

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

GUSTAVO BRETAS NASCIMENTO BAPTISTA

APLICABILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE
JURÍDICA NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 135, INCISO III DO
CTN

São Paulo

2020

GUSTAVO BRETAS NASCIMENTO BAPTISTA

APLICABILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE
JURÍDICA NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 135, INCISO III DO
CTN

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

ORIENTADOR: Professor Mestre João Bosco Coelho Pasin

São Paulo

2020

GUSTAVO BRETAS NASCIMENTO BAPTISTA

APLICABILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DE PERSONALIDADE
JURÍDICA NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO ARTIGO 135, INCISO III DO
CTN

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao curso de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie, como requisito parcial para a obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em / /

BANCA EXAMINADORA

Professor Mestre João Bosco Coelho Pasin
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor(a) Hércio Dallari
Universidade Presbiteriana Mackenzie

Professor(a) Reinaldo Bruno
Universidade Presbiteriana Mackenzie

**APLICABILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA NA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO
ARTIGO 135, INCISO III DO CTN¹**

Gustavo Bretas Nascimento Baptista

Graduando no curso de Direito pela
Universidade Presbiteriana Mackenzie. E-mail:
gustavo.bretasn@gmail.com

RESUMO

O presente artigo trata das peculiaridades e divergências que envolvem a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica presente no Novo Código de Processo Civil de 2015 em relação a responsabilidade tributária do artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional. Serão destrinchadas as definições de atos praticados com excesso de poderes e infração de lei, contrato social ou estatuto no âmbito do artigo 135, III, bem como o entendimento relativo as hipóteses de desvio de finalidade e confusão patrimonial necessárias à instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Ultrapassadas as referidas questões, será examinada a harmonia dos institutos por meio da jurisprudência e doutrina especializadas no tema, concluindo-se pela compatibilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica com a responsabilidade pessoal presente nos artigos 135, III do CTN.

Palavras-chave: Responsabilidade Tributária. Desconsideração da Personalidade Jurídica. Processo Civil.

ABSTRACT

This article deals with the peculiarities and divergences that involve the application of the incident of disregard of the legal personality present in the New Code of Civil Procedure of 2015 in relation to the tax liability of article 135, item III of the National Tax Code. The definitions of acts performed with excess of powers and violation of the law, articles of

¹ Artigo apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana Mackenzie sob a orientação do Professor Mestre João Bosco Coelho Pasin como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

association or bylaws within the scope of article 135, III will be clarified, as well as the understanding regarding the hypotheses of deviation of purpose and patrimonial confusion necessary for the establishment of the incident of disregard of the legal personality. Once these issues are overcome, the compatibility of the articles will be examined through the jurisprudence and doctrine specialized in the theme, concluding in a definition for the compatibility of the incident of disregard of the legal personality with the personal responsibility present in article 135, III of the CTN.

Keywords: Tax Liability. Disregard of the Legal Personality. Civil Procedure.

Data de Submissão / /

Data de Aprovação / /

SUMÁRIO

1 Introdução. 2 Aspectos Gerais da Responsabilidade Tributária. 3 A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Ordenamento Jurídico Brasileiro. 3.1 Do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário. 3.2 Da Aplicabilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica na Responsabilidade Tributária do artigo 135, III do CTN. 4 Conclusão. 5 Referências.

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho irá abordar os aspectos da responsabilidade tributária no âmbito da aplicação do incidente de desconsideração de personalidade jurídica exarado no Novo Código de Processo Civil publicado em 2015 (“NCPC/15”).

O artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional (“CTN”) tem o condão de afastar a responsabilidade do contribuinte pelo cumprimento da obrigação tributária principal e transferi-la pessoalmente aos diretores, gerentes e administradores da pessoa jurídica que praticaram atos com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos.

Nesse ponto serão analisados os procedimentos necessários para constatação dos elementos ensejadores a aplicação da referida responsabilidade, e qual seria o instrumento adequado para sua efetivação no âmbito judicial.

Será observado o contexto histórico que levou a instauração da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro, sendo ressaltados quais os direitos protegidos pelo instrumento e os componentes necessários à comprovação dos atos de desvio de finalidade e confusão patrimonial, imperativos a desconsideração.

Por fim, analisaremos o paralelo entre o desvio de finalidade/confusão patrimonial no que diz respeito aos atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos e sua compatibilidade para aplicação do incidente no âmbito da responsabilidade pessoal dos sócios e administradores nos termos do artigo 135, III do CTN, levando em consideração o entendimento doutrinário e jurisprudencial sobre o assunto.

Por fim, a análise dos referidos pontos será efetuada em conjunto com os princípios do contraditório e ampla defesa presentes no NCPC/15 e na Constituição Federal de 1988, para entendermos as razões empregadas pelo legislador que justificam aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na hipótese do artigo 135, III do CTN.

2 ASPECTOS GERAIS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Ao tratarmos da responsabilidade tributária, devemos, primordialmente, determinar os conceitos alusivos aos sujeitos da obrigação tributária, que se encontram elencados nos artigos 119, 121 e 122 do CTN.

Eduardo Sabbag² define o sujeito ativo da relação tributária como o destinatário da relação jurídica tributária, ou seja, aquele que promove a invasão da propriedade do contribuinte para, compulsoriamente, apropriar-se dos valores devidos a título de tributos. O artigo 119 do CTN define o sujeito ativo como ente com competência tributária para exigir o cumprimento da obrigação tributária.

Segundo Geraldo Ataliba³, a definição do sujeito ativo é discricionária e tem como restrição somente o dever de estar vinculada a pessoa com finalidade pública.

Tratando-se do sujeito passivo, o artigo 121 do CTN⁴ indica duas modalidades de elementos na seara tributária, o contribuinte e o responsável.

² SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

³ ATALIBA, Geraldo. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. 2. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 171.

⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 05.jun.2020.

Define-se contribuinte como o sujeito que detém relação intrínseca com o fato gerador, tendo em vista que na visão de José Soares de Melo⁵ contribuinte é o agente que ao consumir o fato gerador tem o dever de recolher uma pecúnia aos cofres públicos, denominada como tributo.

De acordo com o Professor Eduardo Sabbag⁶, a responsabilidade do contribuinte é originária, uma vez que provém de uma vinculação imediata entre o devedor do tributo e o beneficiário da atividade econômica que originou o fato gerador.

Além da sujeição passiva direta, o ordenamento jurídico brasileiro estabeleceu o instituto da Responsabilidade Tributária, hipótese em que a figura devedora do tributo não é necessariamente o sujeito que fez o fato gerador, mas sim um terceiro indicado por meio de determinação legal.

Conforme elucida Luciano Amaro⁷, a linguagem dispendida no dispositivo do CTN conceitua o Responsável por exclusão, de tal modo que serão considerados responsáveis todos os devedores da obrigação principal que não puderem ser definidos como contribuinte.

Hugo de Brito de Machado⁸ dispõe que a figura do responsável tributário foi criada por motivos de interesse e necessidade da própria Administração Tributária, que pretendendo a celeridade e conveniência na arrecadação tributária, elenca um sujeito passivo indireto na relação, o qual não tem relação direta com o fato oponível, mas se torna, por força legal, o devedor do tributo.

Conforme trata Maria Rita Ferragut⁹, a Responsabilidade Tributária definida no CTN é advinda da configuração de um fato qualquer, que pode ser lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes e etc.), que não está definido na legislação como fato jurídico tributário e oportuniza o estabelecimento de uma relação jurídica entre o ente tributante e o responsável designado em Lei. A Professora ainda enfatiza que tal vínculo depende-se sempre da existência de um fato jurídico tributário relacionado ao responsável.

A Responsabilidade Tributária se encontra definida nos artigos 128 a 138 do CTN¹⁰ e pode ser definida em dois grupos: (i) responsabilidade por transferência; e (ii) responsabilidade por substituição.

⁵ MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012, p. 273-275.

⁶ SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 727.

⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 303.

⁸ MACHADO, Hugo de Brito de. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2004, p. 140.

⁹ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária do Administrador e o Dever de Motivação do Ato Administrativo. **IBET**, São Paulo, novembro. 2018. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/12/Maria-Rita-Ferragut.pdf>>. Acesso em: 05.mai.2020.

¹⁰ BRASIL, 1966.

Deste modo, passamos a conceitualização da responsabilidade por transferência, um dos focos do presente trabalho.

Na compreensão de Rubens Gomes de Souza, a Responsabilidade por transferência engloba as hipóteses de solidariedade, sucessão e responsabilidade, conforme transcrição abaixo:

a) solidariedade, quando, havendo simultaneamente mais de um devedor, o que paga um total adquire a condição de obrigado indireto quando à parte que caberia aos demais; b) sucessão, quando, desaparecido o devedor por morte, falência ou cessação do negócio, a obrigação passa para seus herdeiros ou continuadores; c) responsabilidade, quando a lei põe a cargo de um terceiro a obrigação não satisfeita pelo obrigado direto.¹¹

A responsabilidade solidaria, prevista nos artigos 124 e 125 do CTN é definida por Luciano Amaro como solidariedade passiva:

Cuida-se aí da solidariedade passiva, ou seja, de situações em que duas ou mais pessoas podem apresentar-se, na condição de sujeito passivo da obrigação tributária, obrigando-se cada uma pela dívida tributária inteira. **Isso dá ao sujeito ativo, em contrapartida, o direito de exigir o cumprimento da obrigação de um ou de outro os devedores solidários, ou de todos, ou de um e depois do outro, até realizar integralmente o valor da obrigação** (CC/2002, art. 275 e parágrafo único).¹² (grifos nossos)

O inciso I do artigo 124 trata da hipótese de solidariedade passiva por interesse comum no fato gerador da obrigação principal. A redação adotada pelo legislador nos leva a compreender que referida responsabilidade não depende de disciplina específica em lei, ficando a cargo do ente Fiscal a sua interpretação.

Para esclarecer a definição de interesse comum, um exemplo clássico da doutrina¹³ é o caso em que os cônjuges são proprietários de um imóvel em conjunto, sendo, portanto, solidariamente obrigados ao pagamento de IPTU, ficando a cargo da autoridade administrativa demandar o recolhimento do imposto de qualquer um dos corresponsáveis.

Em relação ao inciso II do artigo 124, relevante o entendimento do Professor Paulo de Barros Carvalho¹⁴, que ao tratar do alusivo cenário ressalta que no ordenamento jurídico brasileiro a responsabilidade tributária não advinda do interesse comum, é sempre originária do

¹¹ SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**, . São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 54-5.

¹² AMARO, 2006, p. 314.

¹³ SABBAG, 2017, p. 963.

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019, p. 401.

descumprimento de algum dever do agente, que por esse motivo é o punido com a vinculação da responsabilidade solidária relativa ao tributo e eventuais multas e encargos legais devidos juntamente com a obrigação principal.

Sobre a responsabilidade solidária, devemos mencionar as condições estabelecidas pelo artigo 125 do CTN¹⁵, que determina que, em regra, o pagamento, isenção e interrupção de prescrição vinculados a qualquer um dos coobrigados, é aproveitado pelos demais.

Sobre o referido artigo, essencial a transcrição da Doutrina de Aliomar Baleerio, que esclarece as hipóteses mencionadas nos incisos de forma arrebatadora:

- a) o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais: - Se o Fisco recebeu todo seu crédito de um, nada poderá exigir dos demais; se recebeu, de um, parte do crédito, só poderá reclamar aos demais o saldo devedor;
- b) a isenção ou remissão (no sentido do CTN, arts. 156, IV e 172) de crédito tributário (CTN, art. 134 e segs.) exonera a todos salvo se outorgada pessoalmente a um deles, caso em que os demais ficam responsáveis solidários pelo saldo;
- c) a interrupção da prescrição (CN, art. 156, V), em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica os demais.¹⁶

Assim, passamos brevemente a definição da responsabilidade por sucessão, balizada nos artigos 129 a 133 do CTN.

Para Eduardo Sabbag¹⁷ a responsabilidade dos sucessores recai, em regra, sobre duas ocasiões (I) morte do devedor e originário, que transfere o ônus tributário aos herdeiros ou (ii) alienação do imóvel/estabelecimento/companhia, caso onde a responsabilidade passa ao comprador.

Conforme elucida Paulo de Barros Carvalho¹⁸, o efeito da sucessão pode ser compreendido não somente como uma manutenção das relações obrigacionais previamente estabelecidas, mas sim como uma formação de vínculos obrigacionais totalmente novos, que tem diversos e relevantes efeitos na esfera tributária. Nesse ponto, o autor destaca que a responsabilidade tributária oriunda da sucessão não está delimitada apenas as relações originárias, de modo que, ao contrário de outros ramos do direito, ultrapassa, por exemplo, a limitação quantitativa ao quinhão transmitido ao herdeiro, sendo apenas uma das muitas peculiaridades desse instituto no ordenamento jurídico brasileiro.

¹⁵ BRASIL, 1966.

¹⁶ BALEEIRO, Aliomar, **Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970, p. 417-419.

¹⁷ SABBAG, 2017, p. 1017.

¹⁸ CARVALHO, 2019, p. 642.

No que diz respeito ao último ponto, nota-se que o artigo 129¹⁹ determina o proveito da responsabilidade por sucessão aos créditos definitivamente constituídos no momento de ocorrência da operação, assim como aqueles ainda em processo de constituição, demonstrando a amplitude do alcance da hipótese de responsabilidade por sucessão.

É fundamental citar novamente o posicionamento do Doutrinador Paulo de Barros²⁰, desta vez sobre os créditos constituídos posteriormente a ocasião que promoveu a sucessão, tendo em vista que na opinião do autor, tais créditos, para subsistirem, devem ser pautados com a regra-matriz de incidência tributária correspondente, e bem como nas características individuais da responsabilidade tributária, sendo que no caso de não seguimento dos preceitos elencados é imperativa a constatação da ineficácia técnica semântica no lançamento administrativo.

A responsabilidade de terceiros é tratada nos artigos 134 e 135 do CTN, que apesar de presentes na mesma Seção, tem inúmeras divergências entre si.

O artigo 134 trata da transferência de responsabilidade à terceiros nos casos de impossibilidade de exigência da obrigação tributária do contribuinte e participação do responsável nos atos que intervierem ou pelas omissões das quais tenha algum dever de agir.

Inicialmente, é relevante apontar que apesar do caput do artigo 134 definir a sua responsabilidade como solidária, ela é, na verdade, subsidiária. É cediço que a responsabilidade solidária não comporta benefício de ordem, ou seja, pode ser cobrada de qualquer um dos responsáveis a qualquer momento, sem prejuízo à Fiscalização. Na hipótese do artigo 134 do CTN, a exigência da obrigação ao responsável se dá somente na impossibilidade de cobrança do devedor principal, sendo, portanto, subsidiária²¹.

O caráter subsidiário da referida responsabilidade também é evidenciado na obra de Regina Helena Costa²², que aduz que no tocante ao contribuinte a responsabilidade é subsidiária e entre os próprios responsáveis será solidária.

Dessarte, fundamental citar qual o campo de autuação da referida responsabilidade:

- 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;

¹⁹ BRASIL, 1966.

²⁰ CARVALHO, 2019, p. 643-644.

²¹ AMARO, 2006, p. 326.

²² COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 224.

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.²³

Percebe-se que o dispositivo indica quais as circunstâncias necessárias a responsabilização dos agentes indicados, que, tratando-se das sociedades empresárias, tem certos deveres e obrigações junto à companhia em razão de seu cargo ou posição, assim como um pressuposto de fiscalização e boa administração em relação aos sócios e diretores. Considerando as ditas prerrogativas, a responsabilidade atinge os atos de intervenção ou omissões que levaram a constituição do crédito tributário.

Nesse contexto, essencial mencionar o entendimento do Doutrinador Hugo de Brito:

A responsabilidade de terceiros, prevista no art. 134 do CTN, pressupõe duas condições: a primeira é que o contribuinte não possa cumprir sua obrigação, e a segunda é que o terceiro tenha participado do ato que configure o fato gerador do tributo, ou em relação a este se tenha indevidamente omitido. De modo nenhum se pode concluir que os pais sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos por seus filhos menores. Nem que os tutores ou curadores sejam sempre responsáveis pelos tributos devidos pelos seus tutelados ou curatelados etc. É preciso que exista uma relação entre a obrigação tributária e o comportamento daquele a quem a lei atribui a responsabilidade.

A responsabilidade dos terceiros, mencionada no art. 134 do Código, só se aplica aos tributos e às penalidades de caráter moratório.²⁴

Conforme tratado por Luciano Amaro²⁵ em sua obra, a responsabilidade resultante do artigo 134 é derivada da configuração do ato omissivo ou comissivo, prestado pelos agentes elencados no artigo, sendo relacionada com atos sobre os quais deveriam ter intervindo ou omissões concebidas sob sua responsabilidade.

Ora, da leitura do dispositivo e dos entendimentos doutrinários, é possível compreender que a aplicação de tal responsabilidade não depende de dolo e sim de uma omissão pelo agente.

Assim, sem adentrar em grande profundidade nas hipóteses de responsabilidade tributária elencadas no presente tópico, passamos a análise da responsabilidade de terceiros disposta no artigo 135, objeto central do presente trabalho:

²³ Art. 134 - CTN (BRASIL, 1966).

²⁴ MACHADO, 2004A.

²⁵ AMARO, 2006, p. 326.

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.²⁶(grifos nossos)

Verifica-se que, diferentemente da relação com o contribuinte originário, a obrigação do responsável em relação ao débito tributário não surge de forma automática, ou seja, diretamente da ocorrência do fato gerador. A responsabilidade do terceiro só restará configurada com o cumprimento de pressuposto definido expressamente em lei. Assim sendo, a responsabilidade é sempre originária de hipótese de incidência específica da responsabilidade, com contexto singular e distinto daquele que ocasionou o fato gerador do tributo.

Humberto Theodoro Junior²⁷ entende que a responsabilidade tributária presente no artigo 135 do CTN pode ser definida como uma efetiva sanção ao ato praticado com excesso de poderes, ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Deste modo, inicialmente, relevante definir, aos olhos da doutrina especializada e atualizada, os conceitos alusivos aos termos excesso de poderes e infração de lei, contrato social ou estatutos.

Paulo de Barros Carvalho²⁸ entende como excesso de poderes a situação em que o Administrador, dotado de poderes de gestão, ultrapassou os limites presentes no contrato social em causa própria, cometendo ato com excesso de poderes.

Para Eduardo Sabbag²⁹ o excesso de poderes se configura em comportamento comissivo do terceiro, que por conta própria pratica ato subvertendo as prerrogativas que foram estabelecidas pela pessoa jurídica da qual faz parte. Para exemplificar, o Doutrinador cita a situação em que um diretor adquire um bem imóvel desacompanhando, descumprindo o estatuto social por não ter firmado a anuência dos sócios na transação, o referido ato ocasionará a cobrança de Imposto sobre a Transmissão de Bens Imóveis (“ITBI”) pela prefeitura, de forma que tais valores serão de responsabilidade pessoal do diretor, nos termos do art. 135, III do CTN.

²⁶ BRASIL, 1966.

²⁷ THEODORO JÚNIOR, Humberto. Medida Cautelar Fiscal: responsabilidade tributária do sócio-gerente (CTN, art. 135). *Revista dos Tribunais*, São Paulo, v. 739, p. 123, maio 1997.

²⁸ CARVALHO, 2019, p. 651.

²⁹ SABBAG, 2017, p. 1048.

Para elucidar o excesso de poderes podemos citar a hipótese de sócio administrador que firma contratos evidentemente desproporcionais e prejudiciais a pessoa jurídica. Nesse caso, a conduta do sócio resultará em obrigação tributária, mas constatada a prática de excesso de poderes deve ser aplicada a responsabilidade tributária do artigo 135.

No entendimento de Luciano Amaro³⁰ as disposições de excesso de poderes e infração a Lei se misturam, de modo que uma ação cometida com excesso de poderes pode ser ofensiva, concomitantemente, a lei e o contrato social. Assim, para transferência da responsabilidade nos termos do artigo 135 do CTN, a ação consumada pelo terceiro deve extrapolar as obrigações de gestão e administração, de modo que seja configurada a posição de vítima pelo representado ou administrado.

Em relação ao ato de infração à lei, Paulo de Barros³¹ entende se tratar de postura relacionada ao descumprimento de determinação referente ao exercício regular das atividades de administração no tocante ao contrato social e estatuto, o professor define o ato como um desrespeito as disposições expressas nos referidos regulamentos e da qual decorra o nascimento de uma obrigação tributária.

Nessa seara, transcreve-se a lição do eminente jurista Ives Gandra da Silva:

Ora, sempre que os contratos ou estatutos sociais, a saber, os diplomas protetores da vida societária, são violados por quem estaria na obrigação de preservá-los, é evidente que a pessoa jurídica, a que pertencem, está, como o Fisco, na posição de vítima, e não pode de vítima ser transformada em autora. Sob esse aspecto, parece-me sadia a orientação legislativa em tornar, para esses casos: a) pessoal, b) total, e c) exclusiva a responsabilidade das pessoas físicas, enunciadas no referido artigo, sempre que o dolo, a fraude e má fé forem os agentes deflagradores das obrigações tributárias.³²

Isto posto, observa-se que a responsabilidade pessoal do artigo 135 é gravíssima, sendo um ônus enorme ao terceiro responsável, assim, por óbvio, deve restar demonstrado pela Autoridade Tributária o cumprimento dos requisitos estabelecidos no dispositivo.

Ao tratar dos requisitos para aplicação do artigo 135 do CTN, Misabel Derzi apresenta lição concisa e valiosa e que merece ser transcrita ao adentrarmos nessa temática:

A aplicação do art. 135 supõe assim:

1. A prática de ato ilícito, dolosamente, pelas pessoas mencionadas no dispositivo;

³⁰ AMARO, 2006, p. 328.

³¹ CARVALHO, 2019, p. 651.

³² MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. 2. (arts. 96 a 218). 5. ed ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 286-7.

2. Ato ilícito, como infração de lei, contrato social ou estatuto, normas que regem as relações entre contribuinte e terceiro responsável, externamente à norma básica ou matriz, da qual origina o tributo;
3. a atuação tanto da norma básica (que disciplina a obrigação tributária em sentido restrito) quanto da norma secundária (consoante do art. 135 e que determina a responsabilidade do terceiro, pela prática do ilícito).
4. A peculiaridade do art. 134 está em que os atos ali mencionados, que geram a responsabilidade do terceiro que os prática, são causa (embora externa) do nascimento da obrigação tributária, contraída em nome do contribuinte; mas contrariamente a seus interesses. São, assim, do ponto de vista temporal, antes concomitantes ao acontecimento do fato gerador da normal básica, que dá origem à obrigação. Por isso, o dispositivo menciona “obrigações resultantes de atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto.”³³

Maria Rita Ferragut³⁴, em sua clássica obra *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*, compreende que a responsabilidade do artigo 135 do Código Tributário Nacional envolve o encontro de dois elementos, o pessoal e o fático.

O elemento pessoal trata especificamente do responsável tributário, que deve ser o executor, partícipe ou mandante da infração, ou seja, trata-se do integrante da administração da empresa (sócio, diretor, gerente, empregado e etc.) que com poderes de gerência perfaz o ato com excesso de poderes ou infração a lei. Nesse ponto, resta esclarecida a exclusão daqueles que não tiveram qualquer correlação com a infração realizada ou os membros da companhia sem poder de administração na época de configuração do fato gerador.

No que tange ao elemento fático, este trata do ato ou conduta motivadores da infração, que necessita ser transcorrido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto.

Com efeito, dois são os elementos verdadeiramente relevantes para responsabilização de terceiros nos termos do artigo 135, III do CTN: (a) ser administrador e (b) ter cometido ato ilícito nessa posição. Por ser administrador e ter cometido infração à lei, pode o terceiro ser responsabilizado.

Interpretação diversa a essa não subsiste, pois ensejaria a responsabilização de todo administrador e/ou sócio, minando o princípio da entidade e a ideia de personalidade jurídica como centro de imputação de direito e deveres. Portanto, a aplicação da regra de

³³ BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. 11. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 757.

³⁴ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e Código Civil de 2002*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2005, p. 124.

responsabilização do artigo 135, III, do CTN tem como pressuposto inicial a prática de um ato ilícito não tributário ou a infração de contrato ou estatuto social.

Para exemplificar a conduta ensejadora da responsabilidade disposta no artigo 135 do CTN, Celso Antônio Bandeira de Mello³⁵ cita o caso em que o sócio administrador, dotado de poderes de gerência de uma companhia, opta pela não emissão de nota fiscal na prestação de determinado serviço, desviando a finalidade de um ato que lhe foi atribuído por força do contrato social, configurando-se a hipótese de aplicação da responsabilidade pessoal.

Dessarte, é importante ressaltar que o mero inadimplemento do tributo não acarreta a responsabilidade de terceiros prevista no artigo 135, III, sendo pacífica a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (“STJ”) sobre o assunto, conforme súmula 430:

O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade, não gera por si só, a responsabilidade tributária do sócio gerente.³⁶

Relevante mencionar alguns dos acórdãos que deram origem a súmula mencionada acima:

RECURSO ESPECIAL DA COMPANHIA INDUSTRIAL DE ROUPAS ARACATU E OUTRO. TRIBUTÁRIO. SÓCIO-GERENTE. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. ART. 135 DO CTN. NÃO-RECOLHIMENTO DE TRIBUTO. SIMPLES MORA DA SOCIEDADE DEVEDORA. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO CONTRA O SÓCIO. EXECUÇÃO FISCAL QUE PERMANECE INCÓLUME EM RELAÇÃO À EMPRESA. RECURSO PROVIDO. 1. A jurisprudência desta Corte firmou-se no sentido de condicionar a responsabilidade pessoal do sócio-gerente à comprovação da atuação dolosa ou culposa na administração dos negócios, em decorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. **2. O não-recolhimento do tributo configura simples mora da sociedade devedora contribuinte, não ensejando o redirecionamento da execução fiscal contra os sócios-gerentes.** 3. Recurso especial provido.³⁷ (grifo nosso)

TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

³⁵ MELLO, Celso Antônio Bandeira de Mello. **Curso de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 402.

³⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. Brasília, DF, 24 de mar. 2010. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 mai. 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 01. mai. 2020.

³⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 804.441. Relator: Ministra Denise Arruda. Brasília, DF, 16 ago. 2007. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 24 set. 2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=711989&num_registro=200502082119&data=20070924&formato=PDF>. Acesso em: 01 jun 2020.

TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE. 1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que "a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco" (Resp. 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08). **2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EResp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).** 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.³⁸ (grifo nosso)

Diante disso, resta evidente que o simples inadimplemento da obrigação fiscal não ocasiona a responsabilidade pessoal do agente nos termos do artigo 135, III do CTN, de maneira que cabe a Administração Tributária a demonstração inequívoca dos poderes do agente e do ato ilícito motivador da responsabilidade.

Passamos então para a análise de alguns acórdãos para fim de compreendermos o comportamento da jurisprudência na aplicação da responsabilidade oriunda da aplicação do artigo 135, III do CTN.

No julgamento da Apelação nº 5002518-23.2018.4.03.6111³⁹, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região (“TRF-3”) concluiu que o apelante não tinha qualquer participação na

³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.101.728. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 11 mar. 2009. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 23 mar. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=864597&num_registro=200802440246&data=20090323&formato=PDF>. Acesso em: 01 jun 2020.

³⁹ TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO. IMPOSSIBILIDADE. COMPROVAÇÃO DA SITUAÇÃO FÁTICA. SÓCIO FORMAL, SEM EXERCÍCIO DE GERÊNCIA. NULIDADE DA SENTENÇA POR FALTA DE FUNDAMENTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. CAUSALIDADE. RECURSO PARCIALMENTE PROVIDO.

1. É entendimento sedimentado do Superior Tribunal de Justiça que o julgador não está obrigado a responder a todas as questões suscitadas pelas partes, quando já tenha encontrado motivo suficiente para proferir a decisão. 2. Rechaça-se o pedido de reconhecimento de nulidade da sentença por suposta falta de fundamentação. 3. A responsabilidade dos administradores presumida diante da presença de seus nomes na Certidão de Dívida Ativa - CDA assumiu novo contorno a partir do julgamento, pelo Egrégio Supremo Tribunal Federal, do RE nº 562.276/PR, o qual considerou inconstitucional a aplicação do artigo 13, da Lei 8.620/93. **Assim, cabe ao exequente comprovar que o sócio da empresa executada atuou com excesso de poderes ou infração de Lei, contrato social ou estatutos.** 4. **O mero inadimplemento de obrigação tributária não justifica o redirecionamento da execução para os sócios da executada, conforme Súmula 430, do Superior Tribunal de Justiça: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente"** (Súmula 430, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 24/03/2010, DJe 13/05/2010, REPDJe 20/05/2010). 5. O amplo conjunto probatório trazido à colação indica que o embargante, Eduardo Accettore, embora detentor de 1% (um por cento) do capital social da empresa, e apresentando poderes de gerência, nunca efetivou seu exercício perante La Fiorellini Confecções Ltda,

gerência da empresa, tratando-se apenas de sócio formal. Assim, tendo em vista a falta de comprovação pela Fazenda Pública do poder de gerência e de atos praticados com excesso de poderes ou infração à Lei, foi afastada a responsabilização nos termos do artigo 135, III, do CTN.

Ao analisar a apelação interposta nos autos do processo nº 0004990-18.2009.4.03.6105/SP⁴⁰, os membros da segunda turma do TRF-3 constataram que a Fazenda Pública não apresentou nos autos prova da ocorrência hipóteses do artigo 135, III, do CTN, sendo imperativo o afastamento da responsabilidade tributária imposta nos termos do artigo.

Tratando se do Agravo de Instrumento nº 5010433-26.2018.4.03.0000⁴¹, percebe-se que os créditos tributários decorrem de contribuições descontadas dos salários dos empregados e

tratando-se de mero sócio formal.6. Devidamente comprovado que empresa era administrada única e exclusivamente pela sócia Fátima Aparecida Rosa Accetturi, então esposa do embargante.7. **Ausente comprovação de eventual gestão fraudulenta, ou atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto praticado pelo sócio embargante, descabida sua responsabilização nos termos do art. 135, III, CTN.**8. A União somente postulou a responsabilização do sócio Eduardo em razão das informações constantes na ficha cadastral da empresa junto à JUCESP, cuja alteração ou a regularização do encerramento da sociedade era de responsabilidade do embargante, ainda que fosse apenas sócio formal. Ônus de sucumbência invertido, em homenagem ao princípio da causalidade.9. Apelação parcialmente provida. (grifo nosso) (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3º Região. Apelação Cível nº 5002518-23.2018.4.03.6111. Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3º Região. Relator: Desembargador Federal Antônio Cedendo. São Paulo, SP, 21 fev. 2020. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, SP)

⁴⁰ PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE PESSOAL DOS SÓCIOS. AUSÊNCIA DE CONFIGURAÇÃO DAS HIPÓTESES DO ART. 135, III, DO CTN.

1. Hipótese de execução de contribuições previdenciárias, em que a possibilidade de inclusão dos sócios no polo passivo da demanda depende, para sua adoção, do preenchimento dos requisitos de prática de ato com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto de que resultem obrigações tributárias, nos termos do art. 135, III, do CTN.2. **Expedição da CDA também em nome dos sócios que não dispensa apuração de ocorrência ensejadora de responsabilidade, sob pena de esvaziamento de sentido das construções da jurisprudência não reconhecendo na hipótese de mera inadimplência causa legítima de responsabilização dos administradores e também declarando a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei nº 8.620/93.**3. **Ausência de hipótese ensejadora do redirecionamento nos termos do art. 135, III do CTN.**4. **Recurso provido.** (grifo nosso) (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3º Região. Apelação Cível nº 0004990-18.2009.4.03.6105/SP. Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 3º Região. Relator: Desembargador Federal Peixoto Junior. São Paulo, SP, 08 out. 2019. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, SP, 25 out. 2019. Disponível em: <<https://pje2g.trf3.jus.br:443/pje/Processo/ConsultaDocumento/listView.seam>>. Acesso em: 01.jun.2020)

⁴¹ AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS-ADMINISTRADORES. ART. 135, III, CTN. INFRAÇÃO AO ART. 30, I, B, LEI 8.212/91. LEGITIMIDADE PASSIVA. AGRAVO PROVIDO.

1. Sobre a matéria dos autos, o Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 562.276-PR, declarou a inconstitucionalidade formal e material do artigo 13 da Lei n. 8.620/1993 (hoje revogado pela Lei n. 11.941/2009), que estabelecia a responsabilidade solidária do titular da firma individual e dos sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada pelos débitos junto à Seguridade Social.2. Por seu turno, o Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de Recurso Especial submetido ao regime do art. 543-C do CPC, ajustou seu entendimento sobre a questão à vista da declaração de inconstitucionalidade do mencionado dispositivo legal.3. Destarte, ainda que o sócio gerente/administrador não possa mais ser responsabilizado em razão da aplicação do art. 13 da Lei 8.620/93 poderá responder pelos débitos tributários caso se subsuma a hipótese prevista pelo inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional.4. **No caso em exame, da leitura dos títulos executivos que embasam as execuções fiscais, observa-se que parte da dívida refere-se a contribuições descontadas dos salários dos empregados e não repassadas à Previdência Social (art. 30, I, "b", da Lei nº 8.212/91), conforme documentos acostados aos autos, o que configura, em tese, o crime**

não repassadas à previdência social, configurando flagrante infração à lei. Assim, retratada a infração à lei em razão do não repasse das contribuições dos empregados à contribuição social, os desembargadores optaram pela responsabilização pessoal prevista no inciso III do artigo 135 do CTN.

Isto posto, nota-se que a jurisprudência recente tem seguido o entendimento da Súmula 430 do STJ e observado o cumprimento dos requisitos dispostos no artigo 135, III na responsabilização dos agentes, não fundamentando a transferência de responsabilidade no mero inadimplemento do tributo devido.

Nesse ponto, relevante mencionar as lições de Hugo de Brito Machado, que aborda a necessidade da responsabilidade tributária do artigo 135 ser analisada e comprovada individualmente, sendo cediça a apuração dos atos praticados pelo responsável:

Constitui elemento essencial para a existência da responsabilidade dos terceiros mencionados no art. 135 a ocorrência de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, sendo evidente a necessidade de prova, em cada caso, dessa ocorrência sem a qual não se pode atribuir a responsabilidade àquelas pessoas. E se a responsabilidade depende de certos fatos, é indiscutível a necessidade de apuração dos fatos que a caracterizam.⁴² (grifo nosso)

No mesmo sentido Carlos Dantas de Assis atesta para exigência do dolo na configuração da responsabilidade tributária prevista no artigo 135. O dolo, como se sabe, deve ser comprovado, sendo ressalvada mais uma vez a obrigação da Fiscalização Tributária em comprovar além da dúvida razoável a participação do responsável nas infrações ensejadoras do crédito tributário. Cumpre transcrever a esclarecedora definição do autor:

O Fisco deverá comprovar, ao menos, o exercício da administração, relacionar os fatos praticados pelos administradores com o não-pagamento do tributo por parte da pessoa jurídica e dizer por que considera a conduta dolosa (ou culposa, no caso do incs. III e VII do art. 134). Nas considerações acerca do dolo, deve atentar para a possibilidade de os responsáveis tributários terem agido de modo diferente. Se não havia a opção do administrador entre praticar ou não infração, ele não poderá ser responsabilizado. A escolha por uma conduta, no lugar de outra

de apropriação indébita previdenciária (CP, art. 168-A), de modo que tal conduta resulta em infração à lei, ensejando a responsabilização pessoal prevista no inciso III do art. 135 do Código Tributário Nacional.5. Agravo de instrumento a que se dá provimento. (grifo nosso) (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Agravo de Instrumento nº 5010433-26.2018.403.0000. Relator: Desembargador Federal Valdeci dos Santos. São Paulo, SP, 19 set. 2019C. *Diário de Justiça Eletrônico*, São Paulo, SP, 20 jun 2020. Disponível em: <<https://pje2g.trf3.jus.br:443/pje/Processo/ConsultaDocumento/listView.seam>>. Acesso em: 30 mai, 2020)

⁴² MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*, v. 2. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2004B, p. 600.

possível, denuncia a vontade de praticar a primeira, ajudando sobretudo na configuração do dolo. Se a administração for compartilhada, deverá indicar, sempre que possível, quem praticou tais e quais atos.⁴³ (grifo nosso)

Deste modo, resta assim comprovado pela doutrina especializada e jurisprudência atualizada as balizas da aplicação da responsabilidade de terceiros, que não deve ser imposta pela Fiscalização sem a devida comprovação das condutas e poderes do agente. Assim, passamos a análise da desconsideração da personalidade jurídica e sua aplicabilidade para a responsabilidade em tela.

3 A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

As disposições gerais sobre a sociedade de pessoas estão elencadas nos artigos 981 a 985 do Código Civil de 2002 (“CC”). Waldo Faz⁴⁴ define a sociedade empresária como a pessoa jurídica que agrupa pessoas físicas objetivando a obtenção de lucro por meio da exploração de atividade econômica.

De acordo com o artigo 981 do CC⁴⁵ as pessoas físicas que desejem constituir uma sociedade empresária devem celebrar contrato de sociedade se comprometendo a contribuir por meio de bens ou serviços para o exercício de atividade econômica a ser desenvolvida pela companhia.

A formação das sociedades empresárias está em conformidade com o princípio da livre iniciativa disposto no artigo 170 da Constituição Federal de 1988⁴⁶, que assegura a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, salvos nos casos dispostos expressamente em lei.

⁴³ ASSIS, Emanuel Carlos Dantas. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade culposa e dolosa dos sócios e administradores de empresas por dívidas tributárias de pessoa jurídica. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (coord.). **Responsabilidade tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2007, p. 143-162.

⁴⁴ FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de Direito Comercial**. 17. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016, p. 113.

⁴⁵ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 25 mai. 2020

⁴⁶ Art. 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 tratamento diferenciado conforme o impacto ambiental dos produtos e serviços e de seus processos de elaboração e prestação; 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. 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. (BRASIL. Constituição da República

Conforme disposição no artigo 985 do CC, a inscrição e o arquivamento dos atos constitutivos da sociedade no registro competente inauguram a personalidade jurídica da companhia.

Fabio Ulhôa Coelho⁴⁷ define a personalidade jurídica como um mecanismo exclusivo do direito e criado para disciplinar certas relações entre o homem em sociedade. O doutrinador ressalta a independência entre os sócios, que podem ser pessoas físicas ou jurídicas, e a própria sociedade, sendo inconfundíveis entre si.

Assim, configurada a personalidade jurídica, pode a sociedade empresária praticar todo e qualquer ato ou negócio jurídico do qual inexistia vedação expressa no ordenamento jurídico. Em relação as pessoas despersonalizadas, estas podem apenas praticar os atos expressamente previstos em lei.

Para fins de contextualização do tema, relevante mencionar os efeitos da personalidade jurídica no entendimento do doutrinador Ricardo Negrão⁴⁸ (i) Titularidade negocial e processual: Pode ser definida como a capacidade legal para usufruir de direitos e atrair obrigações na esfera jurídica; (ii) Individualidade própria: A sociedade é uma pessoa jurídica individual e não se confunde com os sócios; (iii) Distinção completa entre o patrimônio da sociedade e de seus sócios e; (iv) Possibilidade de alteração da estrutura da sociedade para trocas na ordenação interna, entrada e saída de sócios, objeto social e etc..

Tratando-se da autonomia patrimonial, esta encontra-se disposta em diversas oportunidades na legislação regente das sociedades empresárias. O artigo 795 do NCPC/15⁴⁹ combinado com artigo 1.024 do CC, dispõe sobre a independência dos bens particulares dos sócios em relação as dívidas da sociedade, determinando ainda que nos casos de responsabilidade sejam afeados primeiramente os bens da sociedade.

Deste modo, é possível concluir que a pessoa jurídica, dotada de personalidade, objetiva o desmembramento entre o patrimônio da pessoa física que tem interesse em desenvolver a atividade empresária⁵⁰.

Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 26 mai. 2020)

⁴⁷ COELHO, Fábio Ulhôa. **Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa**. 28. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 68.

⁴⁸ NEGRÃO, Ricardo. **Manual de Direito Comercial e de Empresa**, v. 1. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

⁴⁹ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 mar. 2015B. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 28 mai. 2020.

⁵⁰ ALVIN, Thereza; CAMARGO, Luiz Henrique Volpe; SCHIMITZ, Leonardo Ziesemer. CARVALHO, Natália Gonçalves de Macedo (coord.). **O Novo Código de Processo Civil Brasileiro – Estudos Dirigidos: esquematização e procedimentos**. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 204.

Visto isso, é evidente que a personalidade jurídica das sociedades empresárias pode ser amparo para prática de condutas fraudulentas pelos seus sócios e administradores, sendo que dessa seara surge o instituto da desconsideração da personalidade jurídica. Nesse ponto, relevante transcrever os ensinamentos de Fabio Ulhôa, referência no assunto:

Como se vê destes exemplos, por vezes a autonomia patrimonial da sociedade empresária dá margem à realização de fraudes. Para coibi las, a doutrina criou, a partir de decisões jurisprudenciais (nos EUA, Inglaterra e Alemanha, principalmente) a “teoria da desconsideração da pessoa jurídica”, pela qual se autoriza o Poder Judiciário a ignorar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, sempre que ela tiver sido utilizada como expediente para a realização de fraude. Ignorando a autonomia patrimonial, será possível responsabilizar se, direta, pessoal e ilimitadamente, o sócio por obrigação que originariamente cabia à sociedade.

Pressuposto inafastável da desconsideração da pessoa jurídica, no entanto, é a ocorrência da fraude por meio da separação patrimonial. Não basta qualquer fraude, mas exige-se especificamente a manipulação da autonomia patrimonial. Tampouco é suficiente a simples insolvência da pessoa jurídica, hipótese em que, não tendo havido fraude na utilização da separação patrimonial, as regras de limitação da responsabilidade dos sócios devem ter ampla vigência.

A desconsideração é instrumento de coibição do mau uso da pessoa jurídica; pressupõe, portanto, o mau uso. O credor da sociedade que pretende a sua desconsideração deverá fazer prova da fraude perpetrada na manipulação da autonomia patrimonial, caso contrário suportará o dano da insolvência da devedora. Se a autonomia patrimonial não foi utilizada indevidamente, não há fundamento para a sua desconsideração.⁵¹ (grifo nosso)

Nos Estados Unidos, o precursor do instituto da Desconsideração de Personalidade jurídica foi Maurice Worner, sendo sua conceituação do instituto relevante até os dias de hoje, tendo em vista que para o jurista a aplicação do procedimento pelos tribunais se torna necessária dada a existência de uso da pessoa jurídica para as seguintes atividades (i) Fraude a credores; (ii) Afastar-se do cumprimento de obrigações já constituídas; (iii) Impedir a aplicação da lei; (iv) Constituição ou manutenção de monopólios empresariais e (v) salvaguarda de infratores a lei⁵².

Nesse ponto, pode-se concluir que o instituto da desconsideração da personalidade jurídica é advindo de um posicionamento jurisprudencial para preservação da pessoa jurídica,

⁵¹ COELHO, 2016, p. 76.

⁵² FREITAS, Elizabeth Cristina Campos Martins de. **Desconsideração da personalidade jurídica**: análise à luz do código de defesa de consumidor e do novo código civil. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004, p. 58.

considerando o crescente número de casos de desvirtuamento da personalidade jurídica no final do século XIX e início do século XX⁵³.

Em relação a doutrina sobre a desconsideração da personalidade jurídica no Brasil, relevante mencionar a doutrina pioneira de Rubens Requião, que tratava do assunto em meados do Séc. XX:

O mais curioso é que a disregard doctrine não visa anular a personalidade jurídica, mas somente objetiva desconsiderar no caso concreto, dentro de seus limites, a pessoa jurídica, em relação às pessoas ou bens atrás delas se escondem. É caso de declaração de ineficácia especial da personalidade jurídica para determinados efeitos, prosseguindo, todavia, a mesma ileisa para seus outros fins legítimos.⁵⁴

Observa-se que o doutrinador ressalta uma das principais características da desconsideração da personalidade jurídica que, regra geral, sua declaração não abrange todos os atos praticados pelo pessoa jurídica, apenas aqueles específicos onde está comprovada a ocorrência de desvio de finalidade e confusão patrimonial, permanecendo, para todos os efeitos, o restante dos atos não maculados pelas referidas infrações.

Ultrapassada a contextualização histórica, passamos as definições atuais do instituto no ordenamento jurídico brasileiro.

A Desconsideração da Personalidade Jurídica se encontra disposta no artigo 50 do Código Civil, transcrito abaixo:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por:

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;

II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e

⁵³ WORMSER, I. Maurice. **Disregard of the corporate fiction and allied Corporation problems**. New York: Baker, Voorhis and Company, 1927, p. 49.

⁵⁴ REQUIÃO, Rubens. Abuso de direito e Fraude através da Personalidade Jurídica (Disregard Doctrine). **Revista dos Tribunais RT**, São Paulo, n° 410/12, dez. 1969.

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

§ 3º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica.

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica.

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica.⁵⁵ (grifo nosso)

Conforme prescrito no referido dispositivo, a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica está sujeita ao requerimento da parte ou do Ministério Público, devendo restar caracterizada a existência de desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

Relevante mencionar que a Lei 13.784/2019, denominada “Lei da Liberdade Econômica, alterou a redação do caput do artigo 50 e inseriu os parágrafos 1 a 5 ao dispositivo. A lei reforçou o entendimento doutrinário e jurisprudencial dominantes sobre o tema ao definir expressamente os conceitos de confusão patrimonial e desvio de finalidade, e ratificar o conceito de autonomia patrimonial com sua inclusão expressa no artigo 49-A do CC⁵⁶.

Da leitura dos dispositivos podemos concluir que o objetivo do legislador com a Lei da Liberdade Econômica foi esclarecer os critérios necessários a desconsideração da personalidade jurídica, buscando sempre a proteção da pessoa jurídica.

No que diz respeito ao incidente processual, em 16 de março de 2015 foi publicada a Lei nº 13.105 de 2015 e introduzido o Novo Código de Processo Civil. Dentre alterações trazidas pelo novo código processual está a inclusão do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, disposto nos seus artigos 133 a 137, transcritos abaixo:

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

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

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

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

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

⁵⁵ BRASIL, 2002.

⁵⁶ Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019) Parágrafo único. A autonomia patrimonial das pessoas jurídicas é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, estabelecido pela lei com a finalidade de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos. (BRASIL, 2002)

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

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

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

Art. 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.

Art. 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.

Art. 137. Acolhido o pedido de desconconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.⁵⁷

Sobre o incidente, relevante observar a exposição de motivos do código, que deixa evidente que as alterações foram promovidas com a intenção de alinhar o procedimento processual com dois princípios estruturais da Constituição Federal de 1988, o contraditório e a ampla defesa⁵⁸.

Do exame do artigo 134 compreende-se que são oportunizados dois momentos para o requerimento de desconconsideração da personalidade jurídica (i): em conjunto com a petição inicial ou (ii) em petição autônoma interposta no decorrer da ação judicial, que ocasionará a instauração de incidente processual e a suspensão do processo.

Cumprido destacar que independente do momento do pedido, este deve vir com a comprovação inequívoca dos pressupostos elencados no artigo 50 do CC, quais sejam, confusão patrimonial ou desvio de finalidade. Assim, nos termos do artigo 135 o sócio terá prazo legal de 15 dias para se manifestar nos autos e requerer as provas oportunas, sendo que uma vez concluída a instrução, será proferida decisão interlocutória pela autoridade competente.

Sobre esse ponto, concorda-se com o entendimento de Alexandre Freitas Câmara que elucida a necessidade do indeferimento de liminar nos casos em que não há comprovação inequívoca de confusão patrimonial ou desvio de finalidade:

Tal decisão de rejeição liminar, porém, não pode ser proferida sem que se observe, em relação ao requerente, e de forma plena, o princípio do contraditório, cuja observância é essencial para que se respeite o modelo constitucional do processo civil brasileiro e, por conseguinte, se assegure a legitimidade democrática da decisão judicial. Assim sendo, caso o juiz receba a petição de requerimento de desconconsideração da personalidade jurídica e não consiga, desde logo, forma esse juízo de probabilidade, deverá dar ao requerente oportunidade para manifestar-se especificamente sobre a

⁵⁷ BRASIL, 2015B.

⁵⁸ BRASIL. **Código de Processo Civil e Normas Correlatas**. 7. ed. Brasília: Senado Federal, 2015A. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/512422/001041135.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2020.

possibilidade de vir o requerimento a ser liminarmente indeferido para, só depois, proferir sua decisão.⁵⁹

Assim sendo, da análise dos dispositivos trazidos pelo NCPC/15 podemos concluir que o legislador seguiu os preceitos do artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988 oportunizando aos sujeitos passivos do incidente de descon sideração da personalidade tributária uma via processual patente para sua defesa e evidenciando o dever do autor em comprovar os pressupostos no artigo 50 do Código Civil.

Tratando-se da celeridade e efetividade do incidente em relação as medidas cautelares visando impedir o esvaziamento patrimonial do responsável, salienta-se que não existe qualquer disposição vedando a aplicação das tutelas de urgência ao incidente de descon sideração da personalidade jurídica, estando devidamente resguardado tal temor⁶⁰.

De forma a enfatizar ainda mais a importância do procedimento elencado nos artigos 133 a 137 do NCPC/15, destaca-se que apesar da manifesta presença dos princípios do contraditório e da ampla defesa no ordenamento jurídico nacional, antes da determinação dos procedimentos para o descon sideração da personalidade jurídica, a jurisprudência do STJ entendia que a mera notificação da descon sideração era instrumento válido a se fazer cumprir os preceitos do artigo 5º, inciso LV da Constituição Federal de 1988, uma vez que seria apresentado ao responsável a chance de se defender em eventuais embargos à execução, impugnação ou cumprimento de sentença ou exceção de pré-executividade⁶¹.

⁵⁹ CÂMARA, Alexandre Freitas. **O novo processo civil brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016, p. 99-100.

⁶⁰ QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F. de. O incidente de descon sideração da personalidade jurídica no CPC-2015 e a responsabilidade tributária: primeiras impressões. In: SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F. de; CUNHA, Leonardo Carneiro da (coord.). **Novo CPC e o Processo Tributário**. 1. ed. São Paulo: Focofiscal, 2015, p. 270.

⁶¹ AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. DIREITO CIVIL E DO CONSUMIDOR. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. PRESSUPOSTOS PROCESSUAIS E MATERIAIS. OBSERVÂNCIA. CITAÇÃO DOS SÓCIOS EM PREJUÍZO DE QUEM FOI DECRETADA A DESCONSIDERAÇÃO. DESNECESSIDADE. AMPLA DEFESA E CONTRADITÓRIO GARANTIDOS COM A INTIMAÇÃO DA CONSTRICÇÃO. IMPUGNAÇÃO AO CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. VIA ADEQUADA PARA A DISCUSSÃO ACERCA DO CABIMENTO DA DISREGARD. SÚM 83/STJ. 1. Na hipótese, o entendimento adotado pelo Tribunal de origem está em consonância com aquele perfilhado pelo STJ, no sentido de que **"A superação da pessoa jurídica afirma-se como um incidente processual e não como um processo incidente, razão pela qual pode ser deferida nos próprios autos, dispensando-se também a citação dos sócios, em desfavor de quem foi superada a pessoa jurídica, bastando a defesa apresentada a posteriori, mediante embargos, impugnação ao cumprimento de sentença ou exceção de pré-executividade."** (Resp. 1096604/DF, Rel. Ministro LUIS FELIPE SALOMÃO, QUARTA TURMA, julgado em 02/08/2012, DJe 16/10/2012). Incidência da Súmula 83/STJ na hipótese. 2. A admissibilidade do recurso especial, na hipótese da alínea "c" do permissivo constitucional, exige a indicação das circunstâncias que identificam ou assemelham os casos confrontados, mediante o cotejo dos fundamentos da decisão recorrida com o acórdão paradigma, a fim de demonstrar a divergência jurisprudencial existente (arts. 541 do CPC e 255 do RISTJ). 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.182.385. Relator: Ministro Luís Felipe Salomão. Brasília, DF, 06 nov. 2014B. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 11 nov. 2014. Disponível em: <

Deste modo, conclui-se que as inovações derivadas dos artigos 133 a 137 do NCPC/15 intentam na modernização do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, proporcionando uma maior segurança processual as partes envolvidas e impedindo a concessão de constringências patrimoniais arbitrárias aos sócios e administradores passíveis de responsabilidade na desconconsideração da personalidade jurídica.

3.1 Do Incidente de Desconconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário

Conforme será demonstrado no presente capítulo, a aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica não encontra harmonia na doutrina e jurisprudência tributárias.

Neste sentido, destaca-se inicialmente a posição contrária de alguns doutrinadores pela aplicação do instituto no âmbito do direito tributário.

Para Luciano Amaro a teoria da desconconsideração da personalidade jurídica não pode ser aplicada no âmbito do direito tributário, tendo em vista a ausência de expressa determinação legal na legislação tributária:

Parece-nos que não cabe, em nosso direito tributário, a desconconsideração da pessoa jurídica, nos termos em que a entendemos. A doutrina costuma distinguir duas diferentes situações em que o problema pode ser examinado: a desconconsideração feita *pele legislador* e a feita *pele juiz*. Com base nessa distinção, têm-se procurado exemplos de desconconsideração no direito positivo brasileiro, nas situações em que o legislador prevê a responsabilidade solidária ou subsidiária de terceiros. Ora, nesses casos, não há desconconsideração de pessoa jurídica, como já sustentamos alhures, e, anteriormente, já dissera Gilberto de Ulhôa Canto.

É importante referir essa distinção porque nossa lei tributária apresenta vários exemplos em que a responsabilidade de uma pessoa jurídica é imputada a terceiros, solidária ou subsidiariamente. Não existe aí desconconsideração da pessoa jurídica. O que se dá é que, independentemente da forma societária adotada (por exemplo, sociedade cujo sócio seja *ilimitadamente* responsável, ou sociedade onde ele tenha sua responsabilidade *limitada* ao capital), a lei tributária, em certas situações, atribui, de modo expresse, a responsabilidade tributária (subsidiária, solidária ou exclusiva) a pessoa do sócio. Veremos diversos exemplos ao tratar da responsabilidade tributária.

Resta examinar a desconconsideração 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 desconconsideração, 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, 11, e 128), o que, aliás, representa decorrência do *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 a terceiro.**⁶² (grifo nosso)

Essa posição também é defendida por José Soares de Melo⁶³, que considera que a aplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica no âmbito tributário faria com que a responsabilização dos sócios somente seria possível após decisão judicial, o que evidentemente não ocorre em nosso ordenamento.

O eminente professor Ives Gandra da Silva Martins⁶⁴ adota posicionamento parecido ao transcrito acima, defendendo que a desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário tem cabimento apenas havendo previsão legal específica, tendo em conta que o instituto tem conceito amplo de aplicação no direito civil contrariando certos princípios do direito tributário brasileiro, dentre eles a tipicidade fechada, reserva absoluta e estrita legalidade.

Não obstante o entendimento dos referidos doutrinadores, se parece mais razoável a adoção de outra corrente, que pode ser representada pelo Professor Heleno Taveiro Torres.

Para referida corrente, a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito tributário decorreria do que foi determinado no artigo 116, parágrafo único do CTN, reproduzido abaixo:

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 verificarem 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

⁶² AMARO, 2006, p. 240-241.

⁶³ MELO, José Soares de. A desconsideração da personalidade jurídica no Código Civil e Reflexo no Direito Tributário. In: GRUPENMACHER, Betina Traiger (coord.). **Direito Tributário e novo Código Civil**. 1. ed. São Paulo: Quater Latin, 2004, p. 106.

⁶⁴ MARTIN, Ives Gandra da Silva. Elisão e Evasão Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Brito (org.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário**, v. 6. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.⁶⁵

O parágrafo único do artigo transcrito acima define que a Autoridade Administrativa poderá desconsiderar os negócios jurídicos praticados de maneira dissimulada pelo contribuinte e que objetivam mascarar a ocorrência de fato gerador de tributos, observados os procedimentos dispostos em Lei Ordinária.

Assim sendo, para Heleno Taveiro Torres⁶⁶, uma vez que o artigo 116 não apresenta procedimentos específicos para desconsideração dos atos jurídicos, é possível utilizar as disposições do artigo 50 do Código Civil.

Nesse ponto, observa-se o posicionamento de Arnaldo Wald e Luiza Rangel de Moraes em obra coordenada por Torres:

No âmbito do direito tributário, tem destaque a Lei complementar n°104/2001, 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.⁶⁷

Outro expoente relevante dessa Doutrina é a obra de Alexandre Alberto Teodoro da Silva, que merece ser transcrita para consolidação do entendimento:

[...] Se o parágrafo único do art. 116 do CTN encerra uma repressão ao abuso de direito, é natural que seja qualificado como fundamento jurídico dessa teoria no direito tributário. Nesse mesmo sentido, Douglas Yamashita é categórico em afirmar que existe uma relação de coerência teleológica e de complementaridade entre a regra do parágrafo único do art. 116 do CTN com os arts. 50 e 187 do CC.⁶⁸

Nessa seara, observa-se que artigo 1º da Lei n ° 6.830/1980, denominada Lei das Execuções Fiscais (“LEF”) e empregada para regulamentar a cobrança judicial da Dívida Ativa

⁶⁵ BRASIL, 1966.

⁶⁶ TORRES, Heleno Taveira. Regime Tributário da Interposição de Pessoas e da Desconsideração da Personalidade Jurídica: os Limites do Artigo 135, II e III, do CTN. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. 1. ed. São Paulo: Quarter Latin, 2005, p .58.

⁶⁷ WALD, Arnaldo; MORAES, Luiza Rangel. Desconsideração da Personalidade Jurídica e seus Efeitos Tributários. In: TORRES, Heleno Taveira. QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. 1. ed. São Paulo: Quarter Latin, 2005, p. 489-491.

⁶⁸ SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Quartier Lantin, 2007, p. 194.

da Fazenda Pública, determina que o instituto da execução fiscal será regido subsidiariamente pelo Código de Processo Civil:

Art. 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.⁶⁹

Da leitura de todas as normas tratadas na LEF, percebe-se que não há qualquer indicação de procedimento para a desconsideração da personalidade jurídica.

Em complemento ao referido dispositivo, cumpre mencionar novamente o artigo 132 do NCPC/15, que autoriza a utilização do incidente para as execuções fundadas em título extrajudicial, que é, como sabido, a hipótese das certidões de dívida ativa (“CDA”) nos termos do artigo 784, IX do Código de Processo Civil de 2015⁷⁰.

Dessarte, da análise conjunta dos dispositivos mencionados da LEF e do NCPC/15 nota-se que é perfeitamente possível a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica no âmbito tributário e conseqüentemente nas Execuções Fiscais.

Essa também é a conclusão de Mary Elbe Queiroz e Antônio Carlos F. de Souza Junior⁷¹ ao tratar do assunto, que entendem que a natureza de instrumento processual do incidente de desconsideração da personalidade jurídica torna plenamente possível a sua utilização para as hipóteses de imputação de responsabilidade tributária posterior a constituição do crédito tributário.

Releva-se também o entendimento do exímio Doutrinador Rubens Quinhão⁷², que destaca que “o abuso evidente de um direito não encontra proteção legal”, assim, seguindo seus preceitos, entendemos que a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica não deve ser restringida pela ausência de norma expressa no ordenamento jurídico, dado que isso seria uma proteção ao infrator, que no caso é o responsável tributário que operou com desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

Isto posto, é possível concluir que considerando a natureza jurídica do instituto de desconsideração da personalidade jurídica pela proteção e zelo da pessoa jurídica e a

⁶⁹ BRASIL. Lei nº 6.830/1980, de 22 de setembro de 1980. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm>. Acesso em: 02 jun. 2020.

⁷⁰ Art. 784. São títulos executivos extrajudiciais:[...] IX - a certidão de dívida ativa da Fazenda Pública da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, correspondente aos créditos inscritos na forma da lei; (BRASIL, 2015B)

⁷¹ QUEIROZ; SOUZA JÚNIOR In: SOUZA JÚNIOR; CUNHA, 2015, p. 272.

⁷² QUINHÃO, Rubens. **Abusos de direito e fraude através da personalidade jurídica**. Revista dos Tribunais 1. ed. São Paulo: RT, 1969.

responsabilização dos efetivos causadores de danos às sociedades, é imperativa a pertinência do instituto no âmbito do direito tributário, especialmente na análise do parágrafo único do artigo 116 do CTN em conjunto com o artigo 1º da LEF.

No entanto, relevante destacar que, por óbvio, a Autoridade Administrativa Tributária não tem o condão de afastar a validade de ato lesivo de direito privado, podendo, somente, declarar sua invalidade para fins tributários, uma vez constada de forma inequívoca a finalidade do agente de se esvaír do recolhimento do tributo, sempre sobre a sombra da ampla defesa e do contraditório.

Ultrapassadas referidas questões, passamos à análise do tema central do presente trabalho.

3.2 Da aplicabilidade do incidente de desconsideração da Personalidade Jurídica na Responsabilidade Tributária do artigo 135, III do CTN

Ultrapassadas as questões relativas à aplicabilidade do incidente previsto no art. 50 do CC no âmbito do direito tributário, passamos a uma análise específica da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do artigo 135, III do CTN.

Conforme já elucidado no decorrer do presente trabalho, a responsabilidade tributária prevista no artigo 135, III do CTN é pessoal e depende da comprovação inequívoca pela Autoridade Administrativa de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos por diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Assim, analisaremos, pelo entendimento da doutrina especializada, do STJ e do TRF-3 se o incidente de desconsideração da personalidade jurídica é um instrumento válido para atribuição da responsabilidade pessoal aos diretores, gerentes ou representantes que cumprirem os pressupostos no artigo em análise.

No entendimento de Heleno Torres a responsabilidade advinda do artigo 135 não tem qualquer relação com a desconsideração da personalidade jurídica, tendo em vista que referida responsabilidade é pessoal, não vislumbrando, em nenhuma hipótese, a superação do véu de proteção do contribuinte originário:

Este artigo 135, portanto, contempla regra que se aplica à relação jurídica formada entre as pessoas indicadas e os que sofrem qualquer consequência patrimonial decorrente de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, tão só. **Ou seja, atribui direito aos lesados**

de agirem regressivamente contra aqueles que lhes causaram danos com a constituição de obrigações tributárias decorrentes de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, cabendo aos que alegarem tais atos a devida prova em juízo. Nada tem que ver com “desconsideração da personalidade jurídica”, “substituição tributária” e quejandos.⁷³ (grifo nosso)

Nesse sentido, relevante destacar o posicionamento exarado pelo Fórum de Execuções Fiscais da 2ª Região realizado em 2015, composto por juízes federais especialistas em execuções fiscais, que posicionou-se pelo entendimento de que a responsabilidade tributária prevista no artigo 135 não constituía circunstância de aplicação do incidente de desconsideração de personalidade jurídica regulado pelo artigo 133 do CPC/2015⁷⁴.

Para Sacha Calmon Navarro Coelho⁷⁵ o incidente de desconsideração da personalidade jurídica não abrange todos os casos presentes no artigo 135, III do CTN, estando restrita sua aplicação para “as empresas de pura aparência, empresas-veículos, usadas para burlar a lei mediante atos dolosos e fraudulentos”.

Paulo Cesar Conrado, passando para uma análise de cunho processual, conclui que o artigo 50 do CC não permite um redirecionamento próprio da Execução Fiscal, assentando apenas a responsabilização do patrimônio do terceiro (construção patrimonial) em relação aos fatos ensejadores da confusão patrimonial e desvio de finalidade, sendo relevante a transcrição do entendimento do exímio Juiz Federal:

O assim chamado “incidente de desconsideração da personalidade jurídica” encontra-se cravado, na estrutura geral do Código de Processo Civil de 2015, no título que trata das “intervenções de terceiros”, sendo, digamos, “reveladora” (e não meramente coincidência) essa posição geográfica: o que o mecanismo viabiliza, assim vínhamos falando, é o reconhecimento do “fato gerador” da desconsideração (reduzível, em princípio, a fórmula do art. 50 do Código Civil), com a consequente responsabilização do patrimônio de terceiro, e não o redirecionamento executivo; usando outros termos: o terceiro, por força do incidente, não “vira” parte passiva na execução; tem, isso sim, sua personalidade jurídica desconsiderada, de modo que seus bens passariam a ser contristáveis, como se do devedor (ou qualquer outro legitimado do art. 4º) fossem.⁷⁶

⁷³ TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003, p. 471-472.

⁷⁴ BRASIL. Fórum de Execuções Fiscais. **Enunciados Aprovados**. Rio de Janeiro, 2015 Disponível em: <<https://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/10/enunciadosforexec2015.pdf>>. Acesso em: 24 mai. 2020.

⁷⁵ COELHO, Sacha Calmon Navarro. Desconsideração da Empresa e do Negócio Jurídico. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 113, p. 104-108, out. 2010.

⁷⁶ CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2015, p. 65-66.

Em relação a posição adotada pelo eminente doutrinador Paulo Conrado, entendemos que a restrição patrimonial invocada nos termos do artigo 50 do CC e a responsabilidade pessoal disposta no artigo 135, III do CTN perfazem o mesmo resultado prático, qual seja, a atribuição à terceiro e conseqüentemente ao seu patrimônio, da obrigação de fazer relativa ao crédito tributário devidamente constituído.

Ora, é conhecido que, por si só, a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária do artigo 135, III não tem condão de responsabilizar criminalmente o sócio ou administrador da pessoa jurídica, de forma que toda a responsabilidade é civil, ou seja, patrimonial, demonstrando-se os mesmos efeitos práticos para a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilização dos terceiros.

Nesse ponto, compreende-se que tal argumentação não deve ser utilizada na restrição da aplicabilidade do incidente de desconsideração de personalidade jurídica no âmbito da responsabilidade tributária do artigo 135, inciso III do CTN.

Seguindo essa linha de pensamento, é possível concluir que tratando-se dos mesmos resultados práticos, a desconsideração da personalidade jurídica traz um ambiente de maior segurança jurídica ao processo, proporcionando ao responsável a possibilidade de acesso ao contraditório e a ampla defesa previamente a constrição patrimonial ou inclusão efetiva no polo passivo da execução fiscal.

Desta maneira, o crivo prévio do judiciário evita o cometimento de excessos pela autoridade administrativa e a imposição arbitrária da responsabilidade ao responsável sem a devida comprovação dos atos provocadores⁷⁷.

Nessa seara, ressalta-se novamente que as hipóteses de responsabilidade do artigo 135, inciso III do CTN carecem de comprovação das condutas de excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, de modo que é imprescindível a configuração de determinado procedimento para sua constatação.

Eduardo Bottallo compreende que há semelhança casuística entre o artigo 50 do Código Civil e a responsabilidade do artigo 135, III do CTN, de modo a aplicação da responsabilidade

⁷⁷ A necessidade de que fique evidente a harmonia da lei ordinária em relação à Constituição Federal da República fez com que se incluíssem no Código, expressamente, princípios constitucionais, na sua versão processual. Por outro lado, muitas regras foram concebidas, dando concreção a princípios constitucionais, como, por exemplo, as que preveem um procedimento, com contraditório e produção de provas, prévio à decisão que desconsidera da pessoa jurídica, em sua versão tradicional, ou “às avessas” O Novo CPC prevê expressamente que, antecedida de contraditório e produção de provas, haja decisão O Novo CPC prevê expressamente que, antecedida de contraditório e produção de provas, haja decisão Exposição de motivos do código de processo civil. (BRASIL, 2015B)

tratada no presente tópico só seria possível após a constatação de sua decorrência das hipóteses previstas no artigo 50 do Código Civil⁷⁸.

Podemos destacar que apesar da abrangência na modalidade proposta por Bottallo, as suas considerações vão de encontro ao disposto no presente trabalho, uma vez que denotam da necessidade de comprovação inequívoca dos critérios determinados para imputação da responsabilidade presente no artigo 135, III do CTN.

Percebe-se também que a atribuição da responsabilidade dos agentes mencionados no artigo 135, III do CTN pode ser concretizada de duas formas, primeiramente por meio do processo administrativo fiscal prévio ao processo executivo, hipótese em que o responsável terá seu nome incluído na própria CDA ensejadora da Execução. Na segunda hipótese, o responsável, sem menção na CDA, será incluído por meio de requerimento da Fazenda Nacional de redirecionamento da Execução Fiscal.

Como ressalta Leonardo Carneiro em sua obra “A Fazenda Pública em Juízo”⁷⁹, o redirecionamento de execução fiscal fundamentado no artigo 135 do CTN deve vir acompanhado de prova inequívoca que a falta de recolhimento de imposto tem decorrência direta da atuação dolosa ou culposa do sócio-gerente ou administrador, utilizando como exemplo o ato doloso relativo a sonegação tributária advinda da dissolução irregular da sociedade.

Em relação a prévia inclusão do responsável na CDA, observa-se que a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional (“PGFN”) instituiu, por meio da Portaria PGFN n° 948 de 2017, o Procedimento Administrativo de Responsabilidade (“PARR”), que segundo seu artigo 1° objetiva a apuração de responsabilidade de terceiros pela prática da infração à lei consistente na dissolução irregular de pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN.

Assim, nota-se que, caso empregado corretamente, o PARR confere ao contribuinte a oportunidade de apresentar sua defesa previamente a constituição de sua responsabilidade pessoal na Execução Fiscal e, conseqüentemente, anteriormente a qualquer constrição

⁷⁸ “A figura trazida pelo artigo 50 do Código Civil possui a mesma finalidade do artigo 135, III, do Código Tributário Nacional. O reconhecimento de pontos de convergência entre estas duas figuras permitiu concluir que para responsabilizar a pessoa jurídica ao modo da desconsideração, os eventos aptos para tanto seriam os previstos no artigo 50 do Código Civil, pois expressamente indicados pela lei civil. [...]. Em outras palavras, somente quando demonstrada, pelo Fisco, que a obrigação tributária a cargo da sociedade decorreu de alguma das causas apontadas na lei civil (art. 50) é que o art. 135, III, do Código Tributário Nacional poderá validamente ser acionado”[...] (BOTTALO, Eduardo Domingos. Alguns Reflexos do Código Civil no Direito Tributário In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005)

⁷⁹ CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 390.

patrimonial, sendo mais um dos reflexos do incidente de desconsideração da personalidade jurídica no âmbito administrativo tributário.

Importante destacar que de acordo com o entendimento do STJ no Recurso Especial nº 1.104.900/ES⁸⁰, em sede de recursos repetitivos, a inclusão prévia dos sócios na CDA tem presunção de veracidade e inverte o ônus da prova, sendo necessário ao responsável a apresentação de defesa judicial em relação a determinação dos requisitos do artigo 135 do CTN.

Nesse sentido, compreendemos que uma vez constante o nome do responsável na CDA nos termos do §5º inciso I, do artigo 2º da Lei n 6.830/1980, **precedido de constatação inequívoca dos requisitos do artigo 135, III do CTN em processo administrativo fiscal**, não é necessária a instauração de incidente de desconsideração de personalidade jurídica, sendo possível o redirecionamento da execução fiscal por meio de petição da Fazenda Pública e a defesa do responsável por Embargos de Devedor ou exceção de pré executividade.

Nesse sentido também é o posicionamento de Leonardo Carneiro⁸¹.

Frisa-se, inclusive, que a constituição de CDA fora dos preceitos elencados na LEF, ou seja, de forma genérica e sem a descrição correta do fato constitutivo da infração, prejudicando ampla defesa do executado, é passível de nulidade pelo judiciário, nos termos do Recurso Especial nº 965.223⁸².

⁸⁰ PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL SUBMETIDO À SISTEMÁTICA PREVISTA NO ART. 543-C DO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INCLUSÃO DOS REPRESENTANTES DA PESSOA JURÍDICA, CUJOS NOMES CONSTAM DA CDA, NO PÓLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL. POSSIBILIDADE. MATÉRIA DE DEFESA. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO. 1. A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos "com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos". 2. Por outro lado, é certo que, malgrado serem os embargos à execução o meio de defesa próprio da execução fiscal, a orientação desta Corte firmou-se no sentido de admitir a exceção de pré-executividade nas situações em que não se faz necessária dilação probatória ou em que as questões possam ser conhecidas de ofício pelo magistrado, como as condições da ação, os pressupostos processuais, a decadência, a prescrição, entre outras. 3. **Contudo, no caso concreto, como bem observado pelas instâncias ordinárias, o exame da responsabilidade dos representantes da empresa executada requer dilação probatória, razão pela qual a matéria de defesa deve ser aduzida na via própria (embargos à execução), e não por meio do incidente em comento.** 4. Recurso especial desprovido. Acórdão sujeito à sistemática prevista no art. 543-C do CPC, c/c a Resolução 8/2008 - Presidência/STJ. (grifo nosso) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.104.900/ES. Relatora: Ministra Denise Arruda. Brasília, DF, 25 mar. 2009A. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 01 abr. 2009. Disponível em: < https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=869294&num_registro=200802743578&data=20090401&formato=PDF >. Acesso em: 20 mai. 2020)

⁸¹ Estando o nome 'do sócio-gerente ou do diretor da empresa na Certidão de Dívida Ativa, a execução fiscal pode ser, desde logo, contra ele redirecionada, cabendo-lhe arguir a Impossibilidade de redirecionamento em embargos do devedor ou em exceção de pré-executividade. Não estando, porém, seu nome na CDA, o redirecionamento somente será possível, se for previamente, comprovado que o tributo não foi recolhido por dolo seu, em razão de fraude ou de exceção de poderes. com infringência da lei ou do estatuto social. (CUNHA, 2011, p. 390)

⁸² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 965.223/SP. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 18 set. 2008. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 out. 2008. Disponível em: <

No mesmo sentido é o entendimento dos Professores Breno Vasconcelos e Maria R. Matthiesen, que compreendem que nos casos em que a responsabilidade tributária não resta constatada no processo administrativo fiscal, ou seja, o nome do responsável não consta como devedor na CDA, é possível a implementação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, levando em consideração que será promovida a oportunidade da ampla defesa e do contraditório ao responsável⁸³.

Nesse ponto, relevante analisar a jurisprudência do STJ sobre a aplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na responsabilidade conjugada no artigo 135, III do CTN.

A jurisprudência do STJ tem admitido a aplicação dos incidentes de desconsideração da personalidade jurídica para a responsabilidade do artigo 135, III do CTN. Nota-se, no entanto, que o incidente tem contornos próprios de aplicação na referida responsabilidade, que apesar de ser compatível com as hipóteses de confusão patrimonial e desvio de finalidade, não são totalmente semelhantes.

Assim, mencionamos alguns acórdãos usados para referida conclusão:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE SOCIEDADE EMPRESÁRIA. SÓCIO CONTRA O QUAL NÃO SE COMPROVOU INDÍCIO DE GESTÃO FRAUDULENTA. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. 1. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do Resp. 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, consolidou o entendimento segundo o qual o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa. 2. A desconsideração da personalidade jurídica, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei. 3. O indício de dissolução irregular da sociedade não é, por si só, apto a ensejar a responsabilidade pessoal dos sócios, pois a aplicação do art. 50 do CC

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=820215&num_registro=200701510936&data=20081021&formato=PDF >. Acesso em: 18 set. 2020.

⁸³ O momento correto para a constituição do crédito tributário contra contribuinte e terceiro, insistimos, é o processo administrativo fiscal, fase reservada pelos artigos 5º, incisos LIV e LV da Constituição, 142 e 204 do CTN e 2º e 3º da LEF para a discriminação das condutas praticadas pelos sujeitos passivos na qualidade de devedores ou responsáveis, como e se elas o vinculam ao débito tributário, e, por consequência, se é cabível sua responsabilização. Quando não respeitada essa lógica, contudo, a instauração do IDPJ nos parece uma forma positiva de viabilizar a conciliação entre contraditório, ampla defesa e indisponibilidade do crédito tributário. Com o modelo processual trazido pelo novo CPC e a essência que motivou sua redação, estamos no momento certo para equacionar as distorções e injustiças históricas causadas pelo redirecionamento indiscriminado das execuções fiscais” (VASCONCELOS, Breno; MATTHIENSEN, Maria. Responsabilização tributária no Novo CPC. **Mannrich Vasconcelos**, São Paulo, dez. 2016. Disponível em: <<https://mannrichvasconcelos.com.br/artigo-responsabilizacao-tributaria-no-novo-cpc-valor-economico/>>. Acesso em: 21 mai. 2020)

depende da verificação de que a personalidade jurídica esteja sendo utilizada com abuso de direito ou fraude nos negócios e atos jurídicos. Agravo regimental improvido.⁸⁴

PROCESSO CIVIL. TRIBUTÁRIO. DÍVIDA ATIVA. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO POR JURISPRUDÊNCIA DO STJ. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESCONFIGURADA. INCIDÊNCIA DO ART. 135 DO CTN. NÃO INTEGRAR A SOCIEDADE POR OCASIÃO DO FATO GERADOR DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. IRRELEVANTE PARA EFEITO DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. EXCESSO DE PODER. INOCORRÊNCIA. INFRAÇÃO À LEI OU AO ESTATUTO. AUSÊNCIA. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. I - Trata-se na origem de embargos à execução fiscal que objetiva a exclusão do polo passivo da parte ora recorrente. Na sentença julgou-se improcedente o pedido. No Tribunal a quo a sentença foi mantida, mantendo-se o redirecionamento da execução. Nesta Corte deu-se provimento ao recurso especial do contribuinte para afastar o redirecionamento. Na decisão ora agravada considerou-se que o sócio-gerente ingressou na sociedade após a dissolução irregular e que não teria agido com excesso de poderes. II - Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, o redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente da empresa é cabível apenas quando demonstrado que este agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto, ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias. A propósito, tal entendimento ficou consolidado pela Primeira Seção do STJ no julgamento do Resp. 1.101.728/SP, sob o rito dos recursos repetitivos, como demonstra a seguinte ementa: Resp. 1.101.728/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11/3/2009, DJe 23/3/2009. **III - Assim, a descon sideração da personalidade jurídica, com a consequente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, sendo apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei. IV - Ressalta-se que, após alguma oscilação na jurisprudência deste Tribunal, a Segunda Turma pacificou entendimento no sentido de que, se o motivo da responsabilidade tributária é a infração à lei consubstanciada pela dissolução irregular da empresa (art. 135, III, do CTN), é irrelevante para efeito de redirecionamento da Execução Fiscal ao sócio-gerente ou ao administrador o fato de ele não integrar a sociedade por ocasião do fato gerador do crédito tributário.** Confirmam-se estes precedentes: AgInt no AREsp 868.622/SC, Rel. Ministra Diva malerbi (desembargadora convocada trf 3ª região), segunda turma, julgado em 12/4/2016, dje 19/4/2016 – grifo nosso; agrg no resp 1.545.342/go, rel. ministro mauro campbell marques, segunda turma, julgado em 17/9/2015, dje 28/9/2015 – grifo nosso. V - No caso dos autos, o ora recorrente ingressou na sociedade após a sua dissolução irregular, conforme reconhecido pelo Tribunal a quo. Assim, não agiu com excesso de poderes, infração à lei ou ao estatuto. Não sendo cabível o redirecionamento da execução fiscal. Ressalta-se, ainda, que, nos termos da

⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no REsp nº 1.473.929/SP. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 21 out. 2014A. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 out. 2014. Disponível em: https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1358349&num_registro=201401868725&data=20141029&formato=PDF acesso em: 19 mai. 2020.

jurisprudência do STJ, o simples inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. VI - Correta portanto a decisão recorrida que deu provimento ao recurso especial para afastar o redirecionamento. VII - Agravo interno improvido.⁸⁵
(grifos nossos)

Verifica-se que por meio de acórdãos reiterados, os Ministros do STJ ressaltavam a possibilidade de aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica na constatação da responsabilidade tributária do artigo 135, inciso III do CTN.

Não obstante o entendimento exarado nos acórdãos acima, deve-se destacar que recentemente a 1ª Turma do STJ, ao apreciar os Recursos Especiais nº 1.173.201/SC e 1.775.269/PR, ambos sob relatoria do Ministro Gurgel de Faria, restringiu a aplicação do Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, decidindo de forma contrária a jurisprudência já assentada.

Restou decidido que as disposições dos artigos 134 e 135 do CTN são hipóteses de responsabilidade pessoal e previsão expressa pelo redirecionamento da execução fiscal, de forma que já autorizam o redirecionamento das execuções fiscais aos corresponsáveis, não sendo necessária a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. Nota-se que a autorização foi concedida independente da identificação do corresponsável constar na CDA objeto da execução fiscal.

Deste modo, apenas quando o redirecionamento não tiver previsão expressa no CTN é possível a instauração do incidente de desconconsideração de personalidade jurídica.

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. GRUPO ECONÔMICO. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE DA PESSOA JURÍDICA. FUNDAMENTO INVOCADO PARA ATRIBUIÇÃO DA RESPONSABILIDADE E À NATUREZA E À ORIGEM DO DÉBITO COBRADO. EXAME. NECESSIDADE. ACÓRDÃO. CASSAÇÃO.

1. "O agravo poderá ser julgado, conforme o caso, conjuntamente com o recurso especial ou extraordinário, assegurada, neste caso, sustentação oral, observando-se, ainda, o disposto no regimento interno do tribunal respectivo" (art. 1.042, § 5º, do CPC/2015).

2. A atribuição, por lei, de responsabilidade tributária pessoal a terceiros, como no caso dos sócios-gerentes, autoriza o pedido de redirecionamento de execução fiscal ajuizada contra a sociedade empresária inadimplente, sendo desnecessário o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica estabelecido pelo art. 134 do CPC/2015.

⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.611.500/SC. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, DF, 12 mar. 2019B. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 mar. 2019. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1801458&num_registro=201601753082&data=20190318&formato=PDF>. Acesso em: 01 jun. 2020.

3. Hipótese em que o TRF da 4ª Região decidiu pela desnecessidade do incidente de desconsideração, com menção aos arts. 134 e 135 do CTN, inaplicáveis ao caso, e sem aferir a atribuição de responsabilidade pela legislação invocada pela Fazenda Nacional, que requereu a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica para alcançar outra, integrante do mesmo grupo econômico.
4. Necessidade de cassação do acórdão recorrido para que o Tribunal Regional Federal julgue novamente o agravo de instrumento, com atenção aos argumentos invocados pela Fazenda Nacional e à natureza e à origem do débito cobrado.
5. Agravo conhecido. Recurso especial provido.⁸⁶

Assim sendo, verifica-se uma mudança de entendimento do STJ, que ao analisar a responsabilidade tributária em conjunto com o novo incidente de desconsideração da personalidade jurídica apresentado no CPC/15, restringe a sua aplicação para os termos do artigo 135, inciso III.

Não obstante o posicionamento adotado pelo STJ, a jurisprudência do TRF-3 indica que a controvérsia está distante de um consenso nos tribunais.

PROCESSUAL CIVIL. DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE DE SÓCIO. AUSÊNCIA DE FUNCIONAMENTO DA EMPRESA. INDÍCIO DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DE PERSONALIDADE JURÍDICA. POSSIBILIDADE DE TUTELA PROVISÓRIA. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO.

I. A ausência de funcionamento da sociedade no domicílio contratual caracteriza dissolução irregular e leva à responsabilização tributária dos sócios, que, numa situação de insolvência econômica, se obrigam a requerer a falência da entidade e a garantir o tratamento isonômico dos credores (artigo 135 do CTN e Súmula nº 435 do STJ).

II. O oficial de justiça, ao comparecer à sede de Sederpel Papelaria Ltda., não localizou o representante legal, nem bens passíveis de penhora.

III. Há indícios suficientes de abuso de personalidade jurídica, que autorizam materialmente a pretensão da União de incluir um dos administradores no polo passivo da ação - Derly Gonçalves.

IV. O pedido também tem cabimento sob o ponto de vista procedimental.

V. No processo de execução, o redirecionamento é acompanhado da citação do responsável para pagamento ou nomeação de bens à penhora (artigo 8º, *caput*, da Lei nº 6.830/1980).

VI. As garantias da ampla defesa e do contraditório são exercidas através da exceção de executividade ou dos embargos do devedor, nos quais o novo executado poderá questionar a motivação adotada para a despersonalização.

VII. A própria especificidade do procedimento torna diferida a dialética processual.

⁸⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo em Recurso Especial nº 1.173.201/SC. Relator: Ministro Gurgel de Faria. Brasília, DF, 21 fev. 2019B. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 01 mar. 2019. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1785399&tipo=0&nreg=201702371530&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20190301&formato=PDF&salvar=false>>. Acesso em: 02 jun. 2020.

VIII. O incidente de descon sideração da personalidade jurídica previsto nos artigos 133 a 137 do novo CPC não é incompatível com a metodologia já aplicada na execução fiscal.

IX. A ativação da responsabilidade tributária antes da citação do sócio se enquadra como tutela provisória, concedida no início da intervenção de terceiro (artigo 294). Pode ser de urgência, demonstrada pelas dilapidações costumeiras de patrimônio nas execuções, ou de evidência, atestada pela formação de jurisprudência dominante sobre a dissolução irregular.

X. Agravo de instrumento a que se dá provimento.⁸⁷ **(grifos nossos)**

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO ADMINISTRADOR. ARTIGO 135 DO CTN. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (ARTIGOS 133 A 137 DO CPC). AUSÊNCIA DE PREVISÃO NA LEF. APLICAÇÃO SUBSIDIÁRIA DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL. POSSIBILIDADE. RECURSO DESPROVIDO.

- O caso dos autos revela que a exequente pleiteou o redirecionamento do feito contra o sócio administrador da devedora, em razão de seu encerramento ilícito constatado por oficial de justiça, na forma dos artigos 113, §2º, 135, inciso III, do CTN e 4º, inciso V, da LEF, bem como da Súmula 435 do STJ. Ao analisar o requerimento, o magistrado a quo, de ofício, determinou a instauração de incidente de descon sideração da personalidade jurídica (artigos 133/137 do CPC), com a suspensão da ação e a citação do sócio.

- A inclusão de sócios administradores, diretores, gerentes ou representantes da executada no polo passivo da execução fiscal é matéria disciplinada nos artigos 134 e 135 do CTN e somente é cabível nos casos de gestão com excesso de poderes, infração à lei, ao contrato ou estatuto social ou, ainda, na hipótese de dissolução irregular da sociedade (Súmula 435 do STJ) (REsp 474.105/SP, Rel. Min. Eliana Calmon, DJU de 19.12.03; EREsp 260.017, Rel. Min. José Delgado, DJU de 19.4.2004; ERESP 174.532/PR, DJ 20/08/2001; REsp 513.555/PR, DJ 06/10/2003; AgRg no Ag 613.619/MG, DJ 20.06.2005; REsp 228.030/PR, DJ 13.06.2005). A finalidade é alcançar o patrimônio de terceiros, nas hipóteses em que a empresa devedora, comprovadamente, foi utilizada de maneira ilícita em detrimento do crédito fiscal. No mesmo sentido, o artigo 50 do Código Civil prevê a possibilidade de o credor atingir o patrimônio dos sócios quando demonstrado o abuso da personalidade jurídica da devedora de dívida não tributária, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial. Essas normas de cunho material têm a mesma essência e finalidade, a despeito de diferirem quanto às pessoas que podem ser responsabilizadas pela dívida originária: os sócios com poderes de gestão pelo CTN (além das pessoas previstas nos incisos do artigo 134 e nos incisos I e II do artigo 135) e qualquer sócio pelo CC. De outro lado, para que esses dispositivos sejam aplicados no processo, são necessárias regras procedimentais. No caso das execuções fiscais, estão previstas na Lei n.º 6.830/80 e, para as demais execuções de título extrajudicial, que não tenham lei processual específica, no Código de Processo Civil que, ademais, é regra geral e, por esse motivo, tem aplicação subsidiária às leis processuais especiais

⁸⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3º Região. Agravo de Instrumento nº 0005532-08.2015.4.03.0000/SP. Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3º Região. Relator: Desembargador Federal Antônio Cedenho. Brasília, DF, 15 dez. 2016A. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, SP, 19 jan. 2017. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5713921>>. Acesso em: 01 jun 2020.

quando omissas sob algum aspecto. É o caso da Lei n.º 6.830/80, cujo artigo 1º dispõe, *verbis*: "Art. 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."

- Portanto, à míngua de previsão na LEF de um incidente específico para a responsabilização de terceiros, inegável a possibilidade de se aplicar, subsidiariamente, a inovadora previsão do Código de Processo Civil de 2015 (Lei n.º 13.105/2015) do incidente de desconsideração da personalidade jurídica (artigos 133/137 do CPC), que nada mais estabelece do que a forma procedimental que deve obedecer a inclusão dos sócios gestores no polo passivo da execução fiscal. Dessa forma, não subsiste o argumento de que a responsabilidade tributária decorre de norma especial, sujeita a procedimento próprio no âmbito da legislação tributária (artigos 121, inciso II, e 135, inciso III, do CTN) e que, por esse motivo, o incidente processual não se lhe aplica, pois, como visto, direito material não se confunde com processual. Igualmente, afigura-se frágil a alegação de que houve instauração, de ofício, do incidente pelo magistrado *a quo*, dado que a exequente formulou pedido expresso para a inclusão de terceiros no polo passivo da demanda de origem (fl. 52). Por fim, não se verifica a alegada incompatibilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica com a execução fiscal, em virtude de aquele possibilitar a apresentação de defesa prévia, bem como a produção de provas sem garantia do juízo e a suspensão do curso do processo de maneira automática. Ao revés, garante ao terceiro que se pretende incluir no polo passivo do feito o exercício da ampla defesa e do contraditório (artigo 5º, inciso LV, da CF/88) no debate de uma questão de ordem pública (legitimidade passiva *ad causam*), que pode ser debatida também em sede de exceção de pré-executividade, sem qualquer garantia do juízo.

- À vista da fundamentação anteriormente explicitada, justifica-se a manutenção da decisão agravada.⁸⁸ **(grifos nossos)**.

Sobre a discussão, deve-se transcrever as razões apresentadas pelo Desembargador André Nabarrete nos autos do Agravo de Instrumento nº 0011847-18.2016.4.03.0000/SP de ementa transcrita acima, que vão de encontro a diversas das premissas defendidas no presente trabalho:

Saliente-se que há os que alegam que o artigo 133 do CPC somente se aplica nas situações de desconsideração da personalidade jurídica do artigo 50 do CC. O argumento é pueril. **Ambos os artigos 135 do CTN e 50 do CC cuidam da responsabilização do sócio por meio de, nas situações que descrevem, superar a proteção patrimonial de que gozam por força da personalidade da pessoa jurídica, que é então afastada.** As únicas notas distintivas residem nos âmbitos de aplicação, respectivamente, tributário e não tributário, e que a primeira restringe a responsabilização aos sócios com poderes de gerência. Todavia, nada as afasta de forma irreconciliável quanto à finalidade. Aliás, a regra tributária data de 1966, ao passo que a regra do

⁸⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3º Região. Agravo de Instrumento nº 0011847-18.2016.4.03.0000/SP. Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3º Região. Relator: Desembargador André Nabarrete. São Paulo, SP, 23 nov. 2016B. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, SP, 24 jan. 2017. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5595367>>. Acesso em: 01 jun. 2020.

Código Civil é quase trinta anos mais nova, editada após a evolução e o respaldo de toda uma construção doutrinária para possibilitar a superação da personalidade da pessoa jurídica nas situações de abuso e confusão. A essência, a materialidade, é inegavelmente a mesma, desconsiderar a empresa para alcançar o patrimônio do sócio. Diga-se, ainda, que esse argumento conduziria a situações paradoxais: o incidente do CPC seria aplicável aos casos de execução pela LEF de créditos não tributários (multas administrativas etc.), ao passo que os tributários dele estariam a salvo. Em conclusão, sobressai a natureza meramente processual do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, o que não interfere de modo algum na responsabilização do sócio, cuja fontes emergem do direito civil e tributário (além de outras). **Cuida meramente de disciplinar a forma como se dá a inclusão do sócio, de modo a assegurar sua defesa (artigos 5º, LIV e LV, da CF/88). Substitui com vantagens a construção jurisprudencial que admite a exceção de pré-executividade, na medida em que afasta a surpresa e as pesadas consequências decorrentes da prévia inclusão no polo passivo para discussão posterior.** Ademais, não há que se falar em incompatibilidade com a execução fiscal, em virtude de possibilitar a defesa sem prévia garantia do juízo, o que já era permitido por meio da mencionada exceção para o debate de questão de ordem pública, que prescindia de prova.⁸⁹ (grifo nosso)

Percebe-se que o julgador exalta a compatibilidade do incidente de desconsideração de personalidade jurídica com o artigo 135 do CTN, frisando que tais normas detêm a mesma essência e finalidade, qual seja, a responsabilidade de agentes por dívidas originárias da pessoa jurídica em razão de infrações cometidas por eles. Também é evidenciada a falta de previsão da LEF em relação a um incidente próprio para responsabilização dos sócios e administradores nos termos do artigo 135 do CTN, sendo plenamente possível a aplicação subsidiária do NCPC/15 e do incidente de desconsideração da personalidade jurídica regulado pelos artigos 133 a 137 do referido código.

Considerando a divergência jurisprudencial sobre o tema no TRF-3⁹⁰, foi instaurado em 15/02/2017 o incidente de resolução de demandas repetitivas nº 0017610-97.2016.4.03.0000/SP. O incidente se encontra pendente de julgamento no tribunal e deve ser mais um passo na direção de um consenso jurisprudencial⁹¹.

⁸⁹ BRASIL, 2016B.

⁹⁰ Jurisprudência contrária a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do artigo 135, III do CTN: AI nº 5014022-26.2018.4.03.0000, 5018537-70.2019.4.03.0000 e 5009067-83.2017.4.03.0000.

⁹¹ PROCESSO CIVIL. INCIDENTE DE RESOLUÇÃO DE DEMANDAS REPETITIVAS. ADMISSIBILIDADE. EXECUÇÃO FISCAL. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.1. O requisito legal de efetiva repetição de processos que tem por objeto a mesma questão de direito restou comprovado pelos extratos de andamento processual que foram juntados aos autos.

2. Risco de ofensa à segurança jurídica e isonomia restou caracterizado diante do ambiente de dubiedade procedimental estabelecido.3. **Questão controvertida de direito processual: o redirecionamento de execução de crédito tributário da pessoa jurídica para os sócios dar-se-ia nos próprios autos da execução fiscal ou em sede de incidente de desconsideração da personalidade jurídica.**4. Incidente de Resolução de

Isto posto, observamos que há um manifesto desencontro entre os diversos entendimentos doutrinários e jurisprudenciais sobre o assunto. A volatilidade das posições do STJ ocasionam um cenário de difícil previsão para a aplicabilidade do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica no contexto da responsabilidade pessoal elencada no artigo 135, III do CTN, não obstante os evidentes benefícios trazidos da aplicação do incidente nas execuções fiscais, fortalecendo os princípios do contraditório e da ampla defesa, bem como a proteção dos terceiros responsabilizados autoritariamente por débitos fiscais.

Deste modo, tratando-se da novidade dos procedimentos apresentados pelo CPC/15 e levando em consideração os preceitos advindos da Lei da Liberdade Econômica, será interessante observar o desenvolvimento da jurisprudência no âmbito de aplicação do artigo 135, III do CTN.

4 CONCLUSÃO

As especificidades encontradas na legislação que rege a responsabilidade jurídica no âmbito do artigo 135 do CTN e o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto pelo NCPC, implicam em uma evidente divergência doutrinária e jurisprudencial sobre a aplicabilidade do instituto no direito tributário. Nessas condições, entende-se que a interpretação deve ser extraída a partir dos princípios da ampla defesa e do contraditório, bem como dos objetivos que moldam a responsabilidade tributária e o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, quais sejam, a defesa da personalidade jurídica e a necessidade de punição da sua mácula.

Nesse ponto, reiteramos diversas vezes ao longo do presente trabalho que a responsabilidade tributária oriunda do artigo 135, III do CTN é decorrente da comprovação inequívoca de conduta dolosa do agente culminando em ato com excesso de poderes ou fraude a lei, o contrato social ou estatuto. O que se verifica, no entanto, é o emprego do autoritarismo por parte de Administração Pública, que muitas vezes responsabiliza pessoalmente o agente sem a devida comprovação de sua conduta.

Demandas Repetitivas admitido. (BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas nº 0017610-97.2016.4.03.0000/SP. Órgão Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região. Relator: Desembargador Federal Baptista Pereira. São Paulo, SP, 08 fev. 2017. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, SP, 08 fev. 2017. <http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5730020>Acesso em: 29 mai. 2020)

Desta forma, procurou-se estabelecer as balizas necessárias à configuração da responsabilidade pessoal no direito tributário, buscando a definição evidente para os termos excesso de poderes e infração de lei, contrato social ou estatuto.

Assim, entendemos que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica definido pelo NCPC/15 é o instrumento processual que está mais de acordo com os princípios do contraditório e da ampla defesa. O incidente concede a Fazenda Pública a possibilidade de destrinchar especificamente os atos dos sócios e administradores que ensejaram tal responsabilidade, bem como oportuniza ao sócio administrador a sua defesa sem a necessidade da, ressalta-se, **muito gravosa**, prévia constrição patrimonial e custosa defesa no âmbito das Execução Fiscal.

Ainda, é cediço que a desconsideração da personalidade jurídica foi criada com objetivo de defender a pessoa jurídica do malgrado dos seus sócios e administradores. Os atos definidos no artigo 135 do CTN são uma manifesta ofensa a personalidade jurídica, e derivam-se, em sua parcela majoritária, do desvio de finalidade e da confusão patrimonial, sendo perfeitamente compatível a constatação conjunta das práticas por meio do incidente de desconsideração da personalidade jurídica exposto no NCPC/15.

Em relação ao debate processual, deve-se evidenciar o caráter suplementar do NCPC no que tange a Lei de Execuções Fiscais, e realçar novamente que não existe na legislação tributária procedimento relativo a desconsideração da personalidade jurídica ou a responsabilização dos sócios e administradores no âmbito da Execução Fiscal, sendo possível e necessário o emprego do NCPC para preenchimento da lacuna.

Conforme alega Rubens Requião, a ausência de lei específica não deve ser utilizada como delimitador da aplicabilidade do instituto de desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que não se deve empregar tal argumento em benefício daqueles que manipulam o véu de proteção da personalidade jurídica para atos contrários ao direito, e bem como abster a Fazenda Pública de demonstrar inequivocamente os elementos necessários a responsabilização.

Por fim, observamos que o NCPC/15 e a Lei de Liberdade Econômica objetivam evidentemente o estabelecimento dos princípios do contraditório e da ampla defesa, sendo o incidente de desconsideração da personalidade jurídica definido nos artigos 133 a 137 do NCPC/15 a personificação dessa instância, de modo que apesar da volatilidade da jurisprudência do STJ, não se deve afastar o emprego do incidente na responsabilidade pessoal do artigo 135, inciso III do CTN, tendo em vista que as suas vantagens ao processo executivo são manifestas e representam uma defesa aos direitos do contribuinte em face da arbitrariedade do Estado.

5 REFERÊNCIAS

ALVIN, Thereza; CAMARGO, Luiz Henrique Volpe; SCHIMITZ, Leonardo Zieseimer. CARVALHO, Natália Gonçalves de Macedo (coord.). **O Novo Código de Processo Civil Brasileiro** – Estudos Dirigidos: esquematização e procedimentos. 1. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

ASSIS, Emanuel Carlos Dantas. Arts. 134 e 135 do CTN: Responsabilidade culposa e dolosa dos sócios e administradores de empresas por dívidas tributárias de pessoa jurídica. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (coord.). **Responsabilidade tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

ATALIBA, Geraldo. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. 2. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

BALEEIRO, Aliomar, **Direito Tributário Brasileiro**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1970.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. rev. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

BOTTALO, Eduardo Domingos. Alguns Reflexos do Código Civil no Direito Tributário In: GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. 1. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BRASIL. **Código de Processo Civil e Normas Correlatas**. 7. ed. Brasília: Senado Federal, 2015A. Disponível em: <<https://www2.senado.leg.br/bdsf/bitstream/handle/id/512422/001041135.pdf>>. Acesso em: 10 jun. 2020.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em: 26 mai. 2020.

BRASIL. Fórum de Execuções Fiscais. **Enunciados Aprovados**. Rio de Janeiro, 2015 Disponível em: <<https://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/10/enunciadosforexec2015.pdf>>. Acesso em: 24 mai. 2020.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 17 mar. 2015B. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 28.mai. 2020.

BRASIL. Lei nº 6.830/1980, de 22 de setembro de 1980. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 24 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm>. Acesso em: 02 jun. 2020.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 11 jan. 2002. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm>. Acesso em: 25 mai. 2020.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm>. Acesso em: 05 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no REsp nº 1.473.929/SP. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 21 out. 2014A. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 29 out. 2014. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1358349&num_registro=201401868725&data=20141029&formato=PDF>. Acesso em: 19 mai. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.101.728. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, DF, 11 mar. 2009. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 23 mar. 2009. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1358349&num_registro=201401868725&data=20141029&formato=PDF>. Acesso em: 01 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.104.900/ES. Relatora: Ministra Denise Arruda. Brasília, DF, 25 mar. 2019A. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 01 abr. 2009. <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=869294&num_registro=200802743578&data=20090401&formato=PDF> Acesso em: 20 mai. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.182. 385. Relator: Ministro Luís Felipe Salomão. Brasília, DF, 06 nov. 2014B. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 11 nov. 2014. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/websecstj/cgi/revista/REJ.cgi/ITA?seq=1362922&tipo=0&nreg=201000368557&SeqCgrmaSessao=&CodOrgaoJgdr=&dt=20141111&formato=PDF&salvar=false>>. Acesso em: 02 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 804.441. Relator: Ministra Denise Arruda. Brasília, DF, 16 ago. 2007. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 24 set. 2007. Disponível em: <

https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=711989&num_registro=200502082119&data=20070924&formato=PDF >. Acesso em: 01 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 1.611.500/SC. Relator: Ministro Francisco Falcão. Brasília, DF, 12 mar. 2019B. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 18 mar. 2019. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1801458&num_registro=201601753082&data=20190318&formato=PDF>. Acesso em: 01 jun. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial nº 965.223/SP. Relatora: Ministra Eliana Calmon. Brasília, DF, 18 set. 2008. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 21 out. 2008. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=820215&num_registro=200701510936&data=20081021&formato=PDF>. Acesso em: 18 mai. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula 430. Brasília, DF, 24 de mar. 2010. **Diário de Justiça Eletrônico**, Brasília, DF, 13 mai. 2010. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 01 mai. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3º Região. Agravo de Instrumento nº 0005532-08.2015.4.03.0000/SP. Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3º Região. Relator: Desembargador Federal Antônio Cedenho. Brasília, DF, 15 dez. 2016A. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, SP, 19 jan. 2017. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5713921>>. Acesso em: 01 jun. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3º Região. Agravo de Instrumento nº 0011847-18.2016.4.03.0000/SP. Quarta Turma do Tribunal Regional Federal da 3º Região. Relator: Desembargador André Nabarrete. São Paulo, SP, 23 nov. 2016B. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, SP, 24 jan. 2017. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5595367>>. Acesso em: 01 jun. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3º Região. Agravo de Instrumento nº 5010433-26.2018.4.03.0000. Relator: Desembargador Federal Valdeci dos Santos. São Paulo, SP, 19 set. 2019C. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, SP, 20 jun. 2020. Disponível em: <<https://pje2g.trf3.jus.br:443/pje/Processo/ConsultaDocumento/listView.seam>>. Acesso em: 30 jun. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3º Região. Apelação Cível nº 0004990-18.2009.4.03.6105/SP. Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 3º Região. Relator: Desembargador Federal Peixoto Junior. São Paulo, SP, 08 out. 2019D. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, SP, 25 out. 2019. Disponível em:

<<https://pje2g.trf3.jus.br:443/pje/Processo/ConsultaDocumento/listView.seam> >. Acesso em: 01. jun. 2020.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3^o Região. Apelação Cível n^o 5002518-23.2018.4.03.6111. Terceira Turma do Tribunal Regional Federal da 3^o Região. Relator: Desembargador Federal Antônio Cedenho. São Paulo, SP, 21 fev. 2020. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, SP.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3^a Região. Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas n^o 0017610-97.2016.4.03.0000/SP. Órgão Especial do Tribunal Regional Federal da 3^a Região. Relator: Desembargador Federal Baptista Pereira. São Paulo, SP, 08 fev. 2017. **Diário de Justiça Eletrônico**, São Paulo, SP 15 fev. 2017. Disponível em: <<http://web.trf3.jus.br/acordaos/Acordao/BuscarDocumentoGedpro/5730020>>. Acesso em: 20 mai. 2020.

CÂMARA, Alexandre Freitas. **O novo processo civil brasileiro**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2016.

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

COELHO, Fábio Ulhôa. **Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa**. 28. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Desconsideração da Empresa e do Negócio Jurídico. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, n. 113, p. 104-108, out. 2010.

CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. **A Fazenda Pública em juízo**. 9. ed. São Paulo: Dialética, 2011.

FAZZIO JÚNIOR, Waldo. **Manual de Direito Comercial**. 17. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Atlas, 2016.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária do Administrador e o Dever de Motivação do Ato Administrativo. **IBET**, São Paulo, nov. 2018. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/12/Maria-Rita-Ferragut.pdf>>. Acesso em: 05 mai. 2020.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e Código Civil de 2002**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2005.

FREITAS, Elizabeth Cristina Campos Martins de. **Desconsideração da personalidade jurídica**: análise à luz do código de defesa de consumidor e do novo código civil. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2004.

MACHADO, Hugo de Brito de. **Curso de Direito Tributário**. 24 ed. São Paulo: Ed. Malheiros, 2004A.

MACHADO, Hugo de Brito. **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. 2. 1. ed. São Paulo: Atlas, 2004B.

MARTIN, Ives Gandra da Silva. Elisão e Evasão Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; BRITO, Edvaldo Brito (org.). **Doutrinas essenciais: Direito Tributário**, v. 6. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Comentários ao Código Tributário Nacional**, v. 2. (arts. 96 a 218). 5. ed ver. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

MELLO, Celso Antônio Bandeira de Mello. **Curso de Direito Administrativo**. 31. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

MELO, José Eduardo Soares de. **Curso de Direito Tributário**. 10. ed. São Paulo: Dialética, 2012.

MELO, José Soares de. A desconsideração da personalidade jurídica no Código Civil e Reflexo no Direito Tributário . In: GRUPENMACHER, Betina Traiger (coord.). **Direito Tributário e novo Código Civil**. 1. ed. São Paulo: Quater Latin, 2004.

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de Direito Comercial e de Empresa**, v. 1. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F. de. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica no CPC-2015 e a responsabilidade tributária: primeiras impressões. In: SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F. de; CUNHA, Leonardo Carneiro da (coord.). **Novo CPC e o Processo Tributário**. 1. ed. São Paulo: Focofiscal, 2015.

QUINHÃO, Rubens. **Abusos de direito e fraude através da personalidade jurídica**. Revista dos Tribunais 1. ed. São Paulo: RT, 1969.

REQUIÃO, Rubens. Abuso de direito e Fraude através da Personalidade Jurídica (Disregard Doctrine). **Revista dos Tribunais RT**, São Paulo, n° 410/12, dez. 1969.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Quartier Lantin, 2007.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**, . São Paulo: Resenha Tributária, 1975

THEODORO JÚNIOR, Humberto. Medida Cautelar Fiscal: responsabilidade tributária do sócio-gerente (CTN, art. 135). **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 739, p. 123, maio 1997.

TORRES, Heleno Taveira. Regime Tributário da Interposição de Pessoas e da Desconsideração da Personalidade Jurídica: os Limites do Artigo 135, II e III, do CTN. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. 1. ed. São Paulo: Quarter Latin, 2005.

TORRES, Heleno. **Direito Tributário e Direito Privado**. 1. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

VASCONCELOS, Breno; MATTHIENSEN, Maria. Responsabilização tributária no Novo CPC. **Mannrich Vasconcelos**, São Paulo, dez. 2016. Disponível em: <<https://mannrichvasconcelos.com.br/artigo-responsabilizacao-tributaria-no-novo-cpc-valor-economico/>>. Acesso em: 20 mai. 2020.

WALD, Arnaldo; MORAES, Luiza Rangel. Desconsideração da Personalidade Jurídica e seus Efeitos Tributários. In: TORRES, Heleno Taveira. QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. 1. ed. São Paulo: Quarter Latin, 2005.

WORMSER, I. Maurice. **Disregard of the corporate fiction and allied Corporation problems**. New York: Baker, Voorhis and Company, 1927.