da legalidade (art. 37, *caput*, da CF/88), o qual impõe que a conduta da Administração Pública esteja sempre em consonância com o disposto em lei. Sendo assim, a Administração não tem poder discricionário sobre o tema, ou seja, não é livre em sua atuação, devendo pautar seu comportamento exclusivamente no que for definido em lei.

Referida corrente fundamenta-se, ainda, no princípio da legalidade tributária, segundo o qual compete somente à lei a determinação do sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do artigo 97, inciso III, do Código Tributário Nacional

(1966)¹⁶. Levando em consideração esses fundamentos, pode-se identificar uma divisão entre os defensores dessa primeira corrente. Alguns sustentam não ser indispensável a existência de uma norma jurídica específica, sendo suficiente uma regra jurídica de cunho geral prevendo a desconsideração no ordenamento jurídico pátrio, para possibilitar sua aplicação no direito tributário. Nesse sentido, leciona Heleno Taveira TÔRRES:

A desconsideração da personalidade jurídica, para os fins de aplicação da legislação tributária, poderá ser praticada tanto quando se esteja em presença de leis especiais quanto na hipótese de aplicação de uma regra geral que a autorize, à luz de determinados pressupostos.¹⁷

Por outro lado, outros propugnam ser inviável a aplicação desse instituto no direito tributário, sob a justificativa de que a tipicidade característica desse ramo do direito exclui a incidência da desconsideração. Alegam inexistir expressa previsão normativa tributária sobre o instituto, ou, ainda, sob a argumentação de que a aplicação da desconsideração demandaria disciplina por lei complementar, em consonância com o disposto no inciso III, do artigo 146, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Nesse contexto, defende Edmar Oliveira ANDRADE FILHO:

Um limite material intransponível é o princípio da legalidade. Portanto, a regra não pode, sem recepção por intermédio de outra, ser aplicada no campo do direito tributário. Nessa seara, as relações envolvem o emprego de poder heterônomo no que difere da natureza paritária das relações privadas. Não fosse por esta razão seria pelo fato de que, em face do art. 146 da Constituição Federal, esta matéria só poderia ser veiculada por Lei Complementar¹⁸.

Luciano AMARO acompanha esse entendimento, asseverando com propriedade que:

Resta examinar a desconsideração da pessoa jurídica (propriamente dita), que seria feita pelo juiz, para responsabilizar outra pessoa (o sócio), sem apoio em prévia descrição legal de hipótese de responsabilização do terceiro, à qual a situação concreta pudesse corresponder. Nessa formulação teórica da doutrina da desconsideração, não vemos possibilidade de sua aplicação em nosso direito tributário. Nas diversas situações em que o legislador quer levar a responsabilidade tributária além dos limites da pessoa jurídica, ele descreve as demais pessoas vinculadas ao cumprimento da obrigação tributária. Trata-se, ademais, de preceito do próprio Código Tributário Nacional, que, na definição do responsável tributário, exige norma expressa de lei (arts. 121, parágrafo único, II, e 128), o que, aliás, representa decorrência do

¹⁶CÓDIGO Tributário Nacional de 1966. Art. 97 "Somente a lei pode estabelecer: (...) III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo". Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/.../codigo-tributario-nacional-lei-5172>>. Acesso: 20 ago. 2018.

¹⁷TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: RT, 2003, p. 470.

¹⁸ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Desconsideração da Personalidade Jurídica no Novo Código Civil**. São Paulo: MP, 2005, p. 77.

princípio da legalidade. Sem expressa disposição de lei, que eleja terceiro como responsável, em dadas hipóteses descritas pelo legislador, não é lícito ao aplicador da lei ignorar (ou desconsiderar) o sujeito passivo legalmente definido e imputar a responsabilidade tributária à terceiro¹⁹.

Por outro lado, a segunda corrente sustenta a desnecessidade de dispositivo legal específico, haja vista a consagração e a plena aplicabilidade do instituto da desconsideração em qualquer relação jurídica pela jurisprudência. Esse é o entendimento, por exemplo, de Ricardo Mariz de OLIVEIRA:

No âmbito do direito tributário, sempre houve casos em que a desconsideração da personalidade jurídica foi adotada como meio de coibir a evasão fiscal, agora, portanto, ganhando o reforço da nova norma escrita. [...] No passado, vários casos tributários levados ao julgamento dos tribunais foram decididos através da desconsideração de personalidades jurídicas, mesmo sem lei expressa, ao passo que o novo art. 50, acima referido, iguais soluções poderão ser proferidas com fundamento mais sólido. [...] Portanto, este aspecto terá que ser devidamente levado em conta quando da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no campo do direito tributário, pois a responsabilização pessoal é exatamente o objetivo da norma no campo das relações jurídicas privadas, esgotando-se aí a sua finalidade, ao passo que no âmbito dos tributos não se procura apenas responsáveis, mas principalmente definir a situação efetivamente existente e constitutiva da obrigação tributária, a qual se disfarça através do indevido uso da pessoa jurídica.²⁰

Como se pode observar, não existe consenso doutrinário a respeito da aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário. No entanto o Poder Judiciário Brasileiro vem aplicando o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, sob a justificativa de imprimir maior celeridade e eficiência à satisfação do crédito tributário, tendo em vista a relevância desse para a consecução das atividades estatais.

6 FUNDAMENTOS PARA APLICAÇÃO DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Tecidas menções autorais sobre a aplicabilidade do instituto da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário, cabe a verificação dos diversos fundamentos apresentados pelos doutrinadores para a aplicação deste instituto jurídico a casos concretos.

Novamente se ressalta que a desconsideração da personalidade jurídica tem a precípua finalidade de afastar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica para

¹⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 236.

²⁰ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. In: Eduardo de Carvalho BORGES (Coord.), **Impacto Tributário do Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 194-196.

alcançar os bens dos sócios, responsabilizando-os pelo pagamento dos débitos originariamente imputados às empresas. No direito tributário, a responsabilidade prevista no artigo 134, inciso VII, e no artigo 135, do Código Tributário Nacional (1966) parece ter efeitos semelhantes, na medida em que, ocorridas as situações legalmente previstas, poderão ser responsabilizados os diretores, gerentes e sócios para o pagamento dos débitos tributários da pessoa jurídica.

No entanto, os doutrinadores debatem acerca dos pontos de semelhança e diferença entre tais institutos jurídicos. Para alguns, não é possível confundir a desconsideração da personalidade jurídica com a responsabilidade prevista no Código Tributário Nacional (1966); para outros, o preenchimento dos requisitos para a responsabilidade tributária autorizaria a desconsideração da personalidade jurídica. Há também quem efetue a distinção entre a responsabilidade tributária e a desconsideração da personalidade jurídica com base no momento em que uma e outra se realizam, sendo a primeira própria do lançamento do crédito tributário e a segunda realizada somente no âmbito de processo judicial.

O ponto central da discussão entre as correntes trata da necessidade de lei específica para a instituição do dever de responsabilidade dos sócios e, bem assim, de desconsideração da personalidade jurídica.

Parte dos doutrinadores defende a desconsideração da personalidade jurídica com fundamento nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional (1966); sendo que outros defendem que a possibilidade de aplicação do instituto decorre do artigo 116²¹ desse mesmo diploma legal; enquanto outros ainda entendem aplicável a regra geral contida no artigo 50 do Código Civil (2002).

Para os defensores da tese de que a aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário funda-se nos artigos 134, inciso VII, e 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (1966), que parece ser a maioria, pois vem sendo fundamento utilizado em inúmeras decisões judiciais, esses dispositivos legais contemplam a desconsideração ao prever a responsabilidade tributária dos diretores,

²¹CÓDIGO Tributário Nacional de 1966. Art. 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. (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001)". Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/.../codigo-tributario-nacional-lei-5172>>. Acesso: 20 ago. 2018.

⁵²⁴Conhecimento Interativo, São José dos Pinhais, PR, v. 12, n. 2, p. 508-563, jul./dez. 2018.

gerentes e representantes legais da pessoa jurídica, nos casos de infração à lei, excesso de poderes e fraude. Referido entendimento encontra guarida nos ensinamentos de Rezende CONDORCET:

Aliás, se entendermos, como demonstra a maioria dos relatórios nacionais (do XLIII Congresso da Internacional Fiscal Association), que a responsabilidade fiscal dos administradores é um aspecto da aplicação do conceito de “desconsideração”, teremos no art. 135 do Código Tributário Nacional (CTN), regra expressa nesse sentido.²²

Para os operadores do direito que acompanham esse entendimento, há responsabilidade solidária entre a pessoa jurídica e as demais pessoas enumeradas em seus incisos, a partir do momento em que ocorre abuso de poder ou, ainda, infração à lei, fazendo com que seja permitido avançar na esfera patrimonial particular dos sócios, caracterizando em uma derivação da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito tributário. Entendem assim que esses são os mesmos requisitos para sua aplicação de acordo com a legislação não tributária.

Faz-se de extrema importância esclarecer que a responsabilidade prevista no artigo 134, inciso VII, do Código Tributário Nacional (1966) decorre da prática de ato lícito, razão pela qual, tecnicamente não se coaduna com o instituto da desconsideração que, conforme já analisado, pressupõe a existência de abuso de direito ou fraude através da manipulação da pessoa jurídica.

No tocante à responsabilidade tributária dos diretores, gerentes ou representantes da pessoa jurídica prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional (1966) não se confunde com a desconsideração da pessoa jurídica, haja vista que o referido dispositivo refere-se apenas à imputação de responsabilidade pessoal e direta a pessoas determinadas pelos créditos tributários decorrentes de atos ilícitos praticados por elas.

Nesses casos, a responsabilidade é atribuída exclusivamente a esses sujeitos, sendo desnecessária a suspensão temporária da eficácia dos atos constitutivos da pessoa jurídica, para desconsiderar a separação patrimonial existente entre essa e seus sócios ou administradores, responsabilizando esses, de forma ilimitada, pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica. Assim é o entendimento de Luciano AMARO:

²²CONDORCET, Rezende. Aspectos da desconsideração da personalidade societária em matéria fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, n. 178, Fundação Getúlio Vargas. p. 130.

O Código Tributário Nacional (CTN) prevê, no art. 135, situações em que, por abuso do representante legal da pessoa jurídica, ele é pessoalmente responsabilizado por obrigações tributárias que, formalmente, seriam da empresa. Exemplos de responsabilidade subsidiária são dados pelos arts. 133, II, e 134. (...)

Portanto, quando a lei cuida de responsabilidade solidária, ou subsidiária, ou pessoal dos sócios, por obrigações da pessoa jurídica, ou quando ela proíbe que certas operações, vedadas aos sócios, sejam praticadas pela pessoa jurídica, não é preciso desconsiderar a empresa, para imputar as obrigações aos sócios, pois, mesmo considerada a pessoa jurídica, a implicação ou responsabilidade do sócio já decorre de preceito legal.²³

Esse entendimento é acompanhado por Heleno Taveira TÔRRES, quando analisa o disposto no artigo 135, do Código Tributário Nacional (1966):

Como visto, o art. 135 não resguarda qualquer equivalência com controle sobre simulação, interposição fictícia de pessoas ou de fraude à lei, que podem se alegadas a qualquer tempo (art. 149, VII, do CTN), como justificativa para o auto de infração ou lançamento sobre os sócios de pessoas simuladas ou sujeitos interponentes, quando provada a simulação ou a fraude. Nestes termos, o art. 135, do CTN, ao não se prestar como mecanismo de superação do modelo de separação patrimonial adotado pela legislação mercantil, não pode ser alegado para tais fins.²⁴

As hipóteses do artigo 135, inciso III, do Código Tributário (1966), restringem-se à responsabilidade por obrigações tributárias que resultem de ato praticado pelos dirigentes ou representantes legais das empresas, quando atuam com excesso de poderes, ou quando suas deliberações não estão em consonância com o objeto do contrato ou do estatuto social em prejuízo dos credores. Já a desconsideração da personalidade jurídica poderá ter um alcance mais amplo, pois abrange todas as relações jurídicas em que tenha havido fraude ou abuso de direito através da manipulação indevida da pessoa jurídica.

Ressalta-se ainda que o artigo 135 do Código Tributário Nacional contempla hipóteses de responsabilidade por substituição, que ocorre quando, no momento da ocorrência da situação prevista em lei como fato gerador da obrigação tributária, o obrigado pelo pagamento é terceira pessoa diversa daquela que tem relação direta e pessoal com o fato gerador. Desta forma, desde a concretização fática da situação definida em lei como fato gerador, o sujeito passivo é o dirigente ou representante legal da pessoa jurídica, e não a própria pessoa jurídica.

²³AMARO, Luciano. Desconsideração da pessoa jurídica no Código de Defesa do Consumidor. **Ajuris**: Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, v. 20, n.58, Jul. 1993, p. 74.

²⁴TÔRRES, Heleno Taveira. Regime Tributário da Interposição de Pessoas e da Desconsideração da Personalidade: os limites do art. 135, II e III, do CTN. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). **Desconsideração da personalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 65.

Não se pode confundir os tipos de responsabilidade tributária previstos nos artigos 134 e 135 do Código Tributário (1966) com a desconsideração da personalidade jurídica, já que seus pressupostos são distintos. Frise-se que, para que a desconsideração seja aplicada deverá haver abuso da personalidade jurídica, o que não se exige em se tratando da responsabilidade dos sócios, contemplada nos mencionados dispositivos legais e que não está necessariamente baseada neste fundamento.

Assim, não restam dúvidas que o artigo 134, inciso VII, e o artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (1966), não representam o instituto da desconsideração da pessoa jurídica, contemplando tão-somente hipóteses de responsabilidade tributária pessoal e direta por expressa disposição legal.

Para os que defendem a completa inaplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica ao direito tributário, a doutrina vem apontando como argumento, que a Constituição Federal (1988) transferiu para a lei complementar a atribuição de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, “especialmente sobre”, dentre outros tópicos, a definição dos contribuintes.

Os doutrinadores filiados a essa corrente defendem também uma incompatibilidade entre os princípios que orientam a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária. Isso porque a primeira estaria albergada pelos princípios da equidade e da justiça, enquanto que, no direito tributário, teriam maior relevo os princípios da tipicidade e da estrita legalidade.

Por outro lado, Arnold WALD e Luiza Rangel de MORAES defendem que a efetivação da desconsideração da personalidade jurídica, a fim de viabilizar a satisfação do crédito tributário, fundamenta-se na norma contida no parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (1966). Interpretando a norma os referidos doutrinadores assim prelecionam:

[...]o âmbito do Direito Tributário, tem destaque a Lei Complementar nº. 104/2007, que inseriu, no parágrafo único ao artigo 116 do Código Tributário Nacional, regra antielisão, autorizando a autoridade tributária a desconsiderar a forma e a estrutura do negócio jurídico, para alcançar a obrigação tributária geradora do tributo e o sujeito passivo tributário. No bojo de tal dispositivo, está abrangida a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica.²⁵

²⁵WALD, Arnold; MORAES, Luiza Rangel de. Da Desconsideração da Personalidade Jurídica e seus Efeitos Tributários In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.), **Desconsideração da personalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 233.

No entendimento desses doutrinadores, havendo necessidade de lei complementar para a previsão da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário, tal requisito tem-se por preenchido com a Lei Complementar nº 104/2001, que inseriu o parágrafo único no artigo 116 do Código Tributário Nacional (1966).

Observa-se que a regra supostamente antielisiva contida no dispositivo legal em destaque é demasiadamente ampla, autorizando a autoridade administrativa a desconsiderar a personalidade jurídica de uma sociedade, independentemente de decisão judicial, sendo suficiente a existência prévia de processo administrativo.

Entendem os referidos doutrinadores ainda que, para fins de desconsideração da personalidade jurídica, o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (1966) deve ser aplicado com observância das condições impostas no artigo 50 do Código Civil (2002), ou seja, aos casos em que houver abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.

Referida tese não deve ser adotada, pois o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (1966) não contempla uma regra antielisiva, mas sim uma regra antielusiva. Conforme assentado na doutrina, a elisão fiscal corresponde ao comportamento do sujeito passivo da obrigação tributária de tentar praticar o ato ou negócio jurídico, de modo a enquadrá-lo em uma hipótese de imunidade, isenção ou incidência tributária menos gravosa: é o que se chama planejamento tributário. Por outro lado, a elusão fiscal corresponde à prática de negócios jurídicos simulados para dissimular a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, furtando-se do seu cumprimento.

Convém ainda frisar que o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário (1966) somente estabelece a possibilidade de não serem consideradas as formas como os sujeitos passivos da relação tributária realizaram seus atos e negócios jurídicos, viabilizando o arbitramento do montante do crédito tributário pela autoridade administrativa. Não se refere assim à superação do princípio de separação patrimonial entre a pessoa jurídica e seus sócios ou administradores, para atribuição de responsabilidade tributária a estes.

Outra parte dos doutrinadores defende que a desconsideração da pessoa jurídica deve ser aplicada no direito tributário com base no artigo 50 do Código Civil Brasileiro (2002), que estabelece uma regra geral de conduta, rechaçando a aplicação do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (1966). Não resta

dúvida que a promulgação da Lei nº. 10.416, de 10 de janeiro de 2002, denominada de Código Civil Brasileiro, consagrando expressamente o instituto da desconsideração da personalidade jurídica e estabelecendo diretrizes materiais para a sua aplicação, ensejou diversas reflexões.

Entre elas, inclusive as que procuram identificar as possíveis repercussões no campo tributário. Neste contexto, parte da doutrina tem se mostrado favorável à aplicação do artigo 50 do Código Civil (2002) no âmbito tributário, notadamente pela ausência de norma específica nesse ramo do direito, prevendo a forma e os limites da aplicação da desconsideração nas relações jurídicas tributárias.

Notadamente, a aplicação do dispositivo do Código Civil (2002) proporcionaria maior segurança jurídica aos sujeitos passivos da obrigação tributária e a própria Administração Pública Tributária, uma vez que a desconsideração não seria efetivada segundo o mero arbítrio do administrador ou do juiz, mas sim com base em critérios legais previamente definidos. Com isso, restringir-se-ia a possibilidade de contestação do procedimento utilizado para a aplicação do instituto, atribuindo-se maior celeridade e eficácia à satisfação do crédito tributário.

Outro entendimento doutrinário sinteticamente defende haver dois procedimentos distintos para imputação da responsabilidade dos sócios: a) quando o fato ocorre antes da constituição do crédito tributário, a autoridade competente para examinar a ocorrência ou não do fato capaz de ensejar a imputação da responsabilidade tributária é a própria autoridade fiscal; b) após a constituição definitiva do crédito tributário, não há abertura procedimental para que se promova a constituição do vínculo de responsabilidade tributária, onde o sistema brasileiro somente permite que o sócio seja responsabilizado, isto é, a norma individual e concreta da responsabilidade seja construída, por meio de uma decisão judicial.

Comporta ainda registrar que, correntes doutrinárias minoritárias sustentam que a autoridade administrativa fiscal estaria autorizada, pelo artigo 142 do Código Tributário Nacional (1966)²⁶, a identificar o sujeito que realmente praticou o fato gerador, podendo, para alcançar esse fim, ignorar a personalidade jurídica autônoma

²⁶ CÓDIGO Tributário Nacional de 1966. Art. 142. "Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional". Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/.../codigo-tributario-nacional-lei-5172>>. Acesso: 20 ago. 2018.

da pessoa jurídica. Outros doutrinadores fundamentam essa possibilidade no artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional (1966)²⁷, que estabelece que o lançamento pode ser efetuado e revisto de ofício quando comprovada a existência de simulação. No entanto, tais dispositivos legais são genéricos, não apresentando detalhes suficientes para que se possa afirmar ser o caso de desconconsideração.

A Procuradoria da Fazenda Nacional, antes do Código de Processo Civil de 2015²⁸, firmou seu entendimento quanto ao tema, por meio da Portaria nº 180, de 25 de fevereiro de 2010²⁹. A análise de tal norma administrativa, contudo, revelava certa confusão entre as previsões dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. Isso porque a Portaria considerava a responsabilidade tributária sempre como solidária, o que colidia com a previsão do artigo 134 do Código Tributário Nacional (1966), que deixa claro tratar-se de responsabilidade subsidiária.

²⁷ CÓDIGO Tributário Nacional de 1966. Art. 149. “O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII - quando se comprova que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação” Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/.../codigo-tributario-nacional-lei-5172>>. Acesso: 20 ago. 2018.

²⁸ LEI nº 13.105, de 16 de março de 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso: 20 ago. 2018.

²⁹ Portaria PGFN nº 180/2010: Art. 1º - “Para fins de responsabilização com base no inciso III do art. 135 da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional, entende-se como responsável solidário o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial. Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir: I – excesso de poderes; II – infração à lei; III – infração ao contrato social ou estatuto; IV – dissolução irregular da pessoa jurídica. Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários. [...] Art. 4º Após a inscrição em dívida ativa e antes do ajuizamento da execução fiscal, caso o Procurador da Fazenda Nacional responsável constata a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 2º, deverá juntar aos autos documentos comprobatórios e, após, de forma fundamentada, declará-las e inscrever o nome do responsável solidário no anexo II da Certidão de Dívida Ativa da União. Art. 5º Ajuizada a execução fiscal e não constando da Certidão de Dívida Ativa da União o responsável solidário, o Procurador da Fazenda Nacional responsável, munido da documentação comprobatória, deverá proceder à sua inclusão na referida certidão. Parágrafo único. No caso de indeferimento judicial da inclusão prevista no caput, o Procurador da Fazenda Nacional interporá recurso, desde que comprovada, nos autos judiciais, a ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 2º desta Portaria. Art. 6º Ante a não comprovação, nos autos judiciais, das hipóteses previstas no art. 2º desta Portaria, o Procurador da Fazenda Nacional responsável, não sendo o caso de prosseguimento da execução fiscal contra o devedor principal ou outro codevedor, deverá requerer a suspensão do feito por 90 (noventa) dias e diligenciar para produção de provas necessárias à inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União, conforme disposto no art. 4º desta Portaria. Parágrafo único. Não logrando êxito na produção das provas a que se refere o caput, o Procurador da Fazenda Nacional deverá requerer a suspensão do feito, nos termos do art. 40 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980”.

Além disso, a Portaria PGFN nº 180/2010 conferia poderes extremados aos Procuradores da Fazenda Nacional, que poderia incluir os responsáveis tributários na CDA - Certidão de Dívida Ativa, mediante a simples constatação de ocorrência de alguma das situações nela previstas (excesso de poderes, infração à lei, infração ao contrato social ou estatuto e dissolução irregular da empresa). Dispensava a instauração de procedimento administrativo, o que dava margem ao estabelecimento de ofensa ao contraditório e à ampla defesa.

Desta forma, a Portaria PGFN nº 180/2010 vinha sendo contestada ante o procedimento para a desconsideração previsto no novo Código de Processo Civil (2015), já que contém previsões com ele colidentes. Sem anular por completo o teor da Portaria PGFN nº 180/2010, o Superior Tribunal de Justiça já tinha manifestado entendimento que a aplicação do artigo 135 do Código Tributário Nacional (1966) “deve ser feita de forma restritiva, tão somente aos casos de responsabilidade pessoal dos sócios na violação de lei comercial, estatuto, contrato social ou na dissolução irregular”. As já mencionadas Súmulas nºs 430 e 435 trazem claramente o entendimento do Superior Tribunal de Justiça, no sentido de autorizar o redirecionamento da execução quando há indícios de dissolução irregular, mas não autoriza a desconsideração pelo mero inadimplemento da obrigação tributária.

Em 19/09/2017, foi publicada no Diário Oficial da União a Portaria PGFN nº 948³⁰, de 15 de setembro de 2017, que regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR.

Segundo essa nova Portaria, caberá à PGFN a instauração do procedimento de apuração de responsabilidade dos sócios por dissolução irregular de sociedade devedora, cabendo-lhe, ainda, o ônus de indicar especificamente os indícios da ocorrência de tal fato, destacando, principalmente, os elementos de fato caracterizadores da dissolução irregular e os fundamentos de direito da imputação ao terceiro da responsabilidade pelo débito. Referida Portaria será analisada mais adiante, em capítulo próprio.

Diante destas reflexões há de se reconhecer que, atualmente, a inaplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica ao direito tributário é a tese que tem maior consistência jurídica, a mais defensável tecnicamente, haja vista,

³⁰Portaria PGFN nº 948/2017. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86309&visao=anotado>. Acesso em: 20 ago. 2018.

a falta de disposição legal válida para tal mister. Infelizmente não é isso que vem entendendo a jurisprudência, em especial o Superior Tribunal de Justiça.

Portanto, segundo o entendimento jurisprudencial dominante, não localizados bens da pessoa jurídica, que sejam suficientes para o adimplemento da obrigação tributária e praticado algum dos atos previstos no artigo 134, inciso VII, e/ou no artigo 135, do Código Tributário Nacional (1966), tem-se por preenchidos os requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica, agora comportando a instauração do procedimento previsto nos artigos 133 a 137 do Código de Processo Civil (2015).

De toda forma, deve ser reconhecida a importância de ter um dispositivo legal, específico no âmbito do direito tributário, que contemple a desconsideração da personalidade jurídica, consagrando regras que orientem a aplicação desse instituto, em consonância com os interesses tutelados e as peculiaridades desse ramo do direito, principalmente em face do artigo 146, inciso III, da Constituição Federal³¹ (1988).

Vale sempre lembrar que não se pode esquecer do caráter excepcional da medida de desconsideração da personalidade jurídica, que somente deverá ser aplicada quando devidamente constatadas as circunstâncias que a autorize, a fim de que não seja banalizado o instituto e de que seja assegurado o princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, que constitui a base da organização e do desenvolvimento da atividade econômica no país.

7 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA - SÚMULA 435 STJ

Em conformidade com o entendimento doutrinário e jurisprudencial dominante no país, o pedido de desconsideração da personalidade jurídica deverá observar os pressupostos previstos em lei, sempre ressaltando que este é um incidente excepcional, pois a regra é a separação das personalidades das pessoas jurídicas em relação aos seus sócios. Notadamente, a separação da personalidade não pode ser

³¹ CONSTITUIÇÃO FEDERAL de 1988. Art. 146 “Cabe à lei complementar: (...) III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas. d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

⁵³² Conhecimento Interativo, São José dos Pinhais, PR, v. 12, n. 2, p. 508-563, jul./dez. 2018.

uma regra absoluta, ao ponto de servir para dar cobertura a fraudes e abusos de direito.

Segundo a doutrina do *disregard entity person*, a autonomia patrimonial da pessoa jurídica pode ser desconsiderada em situações de fraude e abuso na gestão empresarial e nas hipóteses em que, excepcionalmente, admite-se a constrição patrimonial dos administradores. Não se trata de uma despersonalização da sociedade, mas de um afastamento temporário da personalidade jurídica.

A compreensão de que as hipóteses arroladas no art. 135 do Código Tributário Nacional estão diretamente relacionadas à desconsideração da personalidade jurídica não é unânime na doutrina. Há quem entenda que a responsabilização pessoal dos gestores, naquelas hipóteses, opera-se independentemente da desconsideração da personalidade jurídica.

Ao se conceber tal compreensão como correta, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto no novo Código de Processo Civil, não teria aplicação no âmbito do direito tributário, ao menos em relação às hipóteses descritas no art. 135 do Código Tributário Nacional, quais sejam: infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, quando praticadas para desencadear o nascimento de relação jurídica tributária.

Observamos que, segundo a dicção do dispositivo em questão, haverá responsabilidade pessoal do sócio com poderes de gerência ou do administrador sempre que a obrigação tributária decorrer da prática de ato ilícito consistente em infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos. Ou seja, para que se opere a responsabilização pessoal por dívidas da pessoa jurídica, a relação jurídica tributária há de ter nascido em consequência de prática das pessoas indicadas no dispositivo em questão, em infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, da qual decorra a obrigação tributária que originou o crédito.

A interpretação do disposto no art. 135 do Código Tributário Nacional impõe o reconhecimento de que a responsabilização pessoal dos indivíduos nele arrolados só se opera se a relação tributária, cujo polo passivo é ocupado pela empresa, irrompeu no universo jurídico como decorrência direta do fato doloso e infracional praticado por um daqueles sujeitos.³²

Na prática, a aplicação dessa regra pelo Superior Tribunal de Justiça, bem como pelos tribunais intermediários, não observa os critérios impostos pelo legislador para reconhecer a responsabilização pessoal, na forma do disposto no artigo 135 do Código Tributário Nacional(1966). Desta forma, a jurisprudência tem admitido a responsabilização dos administradores, independentemente do fato de o débito inadimplido ter nascido em decorrência de infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, ou seja, pelo simples inadimplemento.

Conforme entendimento consolidado, não encontrados bens da empresa para satisfazer o débito tributário e havendo pedido do representante da Fazenda Pública nesse sentido, a ação de execução fiscal poderá ser redirecionada diretamente para o sócio com poderes de gerência ou para o administrador, mesmo que não tenham sido promotores do fato desencadeador no nascimento da relação jurídica tributária. Em

³² GRUPENMACHER, Betina Treiger. Os processos judiciais e administrativos tributários e o incidente de desconsideração de personalidade jurídica do novo código de processo civil, **Revista de Estudos tributários**, Porto Alegre, V 19, n 110, jul/ago 2016, p. 135/136.

todos os casos, o fundamento jurídico invocado e aceito para que se opere a responsabilização pessoal se encontra no artigo 135 do Código Tributário Nacional (1966).

Quase que na totalidade das hipóteses em que se opera o redirecionamento da ação executiva, o artigo 135 do Código Tributário Nacional (1966) é equivocadamente invocado como fundamento de validade, inclusive e especialmente nas hipóteses de dissolução irregular da sociedade, hipótese atualmente objeto da Súmula nº 435, do Superior Tribunal de Justiça.

Referindo entendimento surge como equivocado, pois a dissolução irregular só poderia autorizar a responsabilização pessoal dos administradores se ela própria tiver sido determinante para o nascimento da relação jurídica tributária. No entanto não é o que se ocorre na prática.

O que se verifica na prática é a responsabilização pessoal dos administradores, sem que esses tenham efetivamente praticado qualquer dos atos dispostos no artigo 135 do Código Tributário Nacional (1966). Portanto, muito embora essa regra não contemple hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica, e sim de responsabilidade pessoal dos sujeitos nela arrolados, a instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica conferirá maior segurança jurídica às partes litigantes que poderão, por meio de dilação probatória, comprovar a subsunção ou não às hipóteses do artigo 135 do Código Tributário Nacional (1966).

Por outro lado dentro do entendimento jurisprudencial há decisões que inserem a hipótese de dissolução irregular entre aquelas arroladas no artigo 137 do Código Tributário Nacional (1966) que autorizam a responsabilização pessoal do agente que praticou as infrações descritas neste artigo. Referido dispositivo legal estabelece a responsabilização exclusiva do agente, quando age em nome e por conta de terceiro, no que se distingue do disposto no artigo 136, quando atribui a responsabilidade por infrações à legislação tributária ao agente ou ao responsável. Conforme se extraí das hipóteses do artigo 137, o propósito do legislador, em relação ao disposto no inciso I, foi responsabilizar aqueles que praticam crimes ou contravenções, na tentativa de reduzir a carga tributária ou impedir o nascimento da relação jurídica tributária.

Muito embora o disposto no artigo 136 do Código Tributário Nacional (1966) trate apenas do ilícito tributário (aquele decorrente do mero inadimplemento ou do descumprimento dos deveres instrumentais e formais), e o disposto no artigo 137 trate dos casos relacionados às infrações tributárias (que se inaugura com o artigo

⁵³⁴ Conhecimento Interativo, São José dos Pinhais, PR, v. 12, n. 2, p. 508-563, jul./dez. 2018.

136), o inciso I do artigo 137 estabelece a responsabilidade pessoal do agente da infração tributária quando prevista na legislação penal. O disposto no inciso II alcança as hipóteses em que o agente busca consequências específicas com a prática do ilícito, ou seja, o dolo é específico para atingir um resultado determinado. Por fim, o inciso III, trata das hipóteses em que os responsáveis tributários, agindo em nome e por conta dos seus representados, praticam ilícitos tributários. É relevante destacar, afinal, que as regras veiculadas pelo inciso III, a e b, são complementares ao disposto no artigo 135, que estabelece a responsabilidade pessoal do sócio, gerente, mandatário ou empregado que deixa de pagar o tributo infringindo a lei, o contrato social ou os estatutos. Em ambos os dispositivos, está estabelecida a responsabilização pessoal do agente que agiu dolosamente. No primeiro, pelo crédito; no segundo, pela penalidade.

A dissolução irregular da sociedade não se subsume à regra do artigo 135 do Código Tributário Nacional (1966), ou seja, não é fato apto a desencadear o nascimento da relação jurídica autorizadora da responsabilização pessoal dos administradores. Nesse sentido, muito embora as decisões judiciais apliquem o artigo 135 para responsabilização pessoal dos sujeitos nele referidos, há efetivamente uma “distorção” na referida interpretação: primeiramente porque a dissolução irregular não é prévia ao nascimento da relação jurídica tributária; em segundo lugar, porque o que se opera de fato, a partir do entendimento pretoriano, é a desconsideração da personalidade jurídica e não a responsabilização pessoal. Também, não se subsume às hipóteses do artigo 137, porque não é ilícito penal tributário. Capitulado na legislação penal de regência, não são todas as hipóteses de dissolução irregular que se configuram como infração, cujo dolo específico é elementar ou, ainda, infração cometida pelos gestores contra a empresa. Ao analisar por essa vertente, observa-se lacuna normativa quanto à responsabilização pessoal na hipótese de dissolução irregular.

Para suprir essa lacuna, o Poder Judiciário vem adotando o artigo 135 do Código Tributário Nacional como fundamento genérico de validade para a responsabilização pessoal, correlacionando a desconsideração da personalidade jurídica da empresa – sujeito passivo da obrigação – devedora do crédito tributário, conforme se observa do teor do caso paradigma, que originou a Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça.

8 CONSIDERAÇÕES GERAIS SOBRE O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO CPC 2015

Passando a tratar do direito adjetivo propriamente dito, observa-se que o Código de Processo Civil de 2015 incluiu, entre as modalidades de intervenção de terceiro, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica é uma forma de intervenção provocada, ou seja, não voluntária, a qual amplia o objeto da demanda. Constitui incidente processual que provoca uma intervenção forçada de terceiro e tem por finalidade fazer com que o patrimônio da sociedade ou do sócio responda pelas obrigações que, a princípio, seriam da parte. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica pode acarretar uma ampliação subjetiva da demanda, resultando, por força do resultado nele produzido, litisconsórcio passivo facultativo.

O Código de Processo Civil Brasileiro de 2015 inovou em relação à desconsideração da personalidade jurídica, que não tinha previsão expressa nas legislações processuais anteriores. Ao regram um procedimento específico, com a observância das garantias constitucionais, assegura o contraditório, a ampla defesa e o devido processo legal.

Sem a realização desse incidente, o que se constatava na prática era a possibilidade da apreensão e expropriação de bens de sócios (ou da sociedade, no caso de desconsideração inversa) sem que fossem eles chamados a participar, em contraditório prévio, do processo de formação da decisão que define sua responsabilidade patrimonial. Cita-se como exemplo o fato de que o Superior Tribunal de Justiça, ao tempo da legislação processual anterior, admitir a desconsideração da personalidade jurídica sem prévia citação daqueles que seriam atingidos pelos efeitos da decisão, diferindo-se o contraditório, como pode ser observado no REsp 1266666/SP, julgado em 09.08.2011, de relatoria da Ministra Nancy Andrigli.

Este entendimento, atualmente ultrapassado, contrariava frontalmente o modelo constitucional de processo brasileiro, já que admitia a produção de uma decisão que afeta diretamente os interesses de terceiro sem que lhe fosse assegurada a possibilidade de participar com influência na formação do referido pronunciamento judicial, o que só era admitido, em caráter absolutamente excepcional.

O legislador de 2015 alterou essa realidade, trazendo ao mundo jurídico, através dos artigos 133 a 137, procedimento obrigatório a ser seguido, para que seja possível a desconsideração da personalidade jurídica.

Segundo o regramento constitucional, ninguém será privado de seus bens sem o devido processo legal. Desta forma, é absolutamente essencial que se permita, àquele que está na iminência de ser privado de um bem que seja chamado a debater no processo se é ou não legítimo que seu patrimônio seja alcançado, por força da desconsideração da personalidade jurídica.

Importa salientar que os requisitos para a desconsideração continuam a ser disciplinados pelas regras de direito material. É o que determina o §1º do artigo 133 e o §4º do artigo 134, do Código de Processo Civil de 2015.

Conforme prevêem os artigos 133³³ e 134³⁴ o incidente de desconsideração da personalidade jurídica não pode ser instaurado de ofício, dependendo sempre de provocação da parte interessada ou, quando atue no processo, do Ministério Público. É cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução extrajudicial.

Os pressupostos da desconsideração da personalidade jurídica regem-se pelo Direito Material, e não pelo Direito Processual, cabendo a este, tão somente, regular o procedimento necessário para que se possa verificar – após amplo contraditório – se é ou não o caso de desconsiderar-se a personalidade jurídica, tendo-a por ineficaz.

Respeita-se, assim, o fato de que os diversos ramos do Direito Material estabelecem requisitos distintos para que se desconsidere a personalidade jurídica. Cabe, portanto, verificar em cada caso concreto, qual o ramo do Direito Substantivo que rege a causa, conforme assenta a doutrina:

³³Art. 133. "O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo. § 1.º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei. § 2.º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica". Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

³⁴Art. 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. § 1.º A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas. § 2.º 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. § 3.º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2.º. § 4.º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica". Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

No direito tributário, prevê-se que os sócios, mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de empresas têm responsabilidade tributária, desde que tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto (art. 135 do CTN).

Em todos esses casos de desconconsideração da personalidade jurídica, seja para possibilitar o alcance de bens do sócio por dívida da sociedade, seja para ensejar a constrição de bens da sociedade por dívida do sócio (desconconsideração inversa da personalidade jurídica, art. 133, § 2.º), o terceiro só poderá ser alcançado pela eficácia da decisão judicial se regularmente desconconsiderada a personalidade jurídica mediante *incidente de desconconsideração*, que demanda *contraditório específico* e *prova igualmente específica* sobre a ocorrência dos pressupostos legais que a autorizam. A única hipótese em que o terceiro pode ser alcançado *sem incidente específico* é aquela em que a desconconsideração já vem desde logo requerida com a petição inicial, hipótese em que o sócio (desconconsideração) ou a pessoa jurídica (desconconsideração inversa) será desde logo citada (art. 134, § 2.º). Isso não quer dizer, porém, que o contraditório e a prova dos pressupostos legais da desconconsideração estejam dispensados: de modo nenhum. Num e noutro caso é imprescindível o respeito ao direito ao contraditório e ao direito à prova do terceiro.³⁵

Ao Código de Processo Civil incumbe, tão somente, regular o procedimento do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica (o qual deverá sempre ser o mesmo, qualquer que seja a natureza da relação jurídica de direito substancial deduzida no processo).

O regramento estabelecido não se aplica apenas aos casos em que se pretenda desconconsiderar a separação entre a personalidade da sociedade e a do sócio, para alcançar os bens deste no sentido de garantir o pagamento de dívidas daquela. Também o contrário é possível, onde se busca a desconconsideração para viabilizar a extensão da responsabilidade patrimonial, de modo a viabilizar que se alcancem os bens da sociedade para garantir o pagamento das dívidas do sócio, na forma do disposto no §2º, do artigo 133, do Código de Processo Civil de 2015. Neste normativo encontra-se a chamada “desconconsideração inversa da personalidade jurídica”, que há muito é acolhida no Direito Brasileiro (como se constata, por exemplo, do julgamento proferido pelo STJ no REsp 9498117/MS, j 22.06.2010, rel. Min. Nancy Andrighi). Assim, seja diante de um requerimento de desconconsideração da personalidade jurídica propriamente dita, seja no caso de se ter requerido a desconconsideração inversa da personalidade jurídica, aplicar-se-ão as regras dispostas no Código de Processo Civil.

O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica pode instaurar-se em qualquer tipo de processo, cognitivo ou executivo, seja qual for o procedimento observado, comum ou especial. Pode, ainda, instaurar-se em qualquer fase do

³⁵ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil**: tutela dos direitos mediante procedimento comum.ed. rev., atual, e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, V. 2, p. 112 e 113.

desenvolvimento processual, inclusive na fase executiva, a qual o processo civil brasileiro designa por “cumprimento de sentença”. É possível, inclusive, que o incidente se instaure perante os tribunais, seja nos processos de competência originária, seja em grau de recurso, como se extrai do disposto no parágrafo único do artigo 136³⁶, que prevê a possibilidade de decisão do incidente pelo relator.

Deve-se considerar instaurado o incidente apenas a partir do momento em que for proferida decisão, admitindo-o. Nesse pronunciamento, então, incumbirá ao juiz determinar a expedição de ofício dirigido ao distribuidor, para que ali promova as necessárias anotações, que tem a finalidade de permitir que terceiros, estranhos ao processo, tomem conhecimento do fato de que está pendente o incidente, o que poderá levar ao reconhecimento da responsabilidade patrimonial do requerido. Só assim se poderá viabilizar a incidência da regra extraída do artigo 137 do Código de Processo Civil³⁷ (2015), por força da qual as alienações ou onerações de bens realizadas pelo requerido já poderão ser consideradas em fraude de execução após a instauração do incidente. Não se pode considerar fraudulento o ato, se seu beneficiário não tinha ao menos a capacidade de saber que o incidente estava instaurado.

Há casos em que o demandante, já na petição inicial (de processo cognitivo ou executivo) postula a desconsideração da personalidade jurídica. Nessa hipótese formar-se-á um litisconsórcio passivo originário entre a sociedade e o sócio. Em face desse litisconsórcio originário não haverá qualquer razão para a instauração do incidente. A pretensão à desconsideração integrará o próprio objeto do processo, cabendo ao juiz, ao proferir decisão sobre o ponto, acolher ou rejeitar tal pretensão.

Sendo originário o litisconsórcio entre sociedade e sócio, não haveria como tratar o indigitado responsável (não devedor), seja ele o sócio, seja a sociedade (no caso de desconsideração inversa), como terceiro, motivo pelo qual não haveria qualquer sentido em instaurar-se um incidente que tem por fim promover uma intervenção de terceiro. Ressalvado este caso, todavia, a instauração do incidente é obrigatória para que se possa ampliar subjetivamente o processo e, com isso, legitimar-se a decisão que determina que a execução contra a sociedade atinja o

³⁶Art. 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”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

³⁷Art. 137. “Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente”. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

patrimônio do sócio (ou vice-versa). Não é por outra razão que o artigo 795, § 4.º, do Código de Processo Civil(2015) estabelece que “para a desconsideração da personalidade jurídica é obrigatória a observância do incidente previsto neste Código”³⁸.

Instaurado o incidente, suspende-se o processo até sua resolução. Não se está diante de verdadeira e própria suspensão do processo. O que se tem aqui é, apenas, a vedação à prática de certos atos do processo, o que perdurará até que o incidente de desconsideração seja decidido. Ocorrerá apenas uma *suspensão imprópria*, assim considerada a vedação temporária à prática de alguns atos do processo, permitida, entretanto, a prática de outros. Dessa forma, enquanto pendente o incidente, os atos que não lhe digam respeito não poderão ser praticados, ressalvada a possibilidade de prática de atos urgentes. Quando o incidente for decidido, cessa a suspensão imprópria, ainda que tal decisão esteja sujeita a recurso. É que o agravo de instrumento, recurso cabível na hipótese, não é, ao menos em regra, dotado de efeito suspensivo (art. 995 do CPC/2015).

O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica, apresentando elementos mínimos de prova de que estão presentes os requisitos para a desconsideração, estabelecidos na lei substancial. Incumbirá ao juiz exercer cognição sumária, a fim de avaliar a probabilidade da existência dos requisitos da desconsideração, indeferindo liminarmente o mesmo no caso de não preenchimento dos requisitos.

A decisão de rejeição liminar não pode ser proferida sem que se observe, de forma plena, o princípio do contraditório pleno e efetivo que decorre dos artigos 9º e 10, do Código de Processo Civil de 2015.

Neste diapasão, formulada a petição de requerimento de desconsideração da personalidade jurídica, e não encontrando o juiz elementos que lhe permitam formar juízo de probabilidade acerca da presença dos requisitos da desconsideração, deverá dar vista ao requerente, de modo que este tenha a chance de demonstrar ao juiz que tais requisitos estão presentes, para então proferir decisão acerca da admissibilidade ou não do incidente.

Sendo positivo o juízo de admissão, deverá o juiz determinar a suspensão (imprópria) do processo até que o incidente seja resolvido. No mesmo ato, deverá

³⁸Art. 795. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

determinar a expedição de ofício dirigido ao ofício de distribuição para que sejam tomadas as providenciadas e realizadas as anotações devidas acerca do incidente, determinando, ainda, a citação do requerido (o sócio ou a sociedade, conforme o caso), nos termos do artigo 135, do Código de Processo Civil de 2015.

A petição de requerimento deverá conter, também, a indicação das provas que eventualmente se pretenda produzir. Tal exigência resulta do necessário tratamento isonômico entre as partes, já que o artigo 135³⁹ estabelece análoga exigência para o requerido.

O Código de Processo Civil (2015), ao estabelecer a necessidade de citação do sócio (ou da sociedade, nos casos de desconsideração inversa), cujo patrimônio se pretende alcançar, afasta definitivamente o entendimento jurisprudencial consolidado ao tempo da legislação processual anterior, no sentido de que sua intimação seria suficiente para assegurar a observância do contraditório e da ampla defesa (como decidiu, por exemplo, o STJ na apreciação do REsp 1193789/SP, j. 25.06.2013, rel. Min. Raul Araújo).

Regularmente citado, o mesmo terá o prazo de quinze dias para se manifestar, apresentando sua defesa. O decurso do prazo sem apresentação de defesa implica nos efeitos da revelia, através da qual poderá resultarem presunção (relativa) de veracidade das alegações do requerente a respeito dos fatos, nos termos do artigo 344⁴⁰ do Código de Processo Civil. Desta forma, ocorrendo a revelia, ficará o requerente isento do ônus de provar que suas alegações, acerca da presença dos requisitos da desconsideração, são verdadeiras.

Apresentada a manifestação do requerido no prazo de quinze dias, será preciso verificar quais alegações terão se tornado controvertidas, podendo, então, haver necessidade de instrução probatória, a qual se desenvolverá no próprio procedimento do incidente. Todos os meios de prova, típicos ou atípicos (desde que moralmente legítimos) poderão ser produzidos, já que a decisão acerca da desconsideração deve basear-se em cognição exauriente.

³⁹Art. 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". Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

⁴⁰Art. 344. "Se o réu não contestar a ação, será considerado revel e presumir-se-ão verdadeiras as alegações de fato formuladas pelo autor". Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

A decisão de mérito proferida no incidente (que acolhe ou rejeita a pretensão de desconsideração da personalidade jurídica), apesar de interlocutória, é apta a alcançar a autoridade de coisa julgada material, tornando-se imutável e indiscutível.

A decisão é impugnável mediante agravo de instrumento, na forma do disposto no artigo 1.015, inciso IV⁴¹, do Código de Processo Civil de 2015, ou interno, segundo o disposto no artigo 136⁴², § único, do referido *Codex*. Após seu trânsito em julgado só será possível desconstituí-la por meio de ação rescisória, nos casos previstos no artigo 966 do Código de Processo Civil(2015).

Entretanto, se a desconsideração for decidida na própria sentença, pode ser impugnável por apelação, conforme entendimento do Fórum Permanente de Processualistas Cíveis no Enunciado 390: "Resolvida a desconsideração da personalidade jurídica na sentença, caberá apelação".

Ao apreciar o incidente, o juiz decidirá pela desconsideração, ou não, apenas em relação aos fatos e circunstâncias controvertidas no processo. Neste caso, apesar de produzir coisa julgada, a referida decisão não poderá ser aplicada em outros processos, relativamente a outros fatos.

A decisão que acolhe a pretensão de desconsideração da personalidade jurídica produz dois efeitos processuais. O primeiro deles é a extensão da responsabilidade patrimonial a um responsável não devedor (o sócio ou, nos casos de desconsideração inversa, a sociedade). O segundo efeito processual dessa decisão é a ineficácia, em relação ao requerente, dos atos de alienação ou oneração de bens realizada pelo requerido, desde que presentes os demais requisitos para a configuração da fraude de execução.

Em primeiro lugar, a decisão que desconsidera a personalidade jurídica permite que a atividade executiva alcance, também, o patrimônio do sócio (ou da sociedade, no caso de desconsideração inversa), viabilizando-se a penhora dos seus bens (penhoráveis). Incide, pois, no caso, o disposto no artigo 790, inciso II, do Código de Processo Civil(2015), por força do qual "são sujeitos à execução os bens do sócio, nos termos da lei", assim como o previsto no inciso VII desse mesmo artigo

⁴¹Art. 1.015. "Cabe agravo de instrumento contra as decisões interlocutórias que versarem sobre: IV - incidente de desconsideração da personalidade jurídica". Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

⁴²Art. 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". Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

790, segundo o qual “são sujeitos à execução os bens do responsável, nos casos de desconsideração da personalidade jurídica”⁴³.

A isso se combina o disposto no artigo 795 do Código de Processo Civil (2015), preconizando que “os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, senão nos casos previstos em lei”, podendo o sócio exigir que a execução incida, primeiro, sobre os bens da sociedade (§ 1.º do art. 795, CPC 2015). O que exige, evidentemente, que o sócio os indique, na medida em que a desconsideração valeu-se do pressuposto de fato de não terem sido encontrados bens da sociedade capazes de assegurar a satisfação do crédito. Daí porque o § 2.º do artigo 795 estabelece, expressamente, que “incumbe ao sócio que alegar o benefício do § 1.º nomear quantos bens da sociedade situados na mesma comarca, livres e desembargados, bastem para pagar o débito”⁴⁴.

Desta forma, através da decisão que desconsidera a personalidade jurídica, haverá uma extensão da responsabilidade patrimonial aos demais responsáveis pelo cumprimento da obrigação, cujos patrimônios poderão ser alvo da execução.

O segundo efeito dessa decisão é que, desconsiderada a personalidade jurídica, ter-se-ão por ineficazes os atos de alienação ou oneração de bens praticados pelo sócio (ou pela sociedade, nos casos de desconsideração inversa) após sua citação para participar do incidente. É o que estabelece o artigo 137, interpretado de forma harmônica com o artigo 792, § 3.º: “nos casos de desconsideração da personalidade jurídica, a fraude à execução verifica-se a partir da citação da parte cuja personalidade se pretende desconsiderar”⁴⁵.

Assim, o momento a partir do qual se considerará em fraude de execução a alienação ou oneração de bens pelo sócio (ou pela sociedade, no caso de desconsideração inversa) não é propriamente o momento da instauração do incidente, mas o momento da citação do responsável. A partir daí, qualquer ato de alienação ou oneração de seus bens será tida como fraude à execução, se estiverem presentes os requisitos estabelecidos pelo artigo 792 do Código de Processo Civil (2015).

⁴³Art. 790. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

⁴⁴Art. 795. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

⁴⁵Art. 792. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

Esse efeito da decisão que desconsidera a personalidade jurídica não inibe, porém, a utilização de outros mecanismos que podem coibir a própria prática dos atos de alienação ou oneração de bens. Nesse diapasão é que, por exemplo, nada impede (desde que presentes os requisitos, evidentemente) a decretação de uma medida cautelar de apreensão de bens do sócio (ou da sociedade), com o fim de assegurar a efetividade da futura execução, hipótese em que se estará diante de um arresto de bens, medida destinada a assegurar a efetividade de futura execução por quantia certa. Haveria, assim, uma apreensão cautelar de bens que serviria para garantir que, no futuro, uma vez desconsiderada a personalidade jurídica, encontrem-se, no patrimônio do responsável, bens livres e desembaraçados que permitam a satisfação do crédito exequendo, evitando o risco de que tais bens viessem a ser alienados ou gravados fraudulentamente.

9 A APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA SEGUNDO O CPC DE 2015 NA EXECUÇÃO FISCAL

Antes mesmo de se adentrar na procedimental do incidente da desconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais, primeiramente cabe analisar as divergências que se formaram sobre o tema.

A aplicação do incidente da desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal deveria ser ponto tranquilo na doutrina e na jurisprudência, pois o *caput* do artigo 134 do novo Código de Processo Civil prestigia sua aplicação nas execuções fundadas em título executivo extrajudicial, sendo que a certidão de dívida ativa, como se sabe, é um título executivo extrajudicial, por força do disposto no artigo 784, inciso IX, do Código de Processo Civil de 2015, cumulado com o disposto no artigo 2º da Lei nº 6.830/1980 (Lei de Execuções Fiscais - LEF).

Além disso, o artigo 1º da LEF⁴⁶ reconhece a aplicação supletiva das regras gerais de processo civil e, ao longo da referida lei, não há um regramento sequer tratando do redirecionamento da execução para os sócios e/ou administradores da pessoa jurídica. Acresce ao referido fundamento o fato de que o próprio Código de

⁴⁶Art. 1º. “A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

Processo Civil de 2015, em seu artigo 1.046, § 2º⁴⁷, reforça a aplicação supletiva de suas normas em todos os procedimentos regulados em outras leis.

Todavia, tanto a Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (Enfam) quanto o Fórum de Execuções Fiscais da Segunda Região, edição 2015 (Forexec), adotaram entendimento no sentido de não aplicar os artigos 133 e seguintes, do Código de Processo Civil (2015) nas execuções fiscais.

Enunciado nº 53 da Enfam: “O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015”.

Enunciado nº 6 da Forexec: “A responsabilidade tributária regulada no art. 135 do CTN não constitui hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, não se submetendo ao incidente previsto no art. 133 do CPC/2015”.

No entanto, os mais renomados doutrinadores vêm entendendo que os dois posicionamentos acima transcritos devem ser interpretados com parcimônia. Notadamente, não pode haver dúvidas quanto à inaplicabilidade da instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica quando o nome do sócio/administrador já vier lançado na certidão da dívida ativa originária, porque nessas hipóteses, fica expressamente dispensado do incidente, segundo o disposto no artigo 134, § 2º, do Código de Processo Civil de 2015.

Além disso, nos casos abrangidos pelos entendimentos supra, deduz-se já ter havido uma discussão prévia na esfera administrativa, acerca do preenchimento dos requisitos constantes no Código Tributário Nacional (1966) capazes de autorizar o redirecionamento extraordinário da responsabilidade tributária para os sócios/administradores, conforme decidido pelo egrégio Supremo Tribunal Federal, no Recurso Extraordinário nº 608.426/PR. Dessa forma, seria totalmente sem propósito exigir a instauração de um *incidente* para (re)discutir novamente a questão perante o Poder Judiciário, não havendo qualquer prejuízo em controverter esse ponto no próprio processo principal, especialmente por força do princípio da inafastabilidade do controle jurisdicional. Tal discussão, inclusive, poderá ocorrer tanto em sede de exceção de pré-executividade (quando não demandar dilação probatória), como em sede de embargos do devedor.

⁴⁷ Art. 1.046. “Ao entrar em vigor este Código, suas disposições se aplicarão desde logo aos processos pendentes, ficando revogada a Lei nº 5.869, de 11 de janeiro de 1973. § 2º Permanecem em vigor as disposições especiais dos procedimentos regulados em outras leis, aos quais se aplicará supletivamente este Código.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

Por outro lado, quando a causa para a desconsideração surgirá pós a constituição do crédito tributário, entendemos doutrinadores que há de ser observado o procedimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto nos artigos 133 e seguintes do Código de Processo Civil de 2015.

O exemplo clássico de um ilícito posterior à constituição do crédito tributário, capaz de atrair a responsabilidade pessoal do administrador/sócio, é a dissolução irregular da sociedade. Atualmente, enfrentando dificuldades em encontrar a pessoa jurídica devedora, o Procurador responsável pela execução do débito simplesmente apresenta uma petição ao juiz, requerendo o redirecionamento da execução para os administradores/sócios, fundamentada no artigo 135 do Código Tributário Nacional (1966) e na Súmula nº 435 do Superior Tribunal de Justiça. O pedido é deferido e os sócios/administradores já são citados para pagar ou garantir o débito no prazo de 05 (cinco) dias.

É exatamente em situações como essa que os doutrinadores entendem ser necessária a instauração do incidente da desconsideração da personalidade jurídica. O entendimento se pauta na interpretação restrita, sistemática e teleológica da lei. Até a promulgação do Código de Processo Civil de 2015 não era concedida qualquer oportunidade ao sócio/administrador de se defender e exercer seu constitucional direito ao contraditório e à ampla defesa, nos casos de desconsideração da personalidade jurídica que envolviam fatos posteriores à constituição do crédito tributário.

A finalidade da instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica consiste em, exatamente, garantir um amplo e justo exercício do contraditório antes de se implementar a excepcional desconsideração da pessoa jurídica.

Em uma análise mais ampla, ao conferir às pessoas físicas um processo justo capaz de evitar que meros insucessos em empreendimentos empresariais atinjam seu patrimônio pessoal, garante-se não só o direito de propriedade (arts. 5º, *caput*, XXIII e LIV⁴⁸, e 170⁴⁹, III, da Constituição Federal de 1988), como também

⁴⁸Art. 5º “Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: XXIII - a propriedade atenderá a sua função social; LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 20 ago. 2018

⁴⁹Art. 170. “A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: I - soberania nacional; II - propriedade privada; III - função social da propriedade; IV - livre concorrência; V - defesa do consumidor; VI - defesa do meio ambiente, inclusive mediante

prestigia o livre exercício da atividade econômica (arts. 1º, IV⁵⁰, e 170, parágrafo único, da Constituição Federal de 1988), o que, como se sabe, movimenta a economia, gera empregos, permite a arrecadação de tributos etc.

Não há motivo jurídico capaz de excepcionar a aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. Dessa forma, os artigos 133 e seguintes do Código de Processo Civil(2015) devem ser aplicados nas execuções fiscais, ao menos nas situações em que a causa que atraio redirecionamento da dívida ocorrer após a constituição do crédito tributário. Destaca-se que a consequência natural desta conclusão será a suspensão do curso da execução, ao menos em face do sócio/administrador, até que haja uma decisão final sobre o pretendido redirecionamento.

Superada a divergência, principalmente para os casos em que se objetiva a desconconsideração da personalidade jurídica, em sede de execução fiscal, após a constituição de créditos tributários, adentra-se à abordagem do tema procedimental.

Conforme se pode concluir, o Código de Processo Civil, instituído pela Lei nº 13.105/2015, inovou o ordenamento jurídico ao trazer a previsão de um incidente específico para a desconconsideração da personalidade jurídica, que até então vinha sendo tratada como redirecionamento das ações executivas para a pessoa dos sócios, gerentes ou diretores.

Segundo a melhor conceituação da doutrina, o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica se revela como uma “importante ferramenta para imputação da responsabilidade dos sócios da pessoa jurídica em virtude de atos praticados após a constituição do crédito tributário, quando ele não fez parte do processo administrativo e, repita-se, pode se defender naquele âmbito”⁵¹.

tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)VII - redução das desigualdades regionais e sociais;VIII - busca do pleno emprego;IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País. (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995)Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

⁵⁰ Art. 1º “A República Federativa do Brasil, formada pela união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: IV - os valores sociais do trabalho e da livre iniciativa.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

⁵¹ QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F. de. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica no CPC/2015 e a responsabilidade tributária: primeiras impressões. **Novo CPC e o processo tributário**. Foco Fiscal. São Paulo, 2015, p. 269.

Historicamente, na vigência do Código de Processo Civil de 1973, que era aplicável subsidiariamente às execuções fiscais em razão da regra contida no artigo 1º da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/1980), o que se observava com frequência era o redirecionamento da execução fiscal para a pessoa dos sócios, realizado sem qualquer procedimento específico. Aplicava-se ao caso concreto o entendimento de cada julgador, fato que gerava enorme insegurança.

Com a edição do Código de Processo Civil(2015), a desconsideração da personalidade jurídica adquiriu a forma de um incidente processual, garantindo aos sócios, diretores e gerentes o exercício do contraditório e da ampla defesa, no âmbito do devido processo legal. Para alguns doutrinadores, com a inclusão do incidente processual para desconsideração da personalidade jurídica, em prol da segurança jurídica, através da garantia de direitos como o contraditório e da ampla defesa, sacrificou-se o princípio da celeridade, e diferiu-se o da efetividade para um momento pretérito.

Na prática, através do novo regramento processual, que passou a tratar da forma procedimental a desconsideração da personalidade jurídica, o que se vê é o efetivo prestígio ao contraditório e a regulamentação de um procedimento específico, com natureza de incidente processual, objetivando a formação de título executivo judicial em face do representante da pessoa jurídica.

Ressalta-se novamente que, segundo o que dispõe o artigo 134, *caput*, do novo Código de Processo Civil (2015), a desconsideração da personalidade jurídica poderá ser requerida tanto na inicial quanto no decorrer do processo. Todavia, em qualquer dos casos, para a instauração do incidente, é imprescindível que a parte requerente apresente um mínimo de provas a respeito da responsabilidade do sócio, nos termos do § 4º do mencionado artigo 134.

Por abuso da personalidade jurídica não se pode admitir o mero prejuízo ou insucesso da Fazenda Pública na penhora de bens com a execução fiscal, sendo imprescindível a ocorrência de dissolução irregular da empresa ou fraude à lei, ao estatuto ou ao contrato social, tal como pacificado na jurisprudência, com a edição da já mencionada Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça.

Desta forma, uma vez requerida a desconsideração da personalidade jurídica, o juiz poderá admitir o processamento do incidente ou intimar a parte requerente para que apresente provas mais robustas da ocorrência do fato ilícito a ensejar a desconsideração.

Admitido o processamento do pedido de desconconsideração da personalidade jurídica o juiz determinará a citação do sócio ou da pessoa jurídica (esta no caso de desconconsideração inversa) para que se manifeste e requeira as provas cabíveis, sendo admitida qualquer produção de prova por meios lícitos. Citada a pessoa para quem se pretende a desconconsideração, passa a ser considerada fraudulenta qualquer alienação patrimonial realizada "a posteriori".

Sendo a desconconsideração da personalidade jurídica requerida incidentalmente, a execução fiscal a que se refere ficará suspensa até que se decida o incidente, nos termos do artigo 134, § 3º, do Código de Processo Civil de 2015. Inovação bastante válida, por meio da qual se impedirá que o patrimônio do sócio, gerente ou diretor seja afetado pela dívida tributária da empresa enquanto não decidida sobre sua efetiva responsabilidade pelo pagamento do débito. Notadamente, a previsão de suspensão dos atos da execução fiscal se aplica apenas no âmbito do requerimento incidental de desconconsideração da personalidade jurídica, não sendo aplicável aos pedidos formulados juntamente com a inicial.

Ainda assim, no que se refere ao incidente de desconconsideração, a previsão de suspensão dos andamentos da execução fiscal trouxe maior segurança, na medida em que possibilita aos sócios, gerentes e diretores o pleno exercício do contraditório e da ampla defesa para, só em caso de julgamento procedente do incidente, terem seu patrimônio comprometido com o pagamento dos débitos da pessoa jurídica.

Importante destacar, ainda, que o pedido de desconconsideração da personalidade jurídica pode ser formulado pela parte ou pelo Ministério Público, quando couber a este intervir. E, por parte, entende-se tanto o exequente, cujo crédito está sendo inadimplido, quanto à própria pessoa jurídica cuja desconconsideração seja pretendida, que pode ter o interesse de invocar o abuso de sua personalidade praticado por um representante seu, para que o mesmo passe a responder também pela obrigação.

Após a inscrição em dívida ativa, tendo sido ajuizada a execução fiscal, caberá ao Procurador requerer o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, apresentando em juízo as provas que entenda cabíveis para fundamentação do seu pedido. Significa dizer que não poderá haver o procedimento administrativo de revisão da CDA - Certidão de Dívida Ativa para inclusão do nome dos sócios, gerentes ou coordenadores, porquanto é direito daquele contra quem se requer a

desconsideração promover sua defesa, tal como previsto pelo Código de Processo Civil(2015).

Não obstante na maior parte dos casos os gestores da empresa inadimplente possam acompanhar e produzir defesa na esfera administrativa, pois muitos estão indicados na CDA - Certidão de Dívida Ativa como possíveis responsáveis tributários, a efetiva desconsideração da personalidade jurídica do contribuinte opera-se no âmbito da execução fiscal.

Para que a Fazenda Pública possa requerer o “redirecionamento” da execução para o(s) responsável(eis) tributário(s) há que ser comprovado que: a) não foram encontrados bens da empresa para satisfazer a pretensão fazendária; e que b) resta comprovada a prática de uma das infrações arroladas no artigo 135 do Código Tributário Nacional(2015). Verificadas as referidas circunstâncias de fato, o juiz pode determinar a inclusão do responsável no polo passivo do executivo fiscal, a fim de que responda pessoalmente pelo respectivo débito, ordenando sua citação para que pague ou indique bens a serem penhorados.

Com a entrada em vigor do Código de Processo Civil(2015), a desconsideração da personalidade jurídica só se dará após a decisão judicial que acolher definitivamente o respectivo pedido.

A desconsideração da personalidade jurídica poderá ser requerida pela parte interessada ou pelo Ministério Público – quando lhe couber intervir no processo –, na petição inicial ou, incidentalmente, em qualquer das fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução de título extrajudicial – extensível, portanto, à execução da CDA – Certidão de Dívida Ativa, sendo aplicável, inclusive, para a desconsideração inversa da personalidade jurídica.

Examinado o pedido formulado na petição inicial ou incidentalmente, e convencendo-se da probabilidade da existência dos pressupostos aptos a autorizar a desconsideração da personalidade jurídica, o juiz admitirá o incidente; caso contrário, dará oportunidade para que o requerente demonstre a presença dos pressupostos autorizadores do pedido.

Ressalta-se novamente que os pressupostos para desconsideração da personalidade jurídica são estabelecidos pelas normas de cada um dos ramos do direito material, onde, no direito tributário, aplica-se, em tese, subsidiariamente àqueles arrolados no artigo 50 do Código Civil (2002), muito embora os Tribunais venham fundamentando a desconsideração da personalidade jurídica em matéria

tributária no artigo 135 do Código Tributário Nacional (1966). Referido entendimento parte, conforme demonstrado anteriormente, de uma interpretação distorcida do referido dispositivo. A responsabilização pessoal decorrente do artigo 135 só está autorizada quando o ilícito tributário for prévio ao nascimento da relação jurídica tributária e é exclusiva do agente, nunca solidária ou subsidiária, o que afasta a hipótese de desconsideração da personalidade jurídica.

Atestada a probabilidade da desconsideração da personalidade jurídica, o juiz receberá o pedido e instaurará o incidente, determinando a citação do sócio ou da pessoa jurídica, conforme o caso. A citação é o marco a partir do qual se presume fraudulenta qualquer alienação patrimonial realizada pelo sócio ou pela empresa, como referido em linhas anteriores.

O incidente poderá ser instaurado em qualquer fase do processo de conhecimento, inclusive na fase recursal, quando será requerido ao relator do feito, o qual fará o juízo de admissibilidade, verificando presença ou não dos pressupostos autorizadores da desconsideração da personalidade jurídica, determinando a citação do requerido para que se manifeste sobre o pedido.

Ainda, segundo dispõe o artigo 137⁵² do Código de Processo Civil(2015), “acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente”. Muito embora a interpretação isolada do referido dispositivo possa levar a crer que o termo “*a quo*” para fins de caracterização de fraude à execução seja o da instauração do incidente, se interpretado conjuntamente com o disposto no artigo 792, § 3º⁵³, do Código de Processo Civil (2015), do mesmo diploma processual, a conclusão é a de que se considera fraude à execução qualquer alienação patrimonial após a citação. Efetivamente, antes da citação, o sócio ou a empresa, dependendo do caso, ignoram a possibilidade da desconsideração da personalidade jurídica e, portanto, não faz sentido que a só decretação do incidente tenha o condão de estabelecer o marco inaugural para consideração de fraude à execução.

Cabe destaque à previsão (§ 3º do artigo 134, do Código de Processo Civil de 2015) de atribuição do efeito suspensivo decorrente da instauração do incidente de desconsideração de personalidade jurídica. Este efeito, com rara frequência era

⁵²Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

⁵³Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

atribuído, mas, em alguns casos gerava a constrição e até mesmo a expropriação indevida do patrimônio do suposto responsável tributário. Fato ocasionador de prejuízos patrimoniais, hipótese que não é do interesse da Administração Fazendária, a qual, em nome do interesse público, busca perceber o que é efetivamente devido pelo sujeito passivo da obrigação tributária.

Ressalta-se que a suspensão (imprópria) do processo se opera apenas na hipótese de a desconsideração da personalidade jurídica ter sido requerida incidentalmente, não se aplicando na hipótese de pedido formulado na petição inicial, conforme asseverado anteriormente. Trata-se de suspensão imprópria, já que o processo não permanecerá integralmente paralisado, pois o incidente terá o seu curso normal, sendo que permanecerá suspenso será o curso de todos os atos processuais, exceto os urgentes, que não digam respeito ao incidente, conforme entende, com propriedade, a doutrina:

Fica claro, então, que não se está diante da verdadeira e própria suspensão do processo. O que se tem é, apenas, a vedação à prática de certos atos do processo (aqueles que não integram o procedimento incidente), o que perdurará até que o incidente de desconsideração seja decidido. Há, pois, apenas uma suspensão imprópria, assim considerada a vedação temporária à prática de alguns atos do processo, permitida a prática de outros (no caso é permitida a prática dos atos processuais referentes ao processamento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica). Enquanto pendente o incidente, então, os atos que não lhe digam respeito não poderão ser praticados. Fica, de todo modo, ressalvada a possibilidade de prática de atos urgentes, destinados a impedir a consumação de algum dano irreparável, nos restritos termos do disposto no art. 134.⁵⁴

Encerrada a dilação probatória, o juiz proferirá a sua decisão, cuja natureza interlocutória permite a oposição de agravo de instrumento, na forma do disposto no artigo 1.015, inciso IV, do Código de Processo Civil de 2015. Por outro lado, na fase recursal, a decisão for do relator, caberá agravo interno nos termos do artigo 1.021⁵⁵ do Código de Processo Civil (2015).

Não obstante o entendimento de que o redirecionamento da execução fiscal, no caso de dissolução irregular da sociedade empresária, deve observar e seguir o trâmite processual disposto no Código de Processo Civil de Ano 2015, o tema é objeto do Recurso Especial nº 1.645.333, que será julgado pelo Superior Tribunal de

⁵⁴ CÂMARA, Alexandre Freitas. Capítulo IV – Do incidente de desconsideração da personalidade jurídica. In: WAMBIER, Tereza Arruda Alvim... et al. **Breves Comentários ao novo código de processo civil**. – 2. ed. rev. e atual.. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2016. p. 459.

⁵⁵ Art. 1.021. “Contra decisão proferida pelo relator caberá agravo interno para o respectivo órgão colegiado, observadas, quanto ao processamento, as regras do regimento interno do tribunal.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

⁵⁵² Conhecimento Interativo, São José dos Pinhais, PR, v. 12, n. 2, p. 508-563, jul./dez. 2018.

Justiça sob o rito dos recursos repetitivos, tendo sido causa de suspensão de todos os processos judiciais em trâmite que versam sobre a matéria.

10 O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO CPC DE 2015 E OS PROCESSOS ADMINISTRATIVOS FISCAIS

A interpretação sistemática das regras do Código de Processo Civil de 2015, em especial as concernentes às normas fundamentais do processo civil, constantes do Capítulo I, demonstra que a pretensão do legislador foi estabelecer uma teoria geral do processo, aplicável não apenas ao processo civil, mas aos processos judiciais ou administrativos em que se decidem controvérsias atinentes a todos os ramos do Direito.

Em seu artigo 15⁵⁶, o Código de Processo Civil de 2015 estabelece que, “na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”. Aqui, a especial atenção vai para os processos administrativos tributários.

Muito embora o legislador não tenha feito referência expressa a todos os ramos do direito, os doutrinadores vêm interpretando extensivamente o disposto no referido artigo para alcançá-los. O artigo 15 do Código de Processo Civil de 2015 não só determinou a aplicação das suas disposições aos processos administrativos, mas também restringiu tal aplicação às hipóteses em que inexistam normas que regulassem os referidos processos, acrescentando que a aplicação de suas disposições será de forma supletiva ou subsidiária.

Segundo Betina Treiger GRUPENMACHER:

Aparentemente, o dispositivo em questão contém uma contradição interna, pois, ao mesmo tempo em que restringe a aplicação das normas processuais às hipóteses de lacuna nas leis de regência dos processos que elenca, estabelece que as normas do NCPC lhes serão aplicadas subsidiária ou supletivamente.

Subsidiariedade e supletividade não são figuras análogas ou mesmo afins. Segundo o Dicionário Digital da Língua Portuguesa Caldas Aulete, subsidiário indica a condição daquele que “subsidiaria, auxilia”, e supletivo a condição daquele que “completa, que serve de suplemento”. Conforme se verifica das definições em questão, os significados dos termos subsidiário e supletivo não se equivalem e, se assim o são, há de se distinguir a aplicação do NCPC em uma e em outra hipótese, sobretudo no que toca aos processos administrativos, gênero no qual se insere a espécie “processo administrativo tributário”.

Embora haja expressa referência no texto normativo à “ausência de norma” regulatória, o legislador não se referiu apenas à aplicação supletiva do NCPC aos processos administrativos,

⁵⁶Art. 15. “Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente.” Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm. Acesso em: 20 ago. 2018.

no preciso sentido de colmatação de lacunas, mas autorizou também a sua aplicação subsidiária, o que, conquanto antinômico com a alusão à “ausência de norma” – já que nessa hipótese a aplicação seria apenas supletiva –, guarda coerência com a intenção do legislador de atribuir ao NCPC a condição de veículo introdutor de uma nova teoria geral do processo.⁵⁷

Quando o legislador determinou a aplicação subsidiária das regras contidas no Código de Processo Civil (2015), sua intenção foi determinar que, mesmo diante da completude da respectiva legislação de regência, as disposições do referido Código devem auxiliar e dirigir a atividade do intérprete na condução dos processos administrativos, dentre deles os de natureza tributária e fiscal. Desta forma, as disposições que constam do Código de Processo Civil de 2015 podem subsidiar e suplementar a aplicação das leis regulatórias dos PAFs - Processos Administrativos Fiscais.

Vale observar que, muito embora o referido *Codex* possa ser aplicado supletiva e subsidiariamente aos processos administrativos fiscais, as normas que os regulam devem prevalecer quando em conflito com as normas do Código de Processo Civil de 2015. Justifica-se tal entendimento uma vez que, estando-se diante da antinomia entre norma genérica e norma especial, por imposição do critério da especialidade, aplica-se a última, qual seja, a específica, regulatória do processo administrativo fiscal, em detrimento da primeira, qual seja, o Código Processual Civil (2015), que ostenta a condição de norma genérica.

Por outro lado, na hipótese de ausência de norma disciplinadora de alguma situação específica em relação aos Processos Administrativos Fiscais, a legislação processual só poderá ser empregada supletivamente se compatível com o rito do respectivo processo administrativo. É neste preciso ponto que cabe estudos mais aprofundados sobre a aplicabilidade, ou não, do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica aos Processos Administrativos Fiscais.

Regra geral, a legislação que regulamenta os Processos Administrativos de natureza Fiscal, nos âmbitos federal, estadual e municipal, não contempla a possibilidade de instauração de incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, tal qual o Código de Processo Civil (2015). Desta forma, a aplicação da disciplina regradada pelo Código de Processo Civil de 2015 seria supletiva, e não subsidiária, cabendo investigação no intuito de apurar se o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica é compatível com os Processos Administrativos de natureza Tributária. Neste ponto os doutrinadores eram, e alguns

⁵⁷GRUPENMACHER, Betina Treiger. Op. Cit. p. 144.

⁵⁵⁴Conhecimento Interativo, São José dos Pinhais, PR, v. 12, n. 2, p. 508-563, jul./dez. 2018.

ainda são, uníssonos em asseverar que não, ou seja, que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica não é compatível com os Processos Administrativos Fiscais.

Segundo o entendimento formado, está consolidada como certa que a participação do responsável tributário no processo administrativo de verificação da legalidade do lançamento é imprescindível, quando houver indícios da prática de ilícito, tanto nas hipóteses do artigo 135, como nas do artigo 137, ambos do Código Tributário Nacional (1966), em homenagem ao princípio do contraditório e do devido processo legal, sob pena de nulidade do respectivo procedimento.

Não obstante a jurisprudência reconheça a necessidade da indicação dos possíveis responsáveis tributários na Certidão de Dívida Ativa, para que não se opere a sua nulidade, a mera indicação dos nomes dos administradores na referida certidão não é suficiente para assegurar o contraditório e o devido processo legal. Desta forma, em toda e qualquer hipótese em que haja indícios da prática de ilícito pela pessoa física, deverá esta ter a oportunidade de produzir defesa de forma ampla e apresentar provas na via administrativa, inclusive, e sobretudo, com o objetivo de se eximir da suposta responsabilidade tributária.

Acompanhando essa linha de raciocínio, diante da inaplicabilidade direta do incidente de desconsideração da personalidade jurídica aos Processos Administrativos Fiscais, para que se tente alcançar o mesmo resultado que se obterá com a sua aplicação no âmbito do processo judicial, observando o disposto no artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal de 1988, em 19/09/2017, foi publicada no Diário Oficial da União a Portaria PGFN nº 948⁵⁸, de 15 de setembro de 2017, que regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR.

De acordo com o disposto na referida Portaria, caberá à PGFN a instauração do procedimento de apuração de responsabilidade dos sócios por dissolução irregular de sociedade devedora. Dessa forma, cabe-lhe, ainda, o ônus de indicar especificamente os indícios da ocorrência de tal fato, destacando, principalmente, os elementos de fato caracterizadores da dissolução irregular e os fundamentos de

⁵⁸Portaria PGFN nº 948, de 15 de setembro de 2017. Regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN), o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86309&visao=anotado>>. Acesso em: 20 ago. 2018.

direito da imputação ao terceiro da responsabilidade pelo débito. Ressalta-se que esse procedimento é administrativo, no âmbito da PGFN, e apartado do Processo Administrativo Fiscal em que se discute o lançamento do crédito tributário.

Instaurado o procedimento, o terceiro será intimado para, em 15 (quinze) dias, apresentar, pelo e-CAC da PGFN, impugnação administrativa, demonstrando a inocorrência da dissolução irregular ou a ausência de responsabilidade pelos débitos. A defesa será julgada em até 30 (trinta) dias e contra essa decisão caberá recurso – que pode, ou não, ter efeito suspensivo – a ser apresentado (eletronicamente) no prazo de 10 (dez) dias e cujo prazo de apreciação é de até 30 (trinta) dias.

No caso de rejeição da defesa e do recurso, o terceiro será considerado responsável pelas dívidas da pessoa jurídica, inclusive por aquelas que não forem objeto do procedimento de apuração de responsabilidade, a menos que sejam demonstradas, fundamentadamente, peculiaridades fáticas ou jurídicas que afastem a sua responsabilidade.

A Portaria PGFN nº 948 de 15 de setembro de 2017 instituiu um procedimento específico de aferição de responsabilidade e eventual redirecionamento antes de iniciada a execução fiscal, permitindo que o contribuinte se manifeste ainda no curso do Processo Administrativo Fiscal sobre a pretensão do Fisco de lhe transferir a responsabilidade pelo débito tributário da pessoa jurídica, em "suposta" observância dos princípios constitucionais do devido processo legal e do contraditório. Porém, frise-se, mitigando-se a ampla defesa.

Conforme arguido anteriormente, o tema do redirecionamento da execução fiscal, no caso de dissolução irregular da sociedade empresária, é objeto do Recurso Especial nº 1.645.333⁵⁹, que será julgado pelo Superior Tribunal de Justiça sob o rito dos recursos repetitivos, tendo sido causa de suspensão de todos os processos judiciais em trâmite que versam sobre a matéria.

Embora exista resistência por parte da PGFN no que se refere à instauração do incidente de descon sideração da personalidade jurídica no âmbito do processo judicial – expressa no Parecer PGFN/CRJ/nº 618/2016⁶⁰ – a normatização de procedimento administrativo de apuração de responsabilidade pode ser considerada um avanço.

⁵⁹ Disponível em: <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>. Acesso em: 20 ago. 2018.

⁶⁰ Parecer PGFN/CRJ/nº 618/2016. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86309&visao=anotado>. Acesso em: 20 ago. 2018

⁵⁵⁶ Conhecimento Interativo, São José dos Pinhais, PR, v. 12, n. 2, p. 508-563, jul./dez. 2018.

Frisa-se novamente que, se por ventura, a Administração Fazendária verificar a prática do ilícito antes da lavratura do auto de infração, poderá incluir o responsável tributário no respectivo ato administrativo de imposição da penalidade, abrindo a possibilidade de, desde então, juntamente com a pessoa jurídica, impugnar e produzir sua defesa.

Por outro lado, se a Administração Fazendária, durante o trâmite do Processo Administrativo Fiscal, constatar que o administrador praticou algum dos ilícitos previstos nos artigos 135 ou 137 do Código Tributário Nacional, deverá instaurar o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR, com especial atenção ao prazo decadencial.

Observados esses pressupostos, parte dos doutrinadores entende estar por igual garantida a segurança jurídica das partes envolvidas nos atos administrativos de cobrança do crédito tributário e de imposição da penalidade ainda sustenta que não comporta o incidente objetivando a desconsideração, com fundamento nos normativos do Código de Processo Civil de 2015, mesmo no Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR, que foi criado para tentar adequar os processos administrativos fiscais à nova realidade, uma vez que através desse procedimento não garante o exercício do direito de defesa de forma ampla, que é uma das garantias objetivadas pelo novo Código de Processo Civil.

Certo é que a suspensão da eficácia da pessoa jurídica é, em princípio, prerrogativa exclusiva do julgador no âmbito do processo judicial e, a partir do Código de Processo Civil de 2015, não pode ser feita informalmente, ou seja, sem que se observe o contraditório, o direito à ampla defesa e o devido processo legal, requisitos reconhecidos como necessários para a tramitação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Diante desse raciocínio não se vislumbra a possibilidade de aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica aos Processos Administrativos Fiscais, até porque sujeita a revisão ou convalidação judicial, uma vez que, sendo certo que a atribuição da personalidade jurídica se dá por ato administrativo praticado pelo Registro de Comércio, não se admite o afastamento de seus efeitos por autoridade administrativa diversa, qual seja, a autoridade fazendária.

11 CONCLUSÃO

Segundo o consagrado princípio da autonomia patrimonial, o patrimônio das pessoas jurídicas é considerado distinto dos bens dos sócios e deve responder pelas obrigações contraídas pela empresa. Em face da separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e o dos sócios, começaram a surgir casos de abuso pelos sócios, que utilizam a figura da empresa para tentar proteger o seu patrimônio.

Objetivando a proteção dos credores e evitar os abusos, surge a teoria da desconconsideração da personalidade jurídica. Como pode ser observada, a desconconsideração da personalidade jurídica tem se tornado instrumento extremamente importante no combate às condutas fraudulentas e abusivas que ocorrem cada vez com mais frequência, em especial no campo das relações jurídicas tributárias.

Entretanto, não se pode olvidar a excepcionalidade que envolve a sua aplicação, visto que somente se legitima quando devidamente comprovadas as circunstâncias autorizadoras previstas na legislação material. Esta cautela se justifica em virtude da relevância do instituto da pessoa jurídica para o direito e para a sociedade, pois a separação patrimonial estabelecida entre a pessoa jurídica e seus membros se constitui como fator importante para o desenvolvimento da sociedade como um todo.

Assim, não se admite que a separação patrimonial, decorrente da personificação societária, sirva de manto protetor para a prática de atos em desconformidade com aqueles para os quais foi concebida pelo ordenamento jurídico. No entanto, por outro lado, também não se deve permitir a aplicação desenfreada e abusiva da desconconsideração, desvinculada dos seus fundamentos, o que provocaria o desvirtuamento da desconconsideração e do próprio instituto da pessoa jurídica.

A desconconsideração da personalidade jurídica pode ocorrer conforme os requisitos previstos na teoria maior ou na teoria menor. Para a teoria menor basta o inadimplemento da obrigação e estará autorizada a busca por bens dos sócios, tal como ocorre em casos envolvendo direito do consumidor e questões ambientais. Para as demais áreas do Direito, inclusive o direito tributário, deve ser aplicada a teoria maior, sendo necessária a prova da dissolução irregular da empresa ou fraude à lei, ao contrato ou ao estatuto social da empresa.

Ao contrário do que vem se constatando na prática forense, a ausência de patrimônio da sociedade, por si só, não é motivo suficiente para ensejar a aplicação

da superação da autonomia patrimonial da pessoa jurídica e a consequente responsabilização dos seus sócios ou administradores pelas obrigações sociais.

Conforme analisado com certa profundidade, a doutrina nacional não é unânime a respeito da aplicabilidade do instituto da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário. Alguns autores sustentam a impossibilidade de sua aplicação em face do princípio da tipicidade que rege o direito tributário, outros afirmam que a existência de regra genérica que consagra o instituto permite sua aplicação também às relações jurídicas tributárias.

Contudo, os doutrinadores que defendem a aplicabilidade da desconsideração não estão em consenso quanto ao fundamento legal em que esta se sustenta. Dentre os fundamentos apresentados, sobressaem-se os artigos 134 e 135, III, do Código Tributário Nacional (1966); o artigo 116, parágrafo único, do mesmo diploma; e o artigo 50 do Código Civil Brasileiro (2002).

Ressalte-se que, ao contrário do que sustentam a maioria dos autores, a responsabilidade tributária dos sócios prevista no artigo 134 do Código Tributário Nacional (1966), e a responsabilidade dos dirigentes, gerentes ou representantes legais da pessoa jurídica prevista no artigo 135, inciso III, do mesmo diploma legal, não correspondem à aplicação da desconsideração da personalidade jurídica. Isso porque nos referidos dispositivos tributários há a imputação direta de responsabilidade por certos atos aos sócios ou administradores da pessoa jurídica, sem que seja necessário desconsiderar a personalidade jurídica autônoma do ente coletivo para promover essa responsabilização. Além disso, essa responsabilidade, diferentemente da desconsideração da personalidade jurídica, não exige necessariamente a prática de fraude ou abuso de direito através da manipulação indevida da autonomia patrimonial da pessoa jurídica.

No entanto, torna-se importante registrar que o Superior Tribunal de Justiça, e parte considerável de outros tribunais tem se manifestado, equivocadamente, no sentido de que o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional (1966) corresponde à consagração do instituto da desconsideração nesse ramo do direito. Inobstante a imprecisão técnica de alguns órgãos judiciários, impõe-se que o intérprete atenha-se à função da desconsideração da personalidade jurídica, não a confundindo com outros institutos jurídicos.

Diante da contextualização apresentada, verifica-se que os fundamentos legais assentados pela doutrina não atendem satisfatoriamente às peculiaridades do direito

tributário. Em face disso, constata-se a relevância de que seja elaborada e promulgada uma lei que acrescente ao Código Tributário Nacional (1966) dispositivo específico que contemple a desconsideração da personalidade jurídica, estabelecendo todas as regras e diretrizes necessárias para a sua correta aplicação, de modo a dissipar as controvérsias a respeito do tema.

Com uma previsão normativa específica, seriam sanados os erros técnicos hoje verificados na aplicação da desconsideração às relações jurídicas tributárias pelo Poder Judiciário. Com isso, seriam assegurados os princípios da legalidade, da tipicidade e da segurança jurídica.

Notadamente, o Código de Processo Civil (2015) inovou, prevendo um incidente específico para a desconsideração da personalidade jurídica, assim valorizando os princípios da segurança jurídica, do contraditório e da ampla defesa, em detrimento da celeridade processual.

Não obstante ainda não estar pacificado o tema na jurisprudência, a maioria dos estudiosos entende que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica é aplicável às execuções fiscais, eis que a Lei de Execuções Fiscais, em seu art. 1º, prevê a utilização das normas gerais processuais em caráter subsidiário. Não havendo previsão específica da LEF a respeito da desconsideração da personalidade jurídica, é norma aplicar-se os preceitos previstos no Código de Processo Civil de 2015.

Em síntese, o procedimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica encontra-se previsto nos artigos 133 a 137, do Código de Processo Civil (2015) que inicia com o requerimento para desconsideração da personalidade jurídica, formulado por qualquer parte ou pelo Ministério Público, na petição inicial ou de forma incidental.

O pedido deverá ser instruído com um mínimo de provas a respeito da responsabilidade do sócio, gerente ou diretor da empresa. Admitido o processamento do pedido, o juiz citará a pessoa contra quem se pretende a desconsideração, para que conteste o pedido. Sendo a desconsideração da personalidade jurídica requerida de maneira incidental, suspende-se o trâmite da execução fiscal até que se decida sobre o incidente.

A antiga Portaria PGFN nº 180/2010, bem como a atual Portaria PGFN nº 948/2017, que atualmente regula a atuação da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional quanto ao redirecionamento das execuções fiscais, não são

compatíveis com o Código de Processo Civil (2015), pois a Portaria em vigência ainda regula de maneira diversa da lei o procedimento de inclusão do nome do sócio, gerente ou diretor na Certidão de Dívida Ativa (CDA).

Seguramente a atual Portaria PGFN nº 948/2017 inovou, criando novo procedimento para tentar adequar o Processo Administrativo Tributário aos novos ditames processuais. Todavia, ainda que seja estabelecido um procedimento próprio e estabelecido um contraditório, este não se exaure de forma plena, uma vez que não é respeitado o direito constitucional da ampla defesa e por isso fica sujeito à revisão posterior pelo Poder Judiciário.

REFERÊNCIAS

ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. **Desconsideração da Personalidade Jurídica no Novo Código Civil**. São Paulo: MP, 2005.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

AMARO, Luciano. Desconsideração da pessoa jurídica no Código de Defesa do Consumidor. **Ajuris**: Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, vol. 20, n.58, Julho/1993, p. 74.

AZAMBUJA, Mariana Menna Barreto. Os limites da desconsideração da personalidade jurídica. **Revista Síntese Direito Empresarial**, São Paulo, n. 24, jan./fev. 2012, p. 41-49.

BERTAGNOLLI, Danielle. A desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal regida pelo novo Código de Processo Civil. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 19, n. 110, jul/ago. 2016, p. 278.

CÂMARA, Alexandre Freitas. Capítulo IV – Do incidente de desconsideração da personalidade jurídica. In: WAMBIER, Tereza Arruda Alvim... et al. **Breves Comentários ao novo código de processo civil**. – 2. ed. rev. e atual.. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016. p. 459.

CÓDIGO CIVIL DE 1916. LEI nº 3.071, de 1º de janeiro de 1916. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L3071.htm>. Acesso em: 20 ago. 2018.

CÓDIGO Tributário Nacional de 1966. Disponível em: <<https://presrepublica.jusbrasil.com.br/legislacao/.../codigo-tributario-nacional-lei-5172>>. Acesso: 20 ago. 2018

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Os processos judiciais e administrativos tributários e o incidente de desconsideração de personalidade jurídica do novo Código de Processo Civil. **Revista de Estudos Tributários**. Porto Alegre, v 19, n 110, jul/ago 2016.

MARINONI, Luiz Guilherme;ARENHART,Sérgio Cruz; MITIDIERO,Daniel. **Novo curso de processo civil**: tutela dos direitos mediante procedimento comum.V2,3. ed. rev., atual, e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Reflexos do Novo Código Civil no Direito Tributário. In: BORGES (coord.), Eduardo de Carvalho.**Impacto Tributário do Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

PARECER PGFN/CRJ/nº 618/2016.<<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf>>. Acesso em: 20 ago. 2018.

PORTARIA PGFN nº 948/2017. Disponível em:<<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?>>. Acesso em: 20 ago. 2018.

QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F. de. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica no CPC/2015 e a responsabilidade tributária: primeiras impressões. In: SOUZA JÚNIOR, Antonio Carlos F. de; CUNHA, Leonardo Carneiro da. **Novo CPC e o processo tributário**. São Paulo: Foco Fiscal, 2015.

QUEIROZ, Ricardo de Lima Souza. **Incidente de desconconsideração da PJ deve ser afastado em execução fiscal**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-08/ricardo-queiroz-desconsideracao-pj-nao-cabe-execucao-fiscal>>.Acesso em: 20 ago. 2018.

REZENDE, Condorcet. Aspectos da desconconsideração da personalidade societária em matéria fiscal. **Revista de Direito Administrativo**, Fundação Getúlio Vargas, n. 178.

SIGNORETTI, Diogo Brandau. **O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e o crédito tributário**. Disponível em: <<https://jota.info/artigos/o-incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica-e-o-credito-tributario-09052016>>.Acesso em: 20 ago. 2018.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Direito Tributário e Direito Privado**. São Paulo: RT, 2003.

TÔRRES, Heleno Taveira.Regime Tributário da Interposição de Pessoas e da Desconconsideração da Personalidade:os limites do art. 135, II e III, do CTN.In:TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). **Desconconsideração da personalidade em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

ABSTRACT

The present work of course completion attempts to develop the theme: "The applicability of the incident of disregard of the legal personality provided for in the Code of Civil Procedure of 2015 to judicial and administrative tax proceedings." With the enactment of the New Code of Civil Procedure, through the promulgation of Law 13,105 / 2015, important guidelines have emerged that seek to resolve the

controversies existing in the scope of the tax procedure that the Civil Procedure Code of 1973, during its term, did not achieved. One of these controversial points is the regulation of the institute of the disregard of legal personality in the judicial proceedings applied to those of a tax nature. The new procedural rule brought an autonomous chapter to discipline, exclusively, the application of the institute, that is, Chapter IV of Title III, named precisely "From Incident of Disregard of Legal Personality." In general, it intends to analyze in the present academic work of conclusion of course the form of application of the disregard of the legal personality in the tax judicial processes, brought by the new codex, also analyzing the possibility of its application in tax administrative processes.

Keywords: Civil Procedure Code of 2015; disregard of legal personality; incident; Tax enforcement; administrative tax process; tax liability.