

CURSO DE DIREITO

Edislene Pinheiro Caseiro

**O INCIDENTE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA
NAS EXECUÇÕES FISCAIS TRIBUTÁRIAS**

Santa Cruz do Sul
2018

Edislene Pinheiro Caseiro

**O INCIDENTE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NAS
EXECUÇÕES FISCAIS TRIBUTÁRIAS**

Trabalho de Conclusão apresentado ao Curso de
Direito da Universidade de Santa Cruz do Sul para
obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientadora: Profa. Me. Dienyffer Brum de Moraes.

Santa Cruz do Sul

2018

À minha família, sem vocês nada teria sentido.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à Deus, por me guiar e cuidar de cada momento da minha vida.

À professora orientadora, por me direcionar na pesquisa realizada, pelo encorajamento e por esclarecer todos os meus questionamentos.

À minha mãe por me incentivar em todos os momentos da minha vida e estar ao meu lado, mesmo longe, nos momentos mais difíceis.

Aos sábios e prestativos ex-colegas de trabalho da Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional, por terem me mostrado o universo da execução fiscal e que muito me ajudaram em meu desenvolvimento de raciocínio jurídico.

Por fim, agradeço aos meus familiares e amigos pelo incentivo e amizade, e aos professores da graduação pelos ensinamentos transmitidos durante essa jornada.

RESUMO

Nesse trabalho, objetiva-se a análise do incidente da desconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais tributárias considerando-se o regramento adotado pelo Código de Processo Civil acerca do referido tema. Nesse contexto, a problemática a ser enfrentada trata-se da possível aplicação do Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica nas execuções fiscais tributárias após o advento no novo CPC. A fim de viabilizar esse estudo, utiliza-se o método de abordagem dedutivo, que é a análise de tópicos específicos para então entender o tema em geral, sendo o método de procedimentos o histórico bibliográfico, com pesquisa em livros, artigos e demais materiais escritos. No que tange à técnica de pesquisa, usa-se a documentação indireta, como pesquisa em livros, artigos e jurisprudências, mais precisamente na esfera do Superior Tribunal de Justiça após o advento do CPC de 2015. Por fim, pode-se inicialmente, afirmar que o incidente da desconsideração da personalidade jurídica, não deve ser aplicado às execuções fiscais, tendo em vista a existência de causas legais estipuladas pelo Código Tributário Nacional e pelas Súmulas do STJ, as quais versam sobre a prescindibilidade da instauração do incidente com o intuito de responsabilização de terceiro. Ainda, não há necessidade de instauração do incidente previsto no Código de Processo Civil no âmbito das execuções fiscais tributárias, uma vez que esta lei será aplicada apenas quando houver lacuna a ser preenchida no CTN ou na Lei de Execuções Fiscais, dado seu caráter subsidiário, enquanto estas possuem caráter preferencial.

Palavras-chave: Código processo civil. Código tributário nacional. Execução fiscal tributária. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Responsabilidade de terceiros.

ABSTRACT

In this work, there is aimed the analysis of the disregard doctrine in the tax executions considering the rule adopted by the Code of Civil procedure on that subject. In this context, the problem to be faced is the possible application of the incident of the disregard of the legal personality in tax executions after the advent of the new CPC. In order to enable this study, the method of deductive approach is used, which is the analysis of specific topics to then understand the topic in general, being the method of procedures the bibliographic history, with research in books, articles and other materials Written. Regarding the research technique, indirect documentation is used, such as research in books, articles and jurisprudence, more precisely in the sphere of the Superior Court of Justice after the advent of the CPC of 2015. Finally, it may be initially stated that the incident of the disregard doctrine should not be applied to fiscal executions, with a view to the existence of legal causes stipulated by the National tax code and the precedents of the STJ, the The dispensability of the incident with the intention of third party accountability. Still, there is no need to establish the incident provided in the Code of Civil procedure in the context of tax executions, since this law will be applied only when there is gap to be filled in the CTN or in the law of fiscal executions, given its Subsidiary character, while these have a preferential character.

Keywords: Civil Procedure Code. National tax code. Tax executions. Disregard doctrine. Responsibility of third parties.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS NO DIREITO TRIBUTÁRIO ..	10
2.1	Noções gerais sobre a relação jurídica tributária.....	11
2.1.1	Definição e espécies de tributo	12
2.1.2	Competência tributária e sujeito ativo	15
2.1.3	Sujeito passivo.....	17
2.1.3.1	A diferenciação entre contribuinte e responsável	18
2.2	Ação de execução fiscal.....	20
2.2.1	Redirecionamento.....	23
3	CONTEXTUALIZAÇÃO DO INSTITUTO DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO DIREITO BRASILEIRO	25
3.1	A proteção à personalidade jurídica das pessoas jurídicas	26
3.1.1	Natureza jurídica das pessoas jurídicas e a sua personalidade.....	27
3.1.2	Princípio da autonomia patrimonial	29
3.2	Desconsideração da personalidade jurídica	30
3.2.1	Teorias maior e menor.....	33
3.2.2	Desconsideração inversa.....	34
3.2.3	Tratamento processual da desconsideração da personalidade jurídica	35
3.2.3.1	O incidente da desconsideração da personalidade jurídica no Código de Processo Civil de 2015.....	38
4	INTERSECÇÕES POSSÍVEIS ENTRE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS E DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA	41
4.1	A responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN	41
4.2	A responsabilidade do administrador em casos de dissolução irregular	44
4.3	A responsabilidade tributária decorrente da formação de grupo	

	econômico	46
4.4	Aplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica em execução fiscal.....	47
4.4.1	A subsidiariedade das normas processuais comuns e a lacuna da Lei nº 6.830/1980	50
5	CONCLUSÃO	53
	REFERÊNCIAS	57

1 INTRODUÇÃO

O presente trabalho aborda o tema do incidente da desconsideração da personalidade jurídica, tendo em vista a segurança que a personificação da pessoa jurídica garante ao patrimônio pessoal do sócio integrante do quadro empresarial.

Considerando o advento do atual CPC e a existência de divergência entre a doutrina e a jurisprudência brasileira, busca-se analisar a aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais tributárias, levando em conta a responsabilidade elencada no art. 135, III do CTN.

Ainda, trata-se de um tema de grande relevância haja vista a indispensabilidade de adequação processual e material, após as mudanças no ordenamento jurídico que aborda a matéria, pois não havia regramento para a aplicação do incidente da desconsideração da personalidade jurídica, o que acarretava grande tumulto processual.

Para elaboração do presente trabalho, utiliza-se do método de abordagem dedutivo, uma vez que se pretende analisar os tópicos específicos do instituto para então entender o tema no seu aspecto geral, assim como examinar as mudanças trazidas através do regramento processual vigente. No que diz respeito à técnica de pesquisa, dá-se através de pesquisas em livros, artigos e precedentes jurisprudenciais.

Considerando a realidade legislativa e diante da necessidade de maior segurança jurídica, é de extrema importância o exame da aplicação do incidente, bem como da adequação procedimental, a fim de possibilitar uma solução para os casos de dissolução irregular da empresa e outros que se apresentem na realidade prática.

Com intuito de examinar a responsabilidade jurídica de terceiros no direito tributário, o primeiro capítulo deste trabalho aborda as noções gerais da relação jurídica tributária, a fim de viabilizar o entendimento dos aspectos básicos desta relação. Ademais, visando ingressar de modo útil no incidente da desconsideração da personalidade jurídica, é desenvolvida a análise da obrigação e do crédito tributário, com o conseqüente exame da ação de execução fiscal e do instituto do redirecionamento.

Prosseguindo nessa diretriz, o segundo capítulo trata da contextualização do incidente da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro, onde se

dá a construção dos principais pontos acerca do instituto, com a análise das teorias maior e menor e a desconsideração inversa. Por fim, introduzem-se os elementos gerais do incidente diante da vigência do CPC, o qual proceduralizou o instituto, visando examinar as disposições previstas na nova legislação processual, e ainda sopesar as garantias do contraditório e da ampla defesa dadas ao réu.

O terceiro capítulo, tem como objetivo apresentar as conexões entre a responsabilidade tributária de terceiros e o incidente da desconsideração da personalidade jurídica, através do estudo das responsabilidades previstas no CTN. Além disso, versa acerca do cabimento do incidente nas ações de execução fiscal tributária, bem como a análise da subsidiariedade das normas processuais comuns e a lacuna da lei de execuções fiscais, no que tange à desconsideração da personalidade jurídica.

Levando em conta os princípios e requisitos aplicáveis ao incidente de desconsideração da personalidade jurídica e ao redirecionamento, bem como as correntes doutrinárias divergentes, a presente pesquisa possibilita a verificação da segurança jurídica e a efetiva aplicação dos princípios constitucionais.

Dessa maneira, o estudo ora apresentado visa possibilitar uma melhor compreensão do instituto do incidente da desconsideração da personalidade jurídica, assim como da aplicabilidade das normas gerais de processo civil na esfera das execuções fiscais tributárias, visto que há inúmeras controvérsias acerca da aplicabilidade do instituto da desconsideração no âmbito do direito tributário.

2 RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS NO DIREITO TRIBUTÁRIO

Primeiramente, cabe observar que a responsabilidade do contribuinte se origina de sua posição de sujeito passivo direto da relação tributária, contudo o CTN prevê também a responsabilidade de terceiros no direito tributário, a qual encontra-se elencada nos arts. 134 e 135 do CTN, tratando-se de pessoas que não são os sucessores e tampouco contribuintes.

O art. 134 do CTN, estabelece como terceiros os pais, pelos tributos devidos pelos filhos; os tutores e curadores, pelos tributos devidos pelos tutelados e curatelados, bem como os administradores de bens de terceiros; inventariante, pelo tributo devido pelo espólio; síndico e comissário, pelo tributo devido pela massa falida ou concordatário; os tabeliães, escrivães e demais serventuários, pelo tributo do ato praticado por eles ou na sua presença e os sócios na liquidação da sociedade.

A responsabilidade no art. 134 do CTN, possui caráter subsidiário, ou seja, apenas ocorrerá em caso de impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte, ainda, importante lembrar que esta refere-se exclusivamente aos tributos e multas moratórias.

Por outro lado, o art. 135 do CTN, estatui como terceiros além das pessoas referidas no art. 134, os mandatários, prepostos e empregados, assim como os gerentes, diretores ou o representante da pessoa jurídica de direito privado.

Na hipótese do art. 135 do CTN, a responsabilidade é exclusiva, ou seja, o indivíduo responderá pelo tributo, se ele deu ensejo à sua incidência ao praticar atos com excesso de poder ou em discordância da lei, do contrato social e estatuto.

Importante ressaltar que os sujeitos do art. 135 do CTN, ao cometerem o ilícito acima mencionado, deixam de responder apenas da impossibilidade do cumprimento da obrigação, e assumem a responsabilidade integral dos créditos tributários, passando a responderem exclusivamente pela obrigação principal.

Ademais, o tema de grande relevância acerca da matéria de terceiros no direito tributário, relaciona-se à abrangência do art. 135, III, do CTN, e desta forma compreender em quais casos os indivíduos ali elencados, responderão pelo crédito tributário, salientando-se que apenas a condição de sócio não resulta na responsabilidade tributária, consoante entendimento do STJ exarado no agravo regimental nº 847616, eis que ausente a função de administração.

2.1 Noções gerais sobre a relação jurídica tributária

A análise da relação jurídica é imprescindível para a compreensão do presente estudo, esta contém dois requisitos para sua formação, são eles a relação intersubjetiva, ou seja, a existência de dois ou mais sujeitos na relação, e a hipótese normativa, a qual trata-se da norma jurídica. Assim entende Reale (2002, p. 216),

Dois requisitos são, portanto, necessários para que haja uma relação jurídica. Em primeiro lugar, uma relação intersubjetiva, ou seja, um vínculo entre duas ou mais pessoas. Em segundo lugar, que esse vínculo corresponda a uma hipótese normativa, de tal maneira que derivem consequências obrigatórias no plano da experiência.

Desta forma, tem-se que a relação jurídica é composta por um sujeito ativo, por um sujeito passivo e pelo objeto, o qual podemos classificar como a obrigação da relação jurídica tributária.

A obrigação é um vínculo entre dois ou mais sujeitos, subordinados a uma regra de conduta, sendo composto pelo devedor e pelo credor. O primeiro possui obrigação de cumprir a conduta, enquanto o segundo possui o direito de exigir o cumprimento da conduta.

A obrigação é composta por três elementos, sendo eles os sujeitos da relação, credor e devedor; o objetivo, prestação a ser cumprida e o vínculo jurídico, segundo os ensinamentos de Pereira (2007), o sujeito é o elemento subjetivo da obrigação, o qual a norma jurídica confere faculdade de agir, seja para exigir a prestação, no caso do sujeito ativo ou para cumprir a obrigação, nos casos do sujeito passivo; o objeto, por sua vez é a prestação, que se encontra vinculada a um fato humano e o vínculo jurídico é a imposição de submissão entre o credor e o devedor.

No que tange ao Direito Tributário, a relação jurídica deriva da Constituição Federal, seu vínculo jurídico surge da lei, ou seja, o indivíduo que pratica fato previsto em lei está sujeito à obrigação de cumprir a conduta prevista na norma.

Percebe-se que a relação jurídica tributária é compulsória, pois a constituição da relação tributária independe de manifestação de vontade do sujeito passivo da obrigação. Contudo, é importante frisar que a obrigação jurídica só nascerá se houver a hipótese de incidência, a qual decorre de lei, e define os atos e situações materiais que ensejarão a relação jurídica tributária, cuja a ocorrência prática será chamado fato gerador.

Portanto, o legislador primeiro cria a norma, descrevendo uma situação abstrata que deve acontecer para que seja constituída a obrigação e, após a ocorrência do fato gerador, forma-se a relação jurídica tributária, uma vez que a hipótese de ocorrência se refere apenas a descrição ou previsão do fato, enquanto o fato gerador diz respeito à concretização da hipótese de ocorrência.

Neste sentido preceitua Machado (2008, p. 127-128):

É importante notar que a expressão hipótese de incidência, embora às vezes utilizada como sinônimo de fato gerador na verdade tem significado diverso. Basta ver-se que uma coisa é a descrição legal de um fato, e outra coisa é o acontecimento desse fato. [...] A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, [...] é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é a concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto.

A relação jurídica tributária caracteriza-se como uma submissão do indivíduo ao direito do ente público de exigir a prestação pecuniária perante os serviços de administração prestados, os quais sempre serão decorrentes de lei, ficando assim qualificada a responsabilidade fiscal.

Considerando que o poder de tributar encontra-se concentrado nas mãos do ente estatal, a fim de viabilizar a administração das necessidades sociais, e a conseqüente cobrança destas, surge a relação jurídica de tributação, entre a sociedade e o poder público, sendo esta decorrente da Constituição Federal.

Por sua vez, com o intuito de gerir esta relação de forma justa e correta, a Constituição Federal, em seu art. 146, III, dispôs que a estipulação das normas gerais em matéria tributária dar-se-á apenas por lei complementar, sendo este papel desempenhado pelo CTN, que mesmo editado como lei ordinária, foi recepcionado pela Constituição Federal com *status* de lei complementar, desta forma sua matéria engloba e elenca as definições e espécies de tributos, entre outras normas gerais.

2.1.1 Definição e espécies de tributo

O conceito de tributo encontra-se elencado no art. 3º do CTN, o qual é entendido como “[...] toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. (BRASIL, 1996, <<http://www.planalto.gov.br>>).

Analisando tal conceito, temos que prestação pecuniária é aquela que assegura meios financeiros necessários para o Estado se manter, ainda se tem que o tributo será pago em moeda ou cujo o valor nela se possa exprimir, ou seja, a obrigação tributária será ordinariamente satisfeita mediante pagamento em dinheiro, contudo há casos especiais em que é possível a realização de entrega de bem imóvel, chamada de dação em pagamento, desde que permitida por lei. A compulsoriedade, por sua vez, caracteriza a ausência de vontade da parte que assume a obrigação, pois sua obrigatoriedade deriva apenas de lei.

Ainda, verifica-se que o tributo não pode ser constituído como sanção de ato ilícito, assim sua hipótese de incidência sempre deverá ser atividade plenamente lícita, não podendo o legislador incluir o elemento de ilicitude na hipótese de incidência, uma vez que o tributo só será criado por lei, conforme estabelecido no art. 150, I, da CF/88.

No que tange a sua cobrança, percebe-se que esta será mediante atividade administrativa plenamente vinculada, isto é, o Estado não terá liberdade para analisar a conveniência e a oportunidade de agir, estará inteiramente vinculado ao cumprimento do comando legal.

Entende-se que a cobrança dos tributos resulta de um fato gerador, o qual decorre de uma atividade que deverá ser lícita e que, por consequência, constitui uma relação jurídica tributária, com o fito de criar uma responsabilidade e imputá-la ao contribuinte, a fim de que este pague os encargos legais desta relação mediante prestação pecuniária.

Tal conceito nada mais é que uma regra de comportamento, o qual foi estabelecida com o objetivo de sanar as controvérsias existentes acerca do tema.

Segundo Paulsen (2012, p. 143):

Os critérios de justiça tributária considerados são a justiça distributiva, fundada na capacidade contributiva de cada pessoa, ou a justiça comutativa, buscando de cada um custeio da atividade estatal que lhe diz particularmente respeito, por ser divisível e específica.

Por outro lado, a sua função, esta decorre do objetivo de angariar recursos financeiros para o Estado com o intuito de satisfazer suas necessidades, tratando-se de um ato unilateral previsto em lei de natureza *ex lege*.

No sistema jurídico brasileiro, existia grande discussão acerca da repartição das espécies de tributos, e por esse motivo adotou-se o entendimento do Supremo Tribunal Federal, conforme se depreende da ADI nº 447, os tributos são divididos em cinco espécies, quais sejam: a) os impostos; b) as taxas c) as contribuições especiais; d) contribuições de melhoria e e) os empréstimos compulsórios.

O imposto encontra-se descrito no art. 16 do CTN, como uma espécie tributária cujo o fato gerador independe da atividade estatal específica, sua distribuição do ônus tributário encontra-se vinculado à capacidade contributiva do indivíduo.

Por outro lado, a taxa é uma espécie de tributo que se encontra vinculada à atividade estatal, tendo como fato gerador o exercício regular do poder de polícia ou a utilização efetiva ou potencial de um serviço público específico e divisível, prestado ou colocado à disposição do contribuinte, conforme preceitua o art. 77 do CTN.

As contribuições especiais, por sua vez, são exações definidas pela destinação vinculada do produto da arrecadação a finalidades constitucionalmente determinadas e relacionadas a grupos de contribuintes.

Já o fato gerador das contribuições de melhoria, nos termos do art. 81 do CTN é a obra pública que decorra a valorização imobiliária, ou seja, este tributo além de depender de atividade estatal específica para ser cobrado, deve enriquecer ou beneficiar determinado contribuinte.

Por sua vez, o empréstimo compulsório não possui fato gerador especificado, porém possui critério de validação constitucional, segundo se verifica do art. 148 da CF/88, possuindo finalidade de gerar recursos caso o Estado venha a enfrentar estado de calamidade ou de guerra externa, bem como nos casos de investimento público de caráter urgente e relevante interesse nacional, e ainda detém caráter de promessa de devolução do pagamento.

A cobrança dos referidos tributos trata-se de uma atividade estatal, pois é dever e atribuição do Estado, bem como emana da lei a competência para tanto.

Neste sentido preceitua Machado (2011, p. 48):

O Estado, no exercício de sua soberania, tributa. Mas a relação de tributação não é simples relação de poder. É relação jurídica, pois está sujeita a normas as quais se submetem os contribuintes e também o Estado. A Instituição do tributo é sempre feita mediante lei, e sua arrecadação e fiscalização constituem atividade administrativa vinculada. A própria instituição do tributo há de ser feita nos termos estabelecidos na

Constituição, na qual se encontram os princípios jurídicos fundamentais da tributação.

Todavia, mesmo com instituição de regras, normas e leis para reger a atividade de tributação, verifica-se a existência de conflitos entre os sujeitos da relação tributária, tendo em vista que o dever jurídico do contribuinte gera responsabilidade para com o Fisco, assim como, uma vez não cumprido o referido dever, este gera sanção ao sujeito devedor, os quais serão resolvidos administrativamente, através dos órgãos da administração, ou pelo Poder Judiciário.

Por conseguinte, o Direito Tributário tem com uma de suas finalidades a de regular a relação jurídica entre o Estado e o contribuinte, com o objetivo de proteger a sociedade através da limitação o poder de tributar concedida aos entes.

Portanto, é fundamental que seja considerado o desequilíbrio presente na relação jurídica tributária entre o Estado e o contribuinte, a fim de que se evite desvios e abusos de poder, perante o contribuinte e se alcance segurança jurídica e uma efetiva proteção aos direitos do cidadão.

Ainda nas palavras de Machado (2011, p. 50):

O direito tributário é o ramo do Direito que se ocupa das relações entre o Fisco e as pessoas sujeitas a imposições tributárias de qualquer espécie, limitando o poder de tributar e protegendo o cidadão contra os abusos desse poder.

Não há dúvidas de que a arrecadação é essencial, uma vez que é imprescindível para a manutenção e realização dos projetos do Estado, bem como trata-se de um procedimento necessário à sociedade que deverá em contrapartida efetuar o recolhimento dos débitos tributários.

Importante observar que a cobrança dos tributos só será efetuada se estes decorrerem da lei, ou seja, a arrecadação apenas se dará se os entes federativos criarem norma legal que regule a hipótese de ocorrência para a arrecadação do fato gerador, esta criação de tributos é chamada de competência tributária.

2.1.2 Competência tributária e sujeito ativo

O instrumento pelo qual a competência de tributar é atribuída é a Constituição Federal, pois esta faz parte da organização do Estado, tendo em vista que somente poderá ser exercida através da lei. Ainda, salienta-se que apenas as pessoas

jurídicas de direito público, dotadas de poder legislativo podem exercer a competência tributária.

A atribuição da competência de tributar divide o poder de instituir e cobrar os tributos, bem como possui como caráter de garantia ao contribuinte, já que a competência é um limite constitucional ao poder de tributar dos entes.

As competências encontram-se elencadas nos arts. 153, 155 e 156 da CF/88, podendo ser divididas em três espécies; a privativa, comum e residual, esta última disposta art. 154 da CF/88. Na competência privativa a Constituição regula quais os tributos poderão ser cobrados pelo ente, ou seja, refere-se a uma competência exclusiva de determinado sujeito ativo. Por outro lado, na competência comum, dois ou mais entes podem instituir o mesmo tributo. Já a competência tributária residual diz respeito ao poder de constituir tributos diferentes dos elencados na Constituição Federal (PAULSEN, 2012).

Ainda, uma das características da competência tributária é a impossibilidade do ente de delegar para outro a instituição de tributos, não podendo se confundir com a delegabilidade das funções de arrecadação, fiscalização ou execução, nos termos do art. 7º do CTN, denominada como capacidade tributária ativa.

O poder de tributar encontra-se concentrado nas mãos do ente estatal, a fim de viabilizar a administração das necessidades sociais, e bem assim há de se haver um custo à sociedade.

Importante frisar que a relação de tributação é composta pelo Estado em organização e de outro lado tem-se o cidadão que se submete a essa organização.

Desta forma, a partir do momento em que a ordem jurídica é composta, o poder de tributar se torna em competência tributária, a qual será exercida pelo sujeito ativo da relação, nos termos estabelecidos na Constituição.

O sujeito ativo da obrigação tributária é o próprio titular da competência para exigir o pagamento dos tributos, ou que de forma delegada recebeu tal poder, colocando-o no mesmo patamar do sujeito ativo, contudo sem possuir competência para instituir o tributo.

Segundo o art. 119 do CTN, o titular será sempre uma pessoa jurídica de direito público, os quais possuem condições de constituir o crédito, inscrever em dívida ativa, bem como promover a execução fiscal.

Portanto, é impossível que uma pessoa jurídica de direito privado seja sujeito ativo da relação jurídica tributária, uma vez que não possui competência tributária

para exigir tributos, contudo, estas poderão receber a atribuição de função de arrecadação.

Para Paulsen (2012), na medida em que o referido artigo expõe de forma expressa que o sujeito ativo da relação será pessoa jurídica de direito público, este encontra-se em consonância com os artigos 3º e 7º ambos do CTN, pois trata-se de atividade administrativa vinculada, bem como poderá ser delegada a outra pessoa jurídica de direito público.

Desta forma, a relação tributária é composta pelo sujeito ativo, o qual trata-se das pessoas jurídicas de direito público, pois apenas estas possuem condições de constituir os créditos tributários, no outro lado temos o sujeito passivo da relação tributária, o qual passaremos a analisar.

2.1.3 Sujeito passivo

A lei define o sujeito passivo como a parte que deve realizar o recolhimento do tributo, ou seja, este suportará o ônus da tributação. Assim, o art. 121 do CTN, dispõe:

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

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

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

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei (BRASIL, 1996, <http://www.planalto.gov.br>)

Contudo, é fundamental que não se confunda os sujeitos passivos elencados no art. 121 do CTN, como o simples pagador do tributo, já que este pode efetuar o pagamento em nome de outra pessoa (PAULSEN, 2012).

O sujeito passivo encontra-se obrigado a cumprir o dever tributário que lhe foi incumbido, assim o sujeito passivo é aquele em que a legislação atribui o dever de pagar o tributo, é aquele que possui capacidade tributária passiva.

Contudo, o art. 126 do CTN preceitua que a capacidade tributária passiva não precisa estar vinculada à capacidade civil da pessoa física, e, nos casos de pessoa jurídica é prescindível que esteja regularmente constituída, bastando caracterizar-se como unidade econômica.

Ademais, o sujeito passivo da relação tributária irá se caracterizar independente dos elementos econômicos contidos na relação de tributação, assim como é desnecessária a prática de uma conduta qualificada como tributável pela norma tributária.

Assim dispõe Amaro (1998, p. 280).

A identificação do sujeito passivo da obrigação principal (gênero) depende apenas de verificar quem é a pessoa que, à vista da lei, tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação, não importando indagar qual o tipo de relação que ela possui com o fato gerador".

Portanto, o sujeito passivo é aquele que fica submetido ao cumprimento da obrigação tributária, isto é, assume o dever de pagar o crédito tributário, podendo ser classificado como contribuinte, sendo esse o sujeito passivo direto ou responsável, que é o sujeito passivo indireto da relação jurídica.

2.1.3.1 A diferenciação entre contribuinte e responsável

No art. 121 do CTN, encontram-se indicados os sujeitos passivos da relação tributária, contudo o conceito ali exposto pode levar a equívocos na sua interpretação, tendo em vista que o contribuinte e o responsável são referidos de forma simplificada, à vista disso é necessário que se analise de forma detalhada (PAULSEN, 2012).

Portanto, o sujeito passivo divide-se em duas categorias, sendo elas: o contribuinte, elencado no inciso I do parágrafo único do artigo 121 do CTN, e o responsável, especificado no inciso II parágrafo único do referido diploma legal.

Estes diferenciam-se à medida que o contribuinte, sendo pessoa física ou jurídica, dá origem ao fato gerador, ou seja, trata-se do sujeito passivo direto da relação jurídica de tributar, pois encontra-se ligado diretamente à norma legal prevista.

Por outro lado, o responsável tributário é a pessoa que apesar de não ostentar caráter de contribuinte, possui o dever de cumprir as obrigações impostas pela lei, sendo o sujeito passivo indireto da relação tributária.

Assim, a administração tributária, por conveniência, impõe a obrigação de pagar tributo a um terceiro que não possui vínculo com o fato gerador da obrigação. Esse terceiro pode eliminar o dever do contribuinte de cumprir com a obrigação, ou

não, isto quer dizer que o responsável encontra-se vinculado ao cumprimento da obrigação por força de lei.

Dessa maneira tem-se que “a responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios.” (GRACIE, 2011 apud PAULSEN, 2012, p. 146).

Da leitura do art. 128 do CTN, depreende-se que o legislador só poderá atribuir responsabilidade tributária a terceiro se este encontrar-se vinculado ao fato gerador da obrigação, uma vez que tem como objetivo impedir o inadimplemento da obrigação.

A relação jurídica tributária de responsabilidade possui diversas hipóteses, esta pode se dar através da sucessão; pela representação pelos pais, tutores e curadores; pelo descumprimento do dever de zelar pelo recolhimento do tributo; pelo dolo e fraude e pela prática de excesso de poder ou infração da lei, estatuto e do contrato social.

No que diz respeito ao seu objeto, a depender da hipótese de responsabilização, está poderá alcançar os créditos tributários genericamente – ou seja, tanto os tributos, quanto as multas -, ou apenas tributos específicos, como o imposto sobre a propriedade, por exemplo o IPTU, o qual a responsabilidade se dá por transferência, isto é, a responsabilidade de pagar o tributo será do adquirente do imóvel, o referido exemplo encontra-se elencado no art. 133 do CTN.

Além do mais, há três tipos de responsabilidade quanto ao terceiro responsável pela obrigação, são elas: a) responsabilidade subsidiária, quando primeiro se exige o cumprimento da obrigação do contribuinte e, em caso de inadimplemento, cobra-se do responsável, a qual é o tipo mais comum; b) responsabilidade solidária, quando ambos, contribuinte e responsável possuem o dever de adimplir com a obrigação, não possuindo ordem de preferência entre eles, frisa-se ainda que o pagamento de um aproveita ao outro, bem como nos casos de isenção, interrupção de prazo prescricional e remissão do crédito tributário, observa-se que está só existirá se a lei assim prescrever; e c) responsabilidade pessoal, quando é exclusiva, devendo conter referência expressa ao aspecto pessoal da obrigação (PAULSEN, 2012).

Em contrapartida, há doutrinadores, como Sousa (1975), que dividem a relação jurídica de responsabilidade em duas hipóteses, podendo ocorrer por

transferência, nos casos de existência do sujeito passivo direto e que o legislador ainda sim atribui a terceiro o dever de pagar crédito, levando em consideração os eventos posteriores ao nascimento da obrigação; ou por substituição, no qual o legislador ao instituir a hipótese de incidência já inclui o terceiro como sujeito passivo da relação tributária.

Mesmo que ambos sejam obrigados ao pagamento do tributo, bem como à cobrança e execução, vale lembrar ainda, que o contribuinte e o responsável não podem ser sujeitos passivos de uma mesma relação jurídica tributária, pois suas obrigações decorrem de diferentes normas legais, ou seja, suas hipóteses de incidência são diferentes uma da outra.

Para o presente trabalho é de suma importância examinar a responsabilidade de terceiros no âmbito societário, esta pode ocorrer de duas formas: pessoal, quando não há ordem de preferência por consequência de ato de infração praticado pelo indivíduo; e de forma subsidiária, quando há ordem de preferência para cobrança.

Do art. 134, VII, do CTN, percebe-se que o legislador teve o intuito de que o sujeito passivo indireto, mesmo que de forma subsidiária se tornasse responsável ilimitadamente pelos créditos tributários da pessoa jurídica.

De outro lado, o art. 135, III do CTN, traz a hipótese da responsabilidade pessoal, a qual possui o objetivo de coibir atos em desconformidade com a lei, estatuto e contrato social.

Logo, depreende-se que a relação tributária e suas hipóteses, tanto do sujeito passivo direto quanto indireto, referem-se a uma matéria com amparo legal, com alicerce na garantia da legalidade tributária, que se encontra no artigo 150, I da CF.

2.2 Ação de execução fiscal

A obrigação tributária advinda da relação jurídica de tributação é insuficiente para que o tributo seja imediatamente exigível em face do sujeito passivo da obrigação, o Fisco deve criar o crédito tributário através de ato administrativo de lançamento, realizado pela autoridade fiscal competente.

Há três tipos de constituição do crédito tributário, segundo o art. 142 do CTN, o lançamento do crédito poderá ser feito de ofício, sendo este de iniciativa do Fisco, por homologação, a qual torna-se possível por iniciativa do contribuinte e por

declaração, em que o contribuinte presta as informações necessárias para que o ente constitua o crédito.

Realizado o lançamento do crédito tributário e sua consequente constituição a obrigação torna-se exigível, contudo somente após o procedimento de inscrição do crédito, é que este possui certeza e liquidez, sendo este o momento para a verificação da quantia a ser cobrada e a quem compete a responsabilidade por seu adimplemento.

Assim, o título executivo fiscal que embasa a execução fiscal é chamado de certidão de dívida ativa, a qual torna o crédito tributário apto para execução. É importante destacar que a CDA é constituída mediante a proteção do contraditório e ampla defesa, bem como é realizado controle do ato administrativo de lançamento do crédito pela Procuradoria da Fazenda.

Com a relação jurídica tributária formalizada e havendo o inadimplemento, o Fisco pode então valer-se da execução fiscal para cobrar o crédito tributário, a qual não possui mérito a ser reconhecido pelo juízo, uma vez que a referida ação busca apenas o adimplemento do título executivo, onde o magistrado apenas irá adotar diligências necessárias para compelir o sujeito a pagar o crédito.

É de suma importância frisar que o processo judicial tributário é composto por ações que tanto o sujeito ativo, quanto o sujeito passivo podem impetrar perante o Poder Judiciário.

Contudo, processos de conhecimento que abordam matéria tributária, serão opostos pelo contribuinte ou responsável, ou seja, é um direito exclusivo do sujeito passivo da relação. Seu objetivo é de promover o exercício do controle de legalidade dos atos da administração tributária, tendo em vista que no processo administrativo a decisão exarada será sempre do ente.

Considerando que não é permitido ao Fisco promover a execução administrativa, o processo judicial é o meio pelo qual poderá realizar a cobrança dos seus créditos, a qual dar-se-á através da ação de execução fiscal.

Desta forma, uma vez que o crédito tributário é constituído, com os pressupostos de existência e liquidez, é que o ente poderá opor ao contribuinte a exigência de seu cumprimento e em casos de inadimplemento poderá o sujeito ativo da relação tributária, encaminhar o crédito para inscrição em dívida ativa, o qual se tornará um título executivo extrajudicial, e será cobrado mediante ajuizamento de execução fiscal.

A execução fiscal visa à cobrança do título executivo constituído pelo próprio ente público, a qual é regulada pela Lei nº 6.830/80. Deste modo, pode-se dizer que a execução fiscal tem como propósito a efetivação do direito líquido, certo e exigível.

Para que o Fisco possa proceder a execução, deverão estar preenchidos os requisitos do art. 201 e seguintes do CTN, que dispõe acerca da dívida ativa.

Conforme explica Campos, (2000, p. 78):

Inscrita em livro próprio, de conformidade com o artigo 201 e seguintes do Código Tributário Nacional, dele é extraída a certidão, que é instrumento hábil para ser impetrada pelo poder público, a Ação de Execução Fiscal. É de lembrar que não se trata aqui de uma execução comum, por gozar de certos privilégios conferidos pelo Código Tributário Nacional, que dá caráter preferencial aos débitos da Fazenda Pública sobre os demais.

Da mesma forma, a inicial deverá conter o título executivo extrajudicial, ou seja, certificação da obrigação, bem como comprovação do inadimplemento da alegada obrigação e seu montante, que terá de ser líquido, certo e exigível, sendo estes os pressupostos legais para o ajuizamento da ação.

Deve ser observado o art. 151 do CTN, o qual traz as possibilidades de suspensão do crédito tributário, isto quer dizer, que uma vez suspenso o crédito por uma das causas elencadas neste artigo a execução fiscal não poderá ser ajuizada.

Considerando o caráter executório da ação de execução fiscal, caso o sujeito pretenda exercer seu direito de defesa, este deverá opor embargos à execução, os quais poderão ter ou não efeito suspensivo, conforme o preenchimento dos requisitos do art. 919, §1º, CPC, aplicável subsidiariamente, por ausência de disposição específica na LEF, conforme posicionamento sedimentado pelo STJ no julgamento da REsp nº1.272.827/PE.

2.2.1 Redirecionamento

A fim de evitar que restasse frustrado o adimplemento da obrigação tributária através da execução fiscal, com o intuito de atingir os bens de terceiros, que não encontravam-se no polo passivo da execução, os tribunais superiores criaram a possibilidade de inclusão do administrador, sócio, diretor ou gerente da pessoa jurídica no polo passivo da execução, denominado como redirecionamento, conforme se verifica no julgado nº 662577 do STJ.

TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL AOS SÓCIOS. POSSIBILIDADE. REQUISITOS DO ART. 135 DO CTN. VERIFICAÇÃO. SÚMULA 7/STJ. 1. Nos termos da jurisprudência 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. [...]. (BRASIL, 2015, <http://www.STJ.com.br>)

Para que haja o redirecionamento, é imprescindível que o Fisco comprove a prática da infração legal, ou seja, exige-se a comprovação do ente que os indivíduos mencionados praticaram atos em excesso de poderes ou em discordância com a lei, contrato social ou estatuto, conforme preceitua o art. 135 do CTN, ou seja, o ônus probatório da infração cabe ao ente, já que a responsabilidade de terceiros não é objetiva, assim, entendeu o STJ ao julgar o AgInt no AREsp n 1075876/SP.

Assim, o ente ao comprovar a prática da infração poderá requerer o redirecionamento da demanda contra os indivíduos elencados no art. 135 do CTN, porém vale lembrar que a simples condição de sócio não gera a responsabilidade tributária, tendo em vista que a responsabilidade de terceiros exposta no art. 135 do CTN tem como pressuposto que o administrador, sócio ou gerente esteja administrando bem alheio.

Ainda, existe a possibilidade de redirecionamento fiscal em casos de dissolução irregular da empresa, que deixa de funcionar em seu domicílio fiscal sem comunicar aos órgãos competentes, ou seja, quando há a liquidação da empresa de forma irregular, nos moldes da Súmula 435 do STJ (2010, www.stj.jus.br), que assim estipula: “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”

Presume-se que os sócios, diretores e administradores se apossaram do patrimônio da pessoa jurídica, e desta forma devem ser responsáveis pelas dívidas tributárias da sociedade empresarial.

Nesses casos, o redirecionamento da execução fiscal deve ser feito em face do sócio-gerente ou administrador da empresa, à época da dissolução irregular. Na prática, uma das formas de se verificar a dissolução irregular da sociedade é quando esta deixa de funcionar em seu endereço informado à Junta Comercial, conforme entendimento exarado pelo STJ no AgInt no REsp nº 1645035/SP.

Vale ressaltar que nas situações em que o sócio-gerente ou administrador satisfaz a dívida tributária em nome da sociedade não há direito a regresso, tendo em vista que a norma possui conteúdo sancionatório. Assim, considerando que a dissolução irregular da empresa acarreta o redirecionamento da execução fiscal diante da prática do ato ilícito, permite-se também a responsabilização do sócio-gerente ou administrador pelo art. 135, III, do CTN.

Entretanto, há grandes controvérsias quanto ao redirecionamento da execução fiscal aos sujeitos dispostos no art. 135 do CTN, conforme será visto adiante neste estudo, existem diversos entendimentos distintos que cercam a questão, como por exemplo a possibilidade ou não de aplicação do incidente da desconsideração da personalidade jurídica nesses casos.

3 CONTEXTUALIZAÇÃO DO INSTITUTO DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO DIREITO BRASILEIRO

A desconsideração da personalidade jurídica trata-se de instituto ou instrumento pelo qual se busca a efetivação de um direito material objetivado, e encontra-se elencado tanto no Código Civil, quanto no atual Código de Processo Civil.

Importante frisar que a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica não teve aceitação pacífica no ordenamento jurídico brasileiro, sua positivação deu-se inicialmente no Código de Defesa do Consumidor, mais precisamente em seu art. 28, e posteriormente foi abarcada pela Lei nº 8.884/94, conhecida como Lei Antitruste.

Contudo, para alguns escritores, como Lovato (2008), a Lei Ambiental é a positivação legal no Brasil que mais se aproxima da *Disregard Doctrine*, pois trata do tema de forma direta, simples e eficaz, onde o instituto não se confunde com a responsabilidade civil direta, como acontece no CDC e na Lei Antitruste.

Considerando que a regra é a separação da pessoa jurídica da pessoa de seu sócio, ante a proteção da pessoa jurídica e de sua personalidade, o legislador, a fim de corrigir as injustiças causadas por fraudes cometidas pelos sócios a terceiros, passou a fundamentar suas decisões na doutrina estrangeira, a qual já abarcava a matéria do incidente, tendo em vista que antes da década de 90 a teoria da desconsideração não possuía previsão no ordenamento jurídico brasileiro.

Mesmo com adoção do instituto nas normas de direito material nas leis brasileiras, como no CC de 2002, que abordou tal matéria de forma ampla, não existia regra processual para aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, razão pela qual havia grande tumulto processual em seu procedimento executório, além da dificuldade probatória para o credor e o executado.

Antes da vigência do atual CPC, existia uma lacuna processual no que tange ao referido instituto, razão pela qual a desconsideração era tratada apenas por doutrinadores, os quais muitas vezes eram divergentes, bem como através de posturas jurisprudenciais.

Por consequência, houve a necessidade de que a referida omissão fosse sanada, e bem assim em meados de 2010 surgiu o ideário para a criação de um

novo CPC, o qual tinha como um dos objetivos preencher a lacuna referente à desconsideração. E para que a análise de seu alcance processual seja realizada de maneira correta, é imprescindível o estudo sobre a pessoa jurídica e seus aspectos.

3.1 A proteção à personalidade jurídica das pessoas jurídicas

A proteção legal disposta no direito brasileiro não se aplica somente às pessoas naturais, mas também às pessoas jurídicas, que surgem de uma reunião de indivíduos com objetivos em comum para a realização de uma atividade, e que por consequência disso não se confundem mais com os indivíduos que a constituíram, adquirindo assim sua personalidade jurídica própria.

Segundo preceituam os artigos 40 e 45 do CC, a pessoa jurídica é um ente dotado de personalidade, porém, primitivamente, o direito à personalidade era atribuído somente às pessoas naturais, o que mudou com o advento do Código Civil de 2002, o qual passou a conceder a proteção à personalidade jurídica das pessoas jurídicas. Nesse sentido, o art. 52 do CC dispõe acerca da aplicação das tutelas dos direitos de personalidade à pessoa jurídica.

Considera-se a personalidade jurídica o conjunto de aspectos e qualidades os quais são objetos de proteção, entretanto, existem divergências quanto aos direitos de personalidade imputados à pessoa jurídica, sendo este um tema de suma importância, uma vez que os direitos à personalidade jurídica precisam ser listados, a fim de que se viabilize sua proteção.

Para alguns escritores, como Coelho (2003), o direito à personalidade da pessoa jurídica inclui os atributos referentes ao nome, imagem, privacidade e a honra. Para outros, como Diniz (2002), inclui-se ainda o direito à marca e ao segredo, entre outros, isto porque trata-se de um instrumento de grande relevância social para o desenvolvimento e circulação de riqueza.

No entanto, a proteção à personalidade das pessoas jurídicas só passa a valer, ou seja, somente é reconhecida após o procedimento de inscrição dos atos constitutivos da empresa no registro competente, assim, a partir daí a pessoa jurídica passa a receber a proteção integral do ordenamento jurídico brasileiro, e por outro lado, deixará de ser protegida quando cancelar sua inscrição de pessoa jurídica no registro competente.

A proteção à personalidade da pessoa jurídica encontra-se garantida em diversas áreas do ordenamento jurídico brasileiro, a qual decorre expressamente do art. 52 do CC. A referida proteção faz-se necessária, uma vez que não basta apenas conferir a personalidade à pessoa jurídica e reconhecer os direitos inerentes a ela, é essencial que se crie recursos que protejam a personalidade jurídica das empresas e assegurem seus direitos.

Assim sendo, mesmo que a pessoa jurídica não possua os direitos psíquicos da personalidade, este é atribuído a ela por força da lei e desta forma, tornam-se plenamente passíveis de proteção por parte do Estado em seu ordenamento jurídico.

3.1.1 Natureza jurídica das pessoas jurídicas e a sua personalidade

É imprescindível para o presente estudo a análise do objeto da desconsideração personalidade jurídica, sendo ele: a pessoa jurídica, a qual encontra-se conceituada no art. 40 do CC, como uma associação de sujeitos ou bens, sendo estabelecida de forma privada ou pública, bem como dotada de personalidade jurídica.

Porém, primeiramente, faz-se necessário a conceituação de pessoa, para o entendimento do instituto da pessoa jurídica e sua personalidade, deste modo, tem-se que pessoa trata-se de todo sujeito que possui direitos e deveres, e bem assim possui legitimidade e personalidade para figurar, nas relações jurídicas, como sujeito ativo ou passivo da relação.

Segundo Farias e Rosenvald (2011, p.142), “[...] chega-se à conclusão de que pessoa é o ente capaz de exercer direitos e submeter-se a deveres, na órbita da Ciência do Direito. [...]”.

Por sua vez, a pessoa jurídica diz respeito a um meio jurídico que tem como objetivo alcançar a autonomia patrimonial e a limitação de responsabilidades, assim, nada mais é que um prêmio para aqueles que se reúnem e desenvolvem atividades econômicas de forma conjunta.

A contextualização histórica do instituto da pessoa jurídica, se dá na medida em que a sociedade percebe que a realização de certas atividades de forma individual, mas com o objetivo comum, não seriam possíveis, conforme explica Gonçalves, (2012, p. 157)

A razão de ser da pessoa jurídica está na necessidade ou conveniência de os indivíduos unirem esforços e utilizarem recursos coletivos para a realização de objetivos comuns, que transcendem as possibilidades individuais.

Para sua constituição é necessário observar os seguintes aspectos: vontade e organização humana, ou seja, desejo dos indivíduos em se agruparem para alcançar o objetivo em comum; ainda deverá conter um fim lícito e possuir capacidade jurídica reconhecida.

Sendo assim, pode-se conceituar pessoa jurídica como um grupo de pessoas ou bens, em que o Estado atribui a personalidade jurídica, ou seja, reconhece sua aptidão de sujeito de direitos e deveres, e diferencia a existência da empresa da dos seus sócios, possuindo dever de cumprir com sua função social e, desta forma realizar os interesses da comunidade, como, por exemplo, contribuir para arrecadação de tributos (NASCIMBENI, 2013).

Diversamente da pessoa natural, a qual possui capacidade plena, a capacidade da pessoa jurídica, ou seja, sua personalidade, será limitada à sua finalidade social, a qual se dará por meio de seus atos, os quais servirão como objeto para sua finalidade.

Após ser constituída mediante agrupamento de pessoas com mesmo propósito, através da inscrição do ato constitutivo no competente registro, conforme preceitua o art. 45 do CC, o ordenamento jurídico brasileiro, fornece proteção legal à sua personalidade, haja vista que passa a gozar dos mesmos direitos que as pessoas naturais.

A personalidade jurídica abrange os atributos e qualidades, contudo sua personalidade jurídica é própria, sendo independente da dos membros que a compõe, bem como os seus direitos e obrigações, pois não se encontram ligados aos dos sócios.

Consequentemente a personalidade jurídica das pessoas jurídicas concerne-se a um privilégio, já que esta apesar de ser composta por um grupo de indivíduos, existe e age de forma unitária.

Caso a atividade econômica fosse desempenhada por um único indivíduo, a concessão da personalidade jurídica seria afastada, isto porque a outorga da personalidade jurídica às pessoas jurídicas relaciona-se a uma sanção com

aspectos positivos, pois esta é um benefício assegurado pelo direito àqueles que adotam a conduta desejada pela lei.

Contudo, há de ser observado que este benefício apenas será mantido se o indivíduo pautar-se em conformidade com a lei, ou seja, o instituto da pessoa jurídica e de sua personalidade, deverá atingir sua finalidade social.

Assim, tem-se que a pessoa jurídica é um instrumento que auxilia a organização da atividade econômica, motivo pelo qual ela deve alcançar o fim para o qual foi criada, e sendo ela instituída para o exercício da atividade econômica, ela é fundamental para a comunidade (BLOK, 2013).

Tornou-se um dos principais recursos do direito privado e, público, apesar de não possuir uma realidade física, esta adquiriu realidade técnica, já que a partir de sua concepção e, após assumir sua personalidade pode contrair obrigações e deveres (NASCIMBENI, 2013).

Outrossim, o Estado além de conceder-lhe personalidade e capacidade jurídica, deu-lhe autonomia tanto nas obrigações e direitos, quanto no que tange ao patrimônio, pois no ordenamento jurídico brasileiro a responsabilização é limitada, portanto não transmitindo os ônus da pessoa jurídica aos seus sócios.

3.1.2 Princípio da autonomia patrimonial

Sabe-se que a responsabilidade dos sócios por perdas e danos limita-se ao montante investido na sociedade empresária, contudo mesmo com a personificação da pessoa jurídica, havia um temor de que os bens pessoais dos seus sócios pudessem se confundir com o patrimônio da empresa.

Assim, a fim de evitar a confusão patrimonial entre a sociedade e seus sócios, foi criada a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, determinando a separação entre os bens da pessoa jurídica e os da pessoa física.

É da personificação da pessoa jurídica que se extrai o princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas, da qual decorre a separação dos bens da sociedade e dos sócios, sendo este o motivo pelo qual os bens da empresa respondem ilimitadamente pelas dívidas contraídas pela pessoa jurídica (BLOK, 2013).

Trata-se de um elemento fundamental do direito societário, com essa separação o patrimônio da empresa não responderá pelas obrigações contraídas

pelos sócios, bem como os bens particulares dos sócios não responderão pelas dívidas assumidas pela empresa, serão pessoas distintas, cada uma com seus bens e suas obrigações.

O princípio da autonomia é de suma importância para que haja novos empreendimentos, servindo de incentivo para que os indivíduos explorem a atividade econômica e comercial.

Todavia, a viabilidade de utilização da pessoa jurídica pelo indivíduo para exploração econômica sem prejuízo do seu patrimônio pessoal, permitiu que as sociedades passassem a contrair mais obrigações do que poderiam suportar, e por consequência não possuíam bens suficientes para o adimplemento das obrigações, onde os seus sócios garantiam seus lucros e os credores e a sociedade arcavam com os prejuízos.

A doutrina brasileira, como Alves (2000), reconhece a importância do instituto da pessoa jurídica para a exploração da atividade econômica, no entanto com a ocorrência de inúmeras fraudes e abusos de direito, não há como predominar a autonomia patrimonial, com a separação dos bens entre pessoa física e jurídica, uma vez que a personalidade jurídica deve ser usada de forma legítima, não devendo ser desvirtuada de seu propósito.

Desta forma, diante das mutações sofridas no ordenamento jurídico, tornou-se necessária a criação de meios para que, em casos de mau uso da pessoa jurídica, houvesse a responsabilização não só do ente jurídico, mas também dos membros que a compõe.

Por este motivo, e com o intuito de reprimir o uso indevido da pessoa jurídica, que fora criado o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, com o objetivo de proteger a pessoa jurídica e sua autonomia, bem como preservar os terceiros vítimas de fraude.

3.2 Desconsideração da personalidade jurídica

Com o objetivo de reprimir os abusos por parte dos indivíduos que gerenciavam as empresas, os tribunais ingleses e norte-americanos criaram a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, e foi dessa teoria criada no Direito Anglo-saxão que surgiu o instituto da desconsideração (FARIAS, 2007).

A criação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica demonstrou que o sócio da empresa não pode fazer da sociedade um objeto para colocação de sua vontade e, bem assim esquivar-se da obrigação decorrente dos atos praticados por ele em nome da sociedade.

No sistema jurídico brasileiro, o jurista Rubens Requião foi o primeiro a apresentar e defender a aplicação do instituto da desconsideração, em um estudo intitulado como “Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica”, mesmo com a omissão do diploma legal quanto à possibilidade de aplicação.

Contudo, com a frequente utilização da pessoa jurídica para finalidades diversas daquelas que justificaram sua criação legal, houve grande preocupação por parte da doutrina em criar meios capazes de coibir a prática de utilização da pessoa jurídica para fins não condizentes com sua existência.

Assim, com o intuito de impedir o abuso decorrente do uso da personalidade jurídica, ou seja, com o seu mau uso, houve a necessidade de criação de meios para que tal abuso fosse reprimido, os quais foram conceituados por Black (1994), como o processo judicial em que os tribunais passam menosprezar a imunidade dos sócios da companhia e, assim imputam-lhe a responsabilidade das atividades injustas da empresa, com o intuito de preservar o próprio instituto da pessoa jurídica.

Trata-se de um processo pelo qual o tribunal menospreza a imunidade dos sócios, ou seja, supera a autonomia patrimonial existente entre a pessoa jurídica e seus sócios, e responsabiliza os membros da empresa pelas atividades injustas da pessoa jurídica.

Entretanto, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica não possui como objetivo a despersonalização da pessoa jurídica, apenas a desconsidera nos casos concretos em que comprovados a fraude e/ou abuso de poder.

A desconsideração da personalidade jurídica fora constituída com o fim de satisfazer as demandas do ordenamento jurídico brasileiro, porém o instituto da desconsideração só foi abarcado com o advento do Código Civil de 2002, em seu art. 50, desta forma, estabeleceu-se que somente seria viável a aplicação do instituto quando existisse o abuso da capacidade jurídica que as empresas possuíam, ou seja, quando houvesse o desvio de finalidade e a confusão patrimonial, bem como deve ser reconhecida a personalidade jurídica e a sua limitação de responsabilidade, pois sem existência dos mesmos, é incabível sua desconsideração.

Além do desvio de função, que nada mais é que a fuga dos objetivos reais para qual a empresa foi criada, causando prejuízo a terceiro ou ao seu próprio membro, o qual é pressuposto básico para aplicação do incidente da desconsideração, outro principal requisito é a intenção de usar a autonomia patrimonial entre a sociedade e o seu membro, com objetivo de cometer fraude ou abuso de direito.

O instituto sempre será aplicado quando a personalidade jurídica da empresa for usada com o intuito de praticar abuso de direito ou cometer fraude, tornando-se um impedimento para que a justiça seja feita.

Portanto, o credor da pessoa jurídica que requer a desconsideração da personalidade deverá comprovar a fraude realizada pelo sócio da empresa no que tange a sua autonomia patrimonial, caso não faça prova da fraude arcará com o dano da insolvência da sociedade, tendo em vista que se trata de requisito básico para sua desconsideração.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica no ramo privado, aplica-se somente às empresas de sociedade anônima e de sociedade limitada, pois são regimes empresariais em que não há confusão entre a responsabilidade, personalidade e patrimônio da empresa e de seus sócios, haja vista que a pessoa jurídica nada mais é que uma maneira de separação patrimonial (SILVA, 2009).

Para sua aplicação é de extrema importância a diferenciação da personalidade jurídica da sociedade para a personalidade jurídica dos seus membros, bem como a limitação de responsabilidade, visto que a doutrina do instituto não possui como objetivo anular a personalidade jurídica criada, ou questionar o princípio da separação da personalidade jurídica da sociedade da de seus sócios, mas sim, desconsiderar no caso concreto e dentro de seus limites, realizando a distinção da pessoa jurídica em relação aos seus sócios.

A personalidade jurídica das pessoas jurídicas, e a conseqüente separação patrimonial entre os sócios e a sociedade, é reconhecida e sempre considerada como regra no ordenamento jurídico brasileiro, e apenas nos casos de distorção de sua finalidade, irá se aplicar a desconsideração da personalidade jurídica a fim de que corrijam-se as alterações no uso da empresa, tendo em vista que o instituto da desconsideração visa a proteção da pessoa jurídica.

A personificação da pessoa jurídica apenas se dará quando esta atender ao fim social para o qual foi instituída, desconsiderando sua personalidade somente nos casos concretos em que for utilizada com finalidade diversa, assim a teoria da

desconsideração tem como fundamento que a separação patrimonial e a limitação da responsabilidade da sociedade e de seu sócio não deve ser considerada como regra.

O instituto da desconsideração da personalidade jurídica visa à atribuição das obrigações, que originalmente seriam da empresa, ao sócio ou administrador, em razão da prática de atos fraudulentos ou abuso da personalidade jurídica, que se caracteriza pela confusão patrimonial ou desvio de função da empresa, tornando possível a penhora dos bens pessoais do indivíduo que cometeu o fato ilícito em nome da sociedade, isto se dá porque no art. 50 do CC, permite que os bens pessoais dos sócios sejam atingidos em casos de abuso da personalidade jurídica.

Ademais, a desconsideração da personalidade é aplicada quando a pessoa jurídica não permite a identificação do real responsável pela realização do fato ilícito em nome da pessoa jurídica para fins pessoais.

3.2.1 Teorias maior e menor

Para sua incidência devem ser observados alguns pressupostos, assim como atentar para a concepção a ser aplicada, quais sejam: teoria maior e teoria menor, pois divergentes entre si.

A teoria maior, possui mais precisão em sua fundamentação, possuindo requisitos mais solidificados para a viabilização do reconhecimento da fraude ou abuso de direito realizada pelo membro da sociedade.

Importante resgatar a regra principal da desconsideração, como sendo a diferenciação patrimonial existente entre empresa e seus sócios, pois primeiramente deve-se onerar diretamente o sócio responsável pelo ato ilícito.

Portanto, ao efetuar sua aplicação, deverá se obedecer a ordem de chamamento de responsabilização, qual seja: a) patrimônio do sócio ou administrador que cometeu a infração; b) patrimônio da empresa; c) patrimônio dos outros sócios; d) patrimônio dos administradores, mesmo que estes não sejam responsáveis diretamente pelo ato ilícito cometido e, e) patrimônio dos credores.

A responsabilidade aqui mencionada, será decidida em processo de conhecimento, pois neste, o sócio-administrador, que segundo a ordem de chamamento de responsabilização será o primeiro a ser atingido, poderá se defender das acusações ali impostas e alegar a sua não participação no ato

infracional, trata-se de responsabilidade solidária, ou seja, em cada classe da ordem estabelecida apenas um sócio poderá ser responsabilizado pela dívida (LOVATO, 2008).

Assim, segundo a teoria maior, nos casos em que restar comprovada a responsabilização do sócio, e que seu patrimônio não restar suficiente para o adimplemento do débito, passa-se a buscar o patrimônio da sociedade e, assim por diante.

No que tange à teoria menor, esta detém uma fundamentação menos apurada, tornando-se necessário apenas que a diferenciação patrimonial entre a pessoa jurídica e o sócio dificulte a satisfação do débito, pois entende que o menor prejuízo causado ao indivíduo lesado permite a desconsideração. Portanto, não há a análise de prática de fraude ou abuso da personalidade por parte do sócio, é necessário apenas que a pessoa jurídica se encontre insolvente para que seja afastada a autonomia patrimonial da sociedade (ALVIM; GRANADO, 2010).

Sua ordem de chamamento de responsabilização diferencia-se da teoria maior, pois o primeiro sujeito atingindo diretamente é a própria empresa, desta forma é estabelecida a seguinte ordem: a) patrimônio da sociedade; b) patrimônio dos sócios administradores; c) patrimônio dos demais sócios; d) patrimônio do administrador e, e) patrimônio dos credores (LOVATO, 2008).

Deste modo, a teoria menor possui uma facilitação em relação à teoria maior, pois aquela permite que o incidente da desconsideração de personalidade jurídica seja instituído apenas em decorrência do fato da sociedade apresentar-se insolvente, não carecendo de comprovação de dolo ou confusão patrimonial.

Contudo, da leitura do artigo 50 do Código Civil, depreende-se que a orientação ali contida fora elaborada pela teoria maior, ou seja, tem-se como regra, a aplicação da teoria maior na desconsideração da personalidade jurídica no ordenamento jurídico brasileiro, já que esta proporciona uma segurança jurídica maior e mais eficaz nas relações das pessoas jurídicas.

3.2.2 Desconsideração inversa

Tem-se que a desconsideração da personalidade jurídica visa a responsabilização do patrimônio do sócio da sociedade por ato ilícito praticado,

contudo, diante de casos em que os sócios passam a esconder o seu patrimônio na empresa torna-se possível a desconsideração inversa.

Guimarães (2004, p. 241), trata da matéria como, “a possibilidade vislumbrada de se desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade para o alcance de bens da própria sociedade, contudo, em decorrência de atos praticados por terceiros – sócios”, ou seja, afasta-se o princípio da autônoma patrimonial da empresa a fim de esta seja punida por obrigação de seu membro.

Na desconsideração inversa, a fraude que passa a se impedir é o desvio de bens, onde o devedor realoca seus bens na pessoa jurídica, com o objetivo de não cumprir com o débito que possui com seus credores, podendo usufruí-los da mesma forma, como se seus fossem, contudo para uma maior efetividade desta fraude, o referido devedor deve possuir controle absoluto da sociedade, ou de seus órgãos de administração.

Assim, caso haja fraude contra os credores, diante da transferência dos bens do sócio à pessoa jurídica, desconsiderará a personalidade da empresa, a fim de que esta responda pelas dívidas contraídas pelo sócio controlador da sociedade.

Entretanto, no entendimento majoritário dos doutrinadores, entre eles Silva (2009), não reconhecem a existência da teoria da desconsideração inversa, pois alegam que a personalidade jurídica da empresa deverá ser desconsiderada apenas em relação aos próprios credores da sociedade, bem como os demais sócios, que não praticaram a fraude, não podem sofrer as penalizações dos atos ilícitos praticados por um dos membros da empresa.

3.2.3 Tratamento processual da desconsideração da personalidade jurídica

Importante relembrar que o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, visa apenas atingir o patrimônio do sócio que praticou o abuso da personalidade, em determinado caso e, não a extinguir e tampouco a perda de sua personalidade de forma definitiva.

Para que seja possível a instauração do incidente é necessário que haja o preenchimento dos requisitos, quais sejam, a comprovação de fraude mediante a confusão patrimonial, abuso de direito ou o desvio de finalidade.

Por isso, a mera insolvência da pessoa jurídica não é fundamentação suficiente para a instauração da desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que se

exige a demonstração de insolvência e a comprovação de desvio de personalidade ou confusão patrimonial.

Como o incidente da desconsideração da personalidade jurídica deve ser alegado, debatido e comprovado, é essencial o estudo dos aspectos processuais necessários para a propositura do referido instituto, pois seus aspectos processuais devem ser respeitados a fim de viabilizar o correto andamento processual.

O prazo para exercer o direito de buscar a desconsideração da personalidade jurídica, possui duas vertentes: uma primeira corrente defende que se trata de um direito subjetivo, o qual estaria sujeito à prescrição; por outro lado defende-se que tal direito refere-se a um direito potestativo e, desta forma estaria sujeito à decadência. De qualquer maneira, cabe ressaltar que o pedido da desconsideração, deve ser interposto enquanto o direito principal em face da pessoa jurídica não tiver sido alcançado pela prescrição ou decadência.

No que tange ao seu procedimento, o art. 133 do CPC, em seu “caput”, elenca os sujeitos legítimos para propor o incidente, sendo eles: a parte interessada ou o Ministério Público, que, no primeiro caso, atua como fiscal da lei. Nos parágrafos do dispositivo estão dispostas as situações em que são permitidas a aplicação do instituto de desconsideração, e a possibilidade da desconsideração inversa.

Ainda, o art. 50 do Código Civil também dispõe acerca da legitimidade de elaboração do requerimento, além de dispor acerca dos requisitos do reconhecimento da desconsideração, elenca as pessoas legítimas para realizar tal pedido.

Artigo 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. (BRASIL, 2002, www.planalto.gov.br)

O referido instituto pode ser requerido e aplicado tanto nos procedimentos executivos quanto de conhecimento, ou seja, qualquer fase processual, salvo processos administrativos, pois o Poder Executivo não se encontra imbuído de jurisdição para tal julgamento, pois este deve ser realizado sempre junto a justiça de primeiro grau, sendo necessário apenas a comprovação dos requisitos legais, conforme se depreende do art. 134 do CPC, ainda a sua instauração será

devidamente anotada na capa dos autos, com a respectiva inclusão do sócio ou administrador no polo passivo, haja vista se tratar de incidente autônomo, sua instauração suspende o processo principal.

Ademais, o sócio a quem pretende atingir poderá ser incluído logo ao início da demanda, através do litisconsórcio passivo inicial, caso em que a instauração do incidente será dispensada, ou poderá ser instaurado o incidente da desconconsideração, se já houver demanda em andamento, formando assim o litisconsórcio passivo ulterior para que este passe a constar no polo passivo da demanda.

Nas situações em que o pedido de desconconsideração é requerido na inicial, o juiz analisa requisitos e profere decisão a favor ou não, caso reste deferido o pedido, o magistrado determina a citação do sócio da pessoa jurídica, hipótese que não há a suspensão do processo principal, eis que não instaurado o incidente.

Com base no art. 135 do CPC, após o deferimento do pedido de instauração do incidente de desconconsideração seja perante o pedido inicial ou incidental, é necessário a citação do sócio uma vez que até o requerimento da desconconsideração da personalidade, o sócio nada mais é que um terceiro estranho ao feito, e a partir de perfectibilizada a citação é que este poderá se defender, e no prazo de quinze dias pode impugnar ou realizar pedido de novas provas, tendo em vista a garantia do contraditório e da ampla defesa.

É importante destacar que tal diligência se faz necessária pois o instituto da desconconsideração possui caráter de ação de conhecimento, tendo em vista que este, forma um direito material e, título executivo judicial em face do representante da empresa (REDONDO, 2012).

Ainda, cabe frisar que não se trata de processo novo, mas sim de mero incidente, a fim de que se amplifique a visão subjetiva da demanda, portanto ao ser impetrado este deverá ser tramitar em autos apartados ou nos mesmos autos, desde que instaurado e atuado como incidente, a fim de que se evite tumulto processual, porém, há de se lembrar a existência de duas correntes divergentes referentes a sua necessidade de autuação, que serão estudadas mais à frente (ALVIM; GRANADO, 2010).

Um dos aspectos mais importantes deste instituto refere-se ao respeito do princípio do contraditório e ampla defesa, pois estes são assegurados ao sócio da pessoa jurídica, e desta forma em sua defesa serão usados todos os meios

permitidos em lei, como a contestação, embargos à execução, impugnação entre outros.

Outrossim, ao realizar o requerimento do incidente o ônus probatório recairá sobre a parte que o requereu, ou seja, cabe ao credor comprovar os fatos alegados, e bem assim demonstrar a presença dos requisitos para a desconsideração, e após, cabe ao representante da sociedade a comprovação negativa dos fatos e pressupostos, o qual serão atestados mediante produção de provas em momento oportuno.

Segundo os ensinamentos de Redondo (2012), o juiz deverá fundamentar e bem assim esclarecer as razões e de fato e direito que o levaram à decisão, seja ela o deferimento ou indeferimento do pedido, pois tal pronunciamento possui natureza sentencial. Entretanto, deverá se observar em qual momento fora requerida, pois em tratando-se de ação autônoma será atacada através de apelação, e por outro lado se for incidental será recorrível através do agravo de instrumento, pois terá natureza de decisão interlocutória.

O legislador ainda estipulou no art. 137 o CPC, que eventual alienação realizada pelo sócio com intuito de fraudar a execução será ineficaz perante o autor.

3.2.3.1 O incidente da desconsideração da personalidade jurídica no Código de Processo Civil de 2015

O incidente da desconsideração tem como objetivo analisar as razões de direito material que autorizam a decretação da desconsideração da personalidade jurídica, permitindo assim que pessoas naturais respondam pelas obrigações que originalmente são da pessoa jurídica, mas que foram contraídas pelo sócio ou administrador.

Até a instituição do Código de Processo Civil de 2015, o incidente da desconsideração da personalidade jurídica, já abordado pelo CC/2002, não era compreendido pelo antigo CPC. Mesmo sem regra procedimental o instituto era muito aplicado no ordenamento jurídico brasileiro, com sua fundamentação decorrente da doutrina e jurisprudência.

Dentre as matérias abarcadas pelo advento do atual CPC acerca do incidente da desconsideração, destaca-se o princípio do contraditório e da ampla defesa, haja

vista que antes de sua regulamentação processual, na prática o procedimento de desconsideração não respeitava os referidos institutos.

Os requisitos a serem verificados e, que ensejariam a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, bem como o momento processual adequado, a parte legítima para requerer o incidente, seus efeitos e até os meios de defesa do sócio da empresa, possuíam diferentes posturas doutrinárias antes da vigência do novo Código de Processo Civil.

Após a vigência do novo Código de Processo Civil, passou-se a tratar a desconsideração como um incidente, buscando principalmente a garantia do contraditório como enfoque, já que esta proporciona ao sócio da pessoa jurídica a devida defesa, ou seja, antes que este seja incluído no polo passivo da demanda deve haver a garantia de sua defesa através da demonstração de sua versão da história.

Sobre tal matéria, bem explica Bueno (2017, p. 18):

O que o CPC de 2015 exige, destarte, é que as razões de direito material que justificam a responsabilização do sócio pela pessoa jurídica (e vice-versa, no caso da “desconsideração inversa”) sejam apuradas (e decididas) em amplo e prévio contraditório. Típico caso de transporte escorregado das realidades materiais dentro do processo.

A legislação vigente proporciona ao sócio, antes de atingir seus bens, o prévio contraditório e o devido direito à defesa, assim da leitura dos artigos que contemplam o regramento processual do incidente, depreende-se que se passou a garantir o contraditório e, bem assim anulou o costume que ocorria na prática, em que o juiz sem previamente ouvir a parte, decretava a desconsideração da personalidade jurídica.

Isto porque, havia um entendimento jurisprudencial de analisar o pedido de desconsideração e deferi-la sem dar vista a outra parte, ou seja, sem oportunizar a devida defesa ao sócio, postergando o contraditório para outro meio processual, os embargos de terceiro, caso assim desejasse o sócio prejudicado, conforme se afere do julgado constante no AgRg no Ag 1332336/SP.

O incidente da desconsideração da personalidade jurídica encontra-se disposto no capítulo IV do atual Código de Processo Civil, e bem assim restou suprida a falta de regulamentação processual, já que o Código Civil descrevia apenas acerca da possibilidade da desconsideração.

O CPC em seu art. 795, §4º, demonstra que a instauração do incidente possui caráter obrigatório, para a decretação da desconsideração da personalidade jurídica, e encontra-se diretamente ligado ao art. 790 do mesmo diploma legal, haja vista que dispõe acerca dos sujeitos que podem ter seus bens passíveis à execução, onde mais precisamente está elencado o sócio nos casos em que decretada a desconsideração.

Frente às mudanças estabelecidas pelo novo Código de Processo Civil, não restou apenas estabelecida sua regulamentação processual, mas também se elencaram alguns requisitos para sua aplicação e seus efeitos, bem como seus limites.

Ainda, buscou o legislador unificar o procedimento da desconsideração visando à superação e à diminuição de qualquer divergência existente acerca do tema, já que ocorria a tomada de decisões em sentido contrário.

Em vista disso, foi fundamental a regulamentação processual do instituto, a fim de que se diminua as decisões conflitantes entre os juízo singulares e os tribunais, bem como levando-se em conta que se trata de um instituto tão importante para o ordenamento jurídico brasileiro, que viabiliza a positivação de direitos materiais nas demandas.

4 INTERSECÇÕES POSSÍVEIS ENTRE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS E DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

A responsabilidade tributária elencada nos arts. 134, VII e 135 do CTN, e o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, possuem semelhanças em sua finalidade. De um lado, a responsabilidade tributária de terceiros possui o objetivo de responsabilizar os diretores, administradores e os sócios pelo pagamento dos débitos da empresa, caso as situações previstas em lei aconteçam; de outro, instituto da desconsideração visa afastar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica para que seja possível alcançar os bens pessoais dos membros da sociedade, a fim de que seus sócios responsabilizem-se pelo adimplemento dos débitos tributários originalmente atribuídos à pessoa jurídica.

Entretanto, há grande discussão na doutrina brasileira acerca das similaridades entre a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária de terceiros, assim como de cunho procedimental quanto ao momento e forma adequada para suas utilizações.

Motivo pelo qual existem diversas correntes doutrinárias acerca do referido tema, uma parte da doutrina, como Wesendonck (2012), defendem que não é possível confundir o instituto da desconsideração da personalidade jurídica com a responsabilidade de terceiros prevista no CTN, isto porque sua aplicação não se dá da mesma forma que nas demais esferas do direito, bem como o direito tributário possui casos expressos de responsabilização de terceiros.

Outra parte da doutrina, como Silva (2002), argumenta que preenchida as condições para a responsabilidade tributária, isto por si só, autoriza a aplicação do incidente da desconsideração da personalidade jurídica, ou seja, sempre que ocorrer as hipóteses previstas nos arts. 134, VII e 135 do CTN, é possível a desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário.

Para o presente estudo, adota-se a posição de que a responsabilidade de terceiros taxada no CTN não se confunde com o incidente da desconsideração da personalidade jurídica, pois esta diferencia-se do redirecionamento à medida que sua finalidade é de coibir que os sócios da empresa façam mau uso do instituto da pessoa jurídica.

4.1 A responsabilidade prevista no art. 135, III, do CTN

Inicialmente, é importante recapitular que o CTN traz situações em que a responsabilidade tributária é repassada a terceiros, isto é, a um indivíduo que não faz parte da relação do Fisco e contribuinte, tais situações encontram-se elencadas nos arts. 134 e 135 do CTN.

No art. 134 do CTN, está elencado os casos de responsabilidade subsidiária, pois estes dependem da intervenção ou omissão, por parte daqueles indivíduos ali elencados, para que a responsabilidade, que inicialmente é incumbida ao sujeito passivo direto da relação, desloque-se para a pessoa do responsável.

Por outro lado, o art. 135 do CTN, refere-se à responsabilidade pessoal, e abarca as hipóteses em que os sujeitos numerados tanto no próprio art. 135, quanto no art. 134, pratiquem atos em excesso de poder ou cometam infração à lei, transferindo a responsabilidade para o responsável.

Para o presente estudo tem-se como enfoque a responsabilidade de terceiros prevista no art. 135, III do CTN, a qual refere-se à responsabilidade dos sócios e administradores, que decorre do nexo causal do inadimplemento da obrigação e o ato praticado pelo sujeito que não é contribuinte, com excesso poderes ou em discordância da lei no comando da empresa.

A responsabilidade estampada no art. 135, III do CTN, consubstancia o próprio requisito para o redirecionamento da ação, ou seja, o sócio-administrador ao praticar conduta com excesso de poder ou cometer infração à lei, contrato social ou estatuto, e que por este ato crie a obrigação tributária, responderá por ela.

Nesse tipo de responsabilização, a empresa contribuinte, ou seja, sujeito direto da relação jurídica tributária, é prejudicada por consequência dos atos irregulares praticados pelo seu sócio-administrador, motivo pelo qual afasta-se a obrigação originária da pessoa jurídica e redireciona-se ao terceiro responsável, isto é, o sócio.

Considerando que o excesso de poderes fica caracterizado apenas quando o membro da empresa atua com intuito diverso aos princípios e regras legais, assim como a infração configura-se quando o sócio viola com dolo a lei, contrato social ou o estatuto, o ente fica incumbido de comprovar que o sócio da sociedade agiu dolosamente, já que o dolo em face do terceiro responsável não é presumido (PAULSEN, 2012).

Assim sendo, para que seja possível o redirecionamento da execução aos sócios, deve-se comprovar que o mesmo praticou atos dolosos ou fraude. Saliente-se, novamente, que os simples, descumprimento da obrigação tributária, isto é

apenas o inadimplemento de tributos, por parte da pessoa jurídica não gera o ato ilícito e tampouco a responsabilidade elencada no art. 135, III do CTN, conforme entendimento sedimentado pelo STJ no AgRg no REsp nº 1560768/RS.

Ainda, o Fisco ao proceder a averiguação da responsabilização que advém da relação tributária, esta deve agir de forma individualizada, visto que a sujeição passiva é elemento indispensável ao correto lançamento do crédito tributário.

Portanto, o sócio-administrador da empresa contribuinte, tem uma relação com o Fisco de forma autônoma, uma vez que ao cometer ato em excesso de poder ou em infração à lei, contrato social ou ao estatuto passa a assumir o polo passivo da relação tributária na qualidade de responsável.

Importante lembrar que o art. 121 do CTN, diferencia o contribuinte do responsável, uma vez que o contribuinte detém relação pessoal e direta com o acontecimento que originou o fato gerador do tributo, por sua vez o responsável, conforme já explanado, não apresenta a relação direta com a origem do fato gerador, porém sua obrigação com administração tributária decorre expressamente da lei.

Logo, a pessoa jurídica se desonera da obrigação, mesmo que autora do fato gerador, tendo em vista que seu sócio torna-se terceiro responsável e assume os resultados pelos atos ilícitos cometidos por ele.

Contudo, o Fisco ao constituir o crédito tributário o faz apenas em face da sociedade, pois este nem sempre está ciente, à época do lançamento, do evento que justifica a responsabilização do sócio, já que não há uma análise minuciosa no que tange a relação do ente com o terceiro responsável.

Por consequência o crédito tributário não se encontra com plena exigibilidade perante o sócio da pessoa jurídica, já que a relação do terceiro responsável com o ente possui requisitos diversos da relação obrigacional da empresa com Fisco.

Entretanto, para que essa cobrança de crédito em face do sócio possa ser realizada, o Fisco deve demonstrar que estão presentes os pressupostos autorizadores, que fazem com que esse sócio seja parte legítima na relação jurídica de tributação, os quais encontram-se elencados no art. 135, "caput" do CTN e, bem assim requerer o redirecionamento da demanda em desfavor do terceiro responsável.

É relevante enfatizar que nas execuções fiscais, o direito ao contraditório e a dilação probatória, ficam condicionadas à propositura de embargos à execução ou

exceção de pré-executividade, possuindo estas restrições quanto a produção de provas.

Isto se dá porque, uma vez que é deferida a inclusão do sócio no polo passivo da execução fiscal, este terá de garantir o juízo a fim de que possa propor embargos à execução para então poder demonstrar a ilegitimidade, desse modo a relação jurídica tributária entre o ente e o terceiro responsável é criada por meio de decisão judicial, na medida em que o juiz defere o redirecionamento da demanda aos sócios.

A responsabilidade elencada no art. 135, III o CTN, tem como objetivo reprimir os atos contrários à lei taxados no “caput” do mesmo diploma legal, praticados pelos sócios, e por essa razão o contribuinte, sujeito passivo direto da relação jurídica tributária, não seria o responsável pelo adimplemento do tributo, haja vista que este não possui responsabilidade no que tange ao ato infracional gerador da obrigação.

Por essa razão a responsabilidade tributária fica ao encargo de quem a criou, ou seja, quem diretamente praticou o fato gerador da obrigação tributária, motivo pelo qual somente podem ser responsáveis por essa obrigação os gerentes, diretores e representantes da sociedade, pois são estes que possuem poder de administração da pessoa jurídica para certos atos e decisões.

4.2 A responsabilidade do administrador em casos de dissolução irregular

Para que a responsabilidade de adimplir o débito tributário possa ser redirecionada ao administrador ou gerente, não basta simples inadimplemento da obrigação da prestação tributária, é necessário que seja comprovado que houve prática de ato doloso, isto quer dizer que é imprescindível que o Fisco demonstre que o sócio-administrador praticou atos com excesso de poderes, ou praticou infração à lei, contrato social ou ao estatuto, conforme preceitua o art. 135 do CTN.

Um dos fundamentos mais utilizados pelo ente credor para o redirecionamento do débito tributário para a pessoa do sócio-administrador é a dissolução irregular da empresa e foi através da Portaria nº 180 de 25 de fevereiro de 2010, que a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional tornou a dissolução irregular da empresa fundamento para o redirecionamento.

Tem-se como dissolução irregular a extinção de fato, a qual ocorre quando a empresa não é localizada, pelo Oficial de Justiça, em seu endereço cadastrado nos órgãos oficiais e que não tenha quitado seus débitos tributário. Tal hipótese é tida

como motivo para o redirecionamento do débito tributário porque presume-se que o administrador apropriou-se indevidamente dos bens da pessoa jurídica, uma vez que não respeitou os ditames legais para sua dissolução, e que por essa razão gere prejuízo a seus credores.

Entretanto, é necessário que o credor demonstre qual sócio atuava na empresa com poderes de gerência na época em que houve o ato ilícito da dissolução irregular da sociedade, após haverá a inversão do ônus da prova, onde caberá ao administrador comprovar que não agiu em desconformidade com a lei, contrato social ou estatuto ou com excessos de poderes, conforme entendimento exarado pelo STJ no ARESp 838948/SC.

Vale lembrar que somente o fato da pessoa jurídica não possuir patrimônio para adimplir suas dívidas não é válido para a alegação de dissolução irregular, bem como o mero inadimplemento dos débitos tributários não representa infração à lei, haja vista que é imprescindível a constatação de ato ilícito por parte do administrador.

Porém, o redirecionamento da ação através da dissolução irregular da pessoa jurídica não exige prova absoluta que a extinção da sociedade tenha ocorrido, sendo necessário apenas sinais de que a dissolução tenha acontecido, ou seja, basta apenas certidão do Oficial de Justiça informando que a empresa não funciona no endereço constante nos órgãos oficiais, pois configura-se interrupção de suas atividades.

Mesmo que a dissolução irregular não se encontre expressamente objetivada no CTN, a extinção da empresa sem que tenha mantido bens o bastante para saldar suas dívidas e sem a devida comunicação de seu encerramento aos órgãos necessário caracteriza infração à lei, pois tal ato ilícito só pode ser praticado pelo administrador da empresa, e por essa razão possui respaldo no art. 135, III do CTN.

Assim, o administrador que realizou a dissolução irregular da pessoa jurídica passa a ser responsável pelo crédito tributário, ainda que não esteja em cargo de comando quando da ocorrência do fato gerador.

Todavia, antes de sua positivação no ordenamento jurisdição brasileiro, havia grandes divergências acerca de sua aplicação nos casos concretos, motivo pelo qual o STJ entendeu por pacificar a matéria, e emitiu a súmula 435, a qual dispõe que “presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o

redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.” (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, Súmula nº 435, <http://www.stj.jus.br>).

Dessa maneira o STJ consolidou dois entendimentos, a consideração da dissolução irregular da empresa como ato ilícito elencado no art. 135, III do CTN, assim como a presunção de dissolução irregular nos casos em que a empresa não esteja funcionando em seu domicílio fiscal.

Portanto, o redirecionamento da dívida tributária em caso de dissolução irregular da sociedade, com intuito de afastar a personalidade jurídica da empresa para atingir a esfera patrimonial do sócio-administrador, mesmo que não disposto expressamente no CTN, se encontra sumulado pelo STJ e por conseguinte pacificada no ordenamento jurídico brasileiro.

4.3 A responsabilidade tributária decorrente da formação de grupo econômico

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica também é aplicada nos casos em que o contribuinte com a intenção de evitar a tributação cria grupo econômico de fato, ou seja, outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, bem como os administradores e os sócios serão responsabilizados pelo pagamento do débito tributário, quando configurada a criação de grupo econômico artificioso com o intuito de lesar o Fisco.

Todavia, para que outras pessoas jurídicas e, eventualmente, os administradores possam ser responsabilizados patrimonialmente, é necessário o preenchimento de alguns requisitos, sendo eles: a criação de uma nova empresa com estrutura formal e a identidade de objetos sociais entre as empresas, a existência de confusão patrimonial, societária, contábil e laboral e o propósito de fraudar o Fisco.

O fundamento mais empregado para deferir a desconsideração da personalidade jurídica e assim atribuir a responsabilidade do adimplemento dos débitos tributários às outras empresas que compõe um grupo econômico, é o art. 124, I e II do CTN, o qual dispõe acerca da solidariedade das obrigações.

O art. 124 do referido diploma legal, estabelece em seus incisos, duas situações para que a obrigação seja solidária, quais sejam: a) quando há interesse comum, dos sujeitos, na criação do fato gerador da obrigação e b) e nos casos previstos em lei.

Contudo, cabe salientar que o mero interesse econômico, social ou moral que deriva da constituição do fato gerador não é justificativa suficiente para permitir a utilização do art. 124, I do CTN, isto porque é imprescindível que haja o interesse jurídico comum para a criação do fato gerador, bem como deve haver a administração de uma empresa sobre a outra do mesmo grupo econômico.

Ainda, há de se atentar que o redirecionamento da obrigação tributária será realizado apenas em face dos indivíduos solidariamente vinculados à relação jurídica que constituiu o fato gerador, a fim de evitar que terceiro seja responsabilizado por ato que não cometeu, ou seja, busca-se impedir a penalização de terceiro que não tenha participado na constituição do fato gerador, assim entendeu o STJ ao julgar o AgRg no AREsp 429923/SP.

De outro lado, o inciso I do art. 124 do CTN, dispõe acerca da responsabilidade solidária que advém da lei, são aquelas situações previstas nos arts. 134, 135 e 137 do CTN, desta forma, tem-se que a responsabilidade solidária tributária deriva da lei, e que sem está o ente credor não poderá exigir o pagamento dos débitos tributários a uma empresa que sequer participou da criação do fato gerador da obrigação tributária principal.

Assim, após a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, com o seu devido deferimento, as demais empresas participantes do grupo econômico, bem como os administradores da sociedade poderão apresentar defesa por meio de embargos do devedor, pois deverá ser respeitado o procedimento de instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica estabelecido nos arts. 133 a 137 do CPC.

4.4 Aplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica em execução fiscal

A regulamentação do incidente de desconsideração de personalidade jurídica foi abarcada pelo ordenamento jurídico brasileiro com a criação de um novo CPC, o qual atualmente, encontra-se em vigor, o instituto encontra-se previsto nos artigos 133 a 137 do referido diploma legal.

Depreende-se que sua regularização possui como objetivo, além de garantir o contraditório e a ampla defesa ao terceiro responsável, pretende também a

organização da aplicabilidade do instituto no ordenamento jurídico brasileiro, para que não haja distorções em sua aplicação.

Isto porque, na vigência do antigo CPC, o qual era aplicado de maneira subsidiária às execuções fiscais, havia o redirecionamento da execução fiscal à pessoa do administrador sem a observância do devido procedimento, ou seja, cada magistrado ao analisar o caso concreto aplicava seu entendimento.

Há grande divergência doutrinária, acerca da utilização do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica no âmbito das execuções fiscais, pois o CPC ao positivizar seu procedimento, mais precisamente em seu art. 134, dispõe que sua instauração é cabível em execuções fundadas em título executivo extrajudicial, e conforme se depreende do art. 784, IX do referido diploma legal, bem como do art. 2º da LEF, a certidão de dívida ativa é um título executivo extrajudicial.

Uma parte da doutrina, como Cunha (2017) defende que o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica deve ser aplicado nas execuções fiscais tributárias, isto porque além de seu próprio procedimento permitir, conforme explanado acima, a LEF não regula sobre o determinado assunto, e que por este motivo a instauração do incidente seria plenamente válido diante da omissão da LEF, já que o seu art. 1º, permite a aplicação subsidiária das normas processuais civis.

Essa mesma corrente entende que a instauração do incidente somente não será aplicada quando o nome do administrador ou sócio da empresa, que tenha poderes de mando, já se encontre lançado na certidão de dívida ativa, conforme orienta o art. 134, §2º do CPC, razão pela qual seria desnecessária a instauração do incidente, tendo em vista que se supõe que na esfera administrativa houve o devido preenchimento dos requisitos, assim como o respeito ao contraditório e à ampla defesa, antes de atribuir a responsabilidade tributária ao sócio-administrador.

Destaca-se também que o objetivo da positivação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica é de respeitar e permitir o exercício do contraditório e da ampla defesa nos processos de execuções.

Desta forma, a consequência de sua instauração seria a suspensão do processo em face do administrador da pessoa jurídica até a decisão final do julgador, razão pela qual os defensores desta corrente alegam a prescindibilidade da garantia do juízo, pois não seria viável a constrição sobre o patrimônio do sócio sem a devida apuração de sua responsabilidade pelo débito e o consequente

redirecionamento da demanda, para somente então pode haver a restrição de seus bens e a discussão do mérito.

Contudo, a Procuradoria da Fazenda Nacional emitiu o parecer CRJ/Nº 618/2016, posicionando-se contrariamente, pois defende que o CPC não pode ser aplicado às execuções fiscais tendo em vista que há lei própria para reger tais ações, e que esta lei impõe como condição para o exercício do contraditório, através dos embargos à execução fiscal, a garantia do crédito tributário.

Além do mais, alega a PGFN que a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, com a suspensão dos atos de constrição, poderia dar possibilidade ao sócio de exaurir seu patrimônio, e por consequência não adimplir a dívida executada.

Nessa mesma linha, outra parcela da doutrina, como Wesendonck (2012), entende que o incidente de desconconsideração foi criado para regular a desconconsideração da personalidade jurídica e não as hipóteses de imputação de responsabilidade tributária, já que esta resulta de uma norma específica, e que o incidente por sua vez apesar de buscar o mesmo resultado do redirecionamento, possui requisitos que não se podem confundir com os pressupostos da responsabilidade tributária.

Desta forma, a instauração do incidente apenas seria possível quando a personificação da pessoa jurídica impedisse a responsabilização, caso esse requisito não seja preenchido não há como se aplicar o incidente.

Vale ressaltar que grande parte dos redirecionamentos possui como fundamento o art. 135, III do CTN, e por essa razão não é possível fazer uso da desconconsideração da personalidade jurídica para inclusão do administrador no polo passivo da execução.

De outro lado, existem ainda dois pontos que se opõem ao procedimento previsto na LEF, a qual são aplicadas as execuções fiscais tributárias, esses ligados a indispensabilidade de garantir o juízo.

Uma delas é no que diz respeito a suspensão do processo de execução fiscal, pois a suspensão dos atos expropriatórios na execução somente são suspensos quando garantido o juízo, o que diverge de pronto ao procedimento adotado na instauração do incidente da desconconsideração da personalidade jurídica, estampada no art. 134, 3º do CPC.

O outro ponto refere-se à dilação probatória do incidente de desconconsideração, insculpido nos arts. 135 e 136 do CPC, pois esta, nos casos das ações de execução fiscal, também se encontra ligada à garantia do juízo, a qual é realizada exclusivamente por meio de embargos à execução, conforme preceitua o art. 16, §2º da LEF.

Além do mais, importante destacar que há orientações firmadas por juízes quanto à inaplicabilidade do incidente de desconconsideração às execuções fiscais, do que é exemplo o enunciado nº 53 aprovado em setembro de 2014, pela Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados, segundo o qual “o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica”.

Portanto, no atual ordenamento jurídico brasileiro, tem-se o entendimento majoritário de que o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica não deve ser aplicado às execuções fiscais tributárias, uma vez que o redirecionamento da responsabilidade tributária para o sócio advém da lei, e que esta cria um vínculo entre o administrador da pessoa jurídica e a obrigação tributária, e ainda porque a responsabilidade tributária e a desconconsideração da personalidade jurídica são institutos diversos, com requisitos igualmente diversos.

4.4.1 A subsidiariedade das normas processuais comuns e a lacuna da Lei nº 6.830/1980

É importante destacar que o novo CPC, trouxe como novidade sua aplicação de modo supletivo, a qual se dá quando a lei é omissa no que tange ao caso concreto sendo esta lacuna preenchida por meio da aplicação de outra norma de forma supletiva, difere-se da aplicação subsidiária, pois está apenas complementa a norma já existente, a qual é insuficiente para utilização no caso concreto (MAIA; MAIA, 2016).

A LEF em seu art. 1º, dispõe acerca da aplicação subsidiária do CPC às ações de execução fiscal, bem como o próprio CPC preceitua sobre sua aplicação subsidiária às matérias que não são disciplinadas pela legislação específica.

Isto quer dizer que o CPC poderá ser utilizado nos casos em que as normas contidas na LEF forem insuficientes, observando que essa aplicação das normas processuais comuns sempre será condicionada à existência de lacuna e

compatibilidade, isto é, não será utilizada nas hipóteses em que for incompatível com as regras do direito tributário.

Cabe ressaltar que prevalecem os casos de previsão específica contidos na LEF. De outro lado, as lacunas existentes na LEF são propositais uma vez que o seu anteprojeto visava regular apenas o essencial, deixando as demais questões para serem regidas pelo CPC.

Para o preenchimento das lacunas presentes na LEF, há de ser contemplado o princípio da especialidade, a qual estabelece que as normas de lei geral apenas serão aplicáveis em lei especial naquilo que forem compatíveis.

No que concerne aos casos em que a ação de execução fiscal é redirecionada ao sócio, ou seja, a terceiro que não é diretamente responsável pelo débito tributário, a LEF possui uma lacuna, gerando assim uma celeuma processual acerca da aplicação das normas trazidas pelo CPC quanto ao incidente de descon sideração da personalidade jurídica.

Para os defensores da aplicação do incidente da descon sideração da personalidade jurídica no âmbito das execuções fiscais tributárias, diante da lacuna existente na LEF, a positivação do incidente de descon sideração no ordenamento jurídico busca evitar que a responsabilidade de terceiro seja apurada em sede de exceção de pré-executividade, onde não há a devida dilação probatória e que os princípios do contraditório e da ampla defesa sejam respeitados, pois inviável a constrição do patrimônio pessoal do sócio sem ao menos ouvi-lo.

Ainda, levando-se em conta que a lei especial não disciplina acerca da descon sideração da personalidade jurídica, tampouco no que tange ao procedimento do incidente, as normas contidas no CPC que regulam o incidente de descon sideração, estariam preenchendo esta lacuna existente na LEF.

Portanto, para os que apoiam a utilização do incidente nas execuções fiscais, apesar de a norma jurídica determinar que a lei especial seja aplicada preferencialmente à lei geral, no presente caso, onde há omissão por parte da lei especial, aplicar-se à a norma geral.

Em contrapartida, há aqueles que se posicionam contra o emprego do incidente de descon sideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais, sob o fundamento de que a LEF por ser lei especial, prevalece sobre o CPC, por se tratar de lei geral.

Assim sendo, diante da especialidade das normas previstas na LEF, a qual regula o processo de cobrança dos créditos tributários bem como levando em conta a responsabilidade prevista no CTN, mais precisamente em seu art. 135, III, o incidente de desconsideração por ser disciplinado pelo CPC, não se aplica as ações de execução fiscal tributária.

Por fim, a fim de esclarecer quanto a utilização subsidiária do CPC, ressalta-se, novamente, acerca de sua aplicação supletiva, a qual encontra-se disposta em seu art. 15, fazendo referência somente aos processos eleitorais, trabalhistas e administrativos, isto quer dizer que seu emprego em outras matérias, que não dispostas no referido artigo, serão de natureza subsidiária.

Assim, considerando que a aplicação subsidiária visa apenas complementar norma já existente, porém insuficiente para o caso concreto, caso haja eventual incompatibilidade normativa entre a LEF e o CPC, pode o magistrado valer-se da norma geral, sem, contudo, aplicá-la de forma integral.

5 CONCLUSÃO

O presente trabalho monográfico abordou o incidente de desconsideração da personalidade jurídica e teve como objetivo analisar a possibilidade de sua utilização nas execuções fiscais tributárias, sob o prisma de sua positivação no atual CPC e a lacuna existente na Lei de Execuções Fiscais.

Inicialmente, para a inserção do estudo da aplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais tributárias, fez-se necessário uma introdução às noções básicas de direito tributário, em que se abordou a definição e a classificação dos tributos em cinco espécies, consoante entendimento sedimentado pelo STF, sendo elas: os impostos; as taxas; as contribuições especiais; as contribuições de melhoria e os empréstimos compulsórios. Também discorreu-se sobre a competência tributária, a qual é atribuída pela CF aos entes políticos e que possui caráter de garantia para o contribuinte, uma vez que limita o poder de tributar.

Ainda, com intuito de analisar especialmente a relação jurídica tributária, tanto entre Fisco e contribuinte, quanto entre Fisco e terceiro responsável, buscou-se tipificar o sujeito ativo, que é o titular da competência para exigir o pagamento do tributo, nos termos do art. 119 do CTN, bem como o sujeito passivo – aquele que recolhe o tributo em favor do sujeito ativo, conforme disposto no art. 121 do CTN. Nesse ponto, ainda se diferenciou o contribuinte do responsável, onde o contribuinte é o indivíduo que dá origem ao fato gerador da obrigação tributária e o responsável é a pessoa que não possui ligação direta com o fato gerador mas que por força da lei, é chamado a cumprir a obrigação tributária. Estudou-se ainda a ação de execução fiscal e o seu procedimento, mais precisamente no que tange ao redirecionamento da demanda.

Feita essa inserção, procurou-se contextualizar o instituto da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário, na qual, primeiramente, efetuou-se uma incursão acerca dos conceitos de pessoa jurídica e as razões pela qual este instituto foi personificado.

Nesse sentido, fez-se breve relato a respeito da personalidade jurídica das pessoas jurídicas e sobre sua autonomia patrimonial, o qual se trata de princípio basilar no direito empresarial, no que se refere à diferenciação do patrimônio da sociedade e do sócio.

Após, verificados os principais conceitos que dizem respeito à pessoa jurídica, adentrou-se na esfera da desconsideração da personalidade jurídica, demonstrando como o referido instituto foi inserido no ordenamento jurídico brasileiro. Além disso, buscou-se analisar quando a desconsideração seria aplicada, concluindo-se que, sempre que a personalidade jurídica da pessoa jurídica for usada para cometer fraude ou abuso de direito, incide o preceito do art. 50 do CC.

Nesse viés, buscou-se aprofundar na matéria de seu tratamento processual, verificando os requisitos para o requerimento da desconsideração, assim como as partes legítimas e os sujeitos que o instituto pode atingir, as quais encontram-se elencadas nos arts. 133 a 137 do CPC.

Na sequência, verificam-se as possíveis ligações existentes entre a responsabilidade tributária de terceiros e a desconsideração da personalidade jurídica, haja vista que, apesar de semelhantes e buscarem o mesmo fim, sendo ele a imputação da responsabilidade a terceiro, analisando suas condições percebe-se a diferença entre os dois institutos, pois a responsabilidade de terceiro mais utilizada no âmbito do direito tributário é a estampada no art. 135, III do CTN, que se trata de fundamento para o redirecionamento da ação de execução fiscal, enquanto a desconsideração, além de visar a imputação da responsabilidade a terceiro, busca também garantir o contraditório e a ampla defesa.

Ainda, analisou-se a responsabilidade do administrador nos casos de dissolução irregular sob o enfoque da súmula 435 do STJ, bem como a responsabilidade tributária de grupo econômico.

Por fim, observou-se a aplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas ações de execução fiscal tributária diante da subsidiariedade do CPC e da lacuna existente na LEF, acerca do referido instituto.

Ainda que existam semelhanças entre o instituto da desconsideração da personalidade jurídica e o da responsabilidade jurídica tributária, pois estes visam o alcance do patrimônio pessoal do sócio para o pagamento da dívida tributária, originalmente imputada à empresa, há de ser levado em conta as distinções em seus tratamentos processuais, os quais impossibilitam suas aplicações de forma igualitária.

Isto porque as dívidas tributárias são reguladas através de normas específicas, as quais delimitam a responsabilização pelo crédito, não fazendo referência ao incidente, sendo essencial apenas que a lei estabeleça a relação do terceiro

responsável com o fato gerador, motivo pelo qual torna-se desnecessária a instauração do incidente de descon sideração a fim de que se verifique novamente a responsabilidade.

Além do mais, a descon sideração da personalidade jurídica além do objetivo de alcançar o patrimônio pessoal do membro da sociedade, tem como intuito principal reprimir o abuso e o mau uso do instituto da personalidade jurídica da empresa, ou seja, o objeto do incidente trata-se de elemento diferente dos fundamentos realizados nos redirecionamentos, pois estes baseiam-se na responsabilidade tributária contida em norma própria, e que sem uma considerável verificação não há como assegurar que a responsabilidade contida no art. 135 do CTN caracterize hipótese para descon sideração da personalidade jurídica.

Por conseguinte, o incidente não deve ser aplicado às execuções fiscais tributárias, já que uma vez autorizada a suspensão e a dilação probatória permitidas no incidente de descon sideração da personalidade jurídica, tornaria a cobrança do crédito público morosa bem como enfraqueceria as normas tributárias.

A instauração do incidente de descon sideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais tributárias somente traria vantagem ao devedor pois dispensaria a garantia do juízo para oposição de embargos à execução, bem como os requisitos para instauração do incidente de exceção de pré-executividade, pois nesta discute-se apenas as matérias que não dependam de produção de provas.

Desta forma, ao permitir-se a instauração do incidente de descon sideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais tributárias, lesa a sistemática da Lei de Execuções Fiscais, já que esta é totalmente voltada para proteção do crédito tributário, aonde o exercício do contraditório e da ampla defesa é realizado mediante oposição de embargos à execução, o qual exige a garantia do juízo e que sem essa garantia os mesmos seriam inadmissíveis.

Há de se observar que a responsabilidade de terceiros no âmbito das execuções fiscais advém de norma expressa em lei, a qual atribui a terceiro a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário, isto é, o vínculo existente entre o administrador e a obrigação tributária, decorre de lei, não podendo confundir com a responsabilidade resultante da descon sideração da personalidade jurídica.

Portanto, não há que se falar em relação entre o fundamento utilizado no redirecionamento da execução fiscal, qual seja a responsabilidade do administrador pelos créditos tributários decorrentes da prática de atos com excesso de poderes ou

infração a lei, contrato social/estatutos e a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, pois a sujeição passiva tributária, conforme explicitado, decorre da lei e por essa razão não deve seguir o rito do incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Nesse sentido, considerando que o CTN aplica-se às execuções fiscais tributárias e que a existência de lacuna na LEF não é suficiente para que o incidente previsto no CPC seja aplicado às execuções fiscais tributárias, haja vista sua incompatibilidade com a norma especial, não se pode ter o incidente de desconsideração da personalidade jurídica como meio imprescindível de proteção ao princípio do contraditório e a ampla defesa, já que a própria LEF assegura contraditório e a ampla defesa do sócio-gerente através dos embargos à execução.

Em que pese ser uma matéria de constante debate no judiciário tendo em vista as dúvidas que pairam sobre sua aplicação nas execuções fiscais tributárias, falta um posicionamento das Cortes Superiores, pois há uma grande divergência doutrinária e jurisprudencial acerca do tema, o que gera a falta de uma posição sólida e que por este motivo sua utilização no âmbito tributário terá de ser definido pelo STJ.

REFERÊNCIAS

- ALVES, Alexandre Ferreira Assumpção. *A desconsideração da personalidade jurídica e o direito do consumidor*: um estudo de direito civil constitucional. In: TEPEDINO, Gustavo. *Problemas de direito civil constitucional*. Rio de Janeiro: Renovar, 2000.
- ALVIM, E. A.; GRANADO, D. W. Aspectos processuais da desconsideração da personalidade jurídica. *Revista forense*. Rio de Janeiro. v.1, n. 1904, nov./dez. 2010.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 1998.
- BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 1988. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 maio 2018.
- _____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1996. Institui o Código Tributário Nacional. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 25 out. 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 17 abr. 2018.
- _____. Lei nº6.830, de 22 de setembro de 1980. Institui a Lei de Execução Fiscal. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 22 set. 1980. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 20 maio 2018.
- _____. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 10 jan. 2002. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 26 set. 2017.
- _____. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. *Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil*, Brasília, DF, 16 março 2015. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br>>. Acesso em: 17 out. 2017.
- _____. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 662577*. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, DF, 14 de abril de 2015. Disponível em <<http://www.STJ.com.br>>. Acesso em: 07 de jun. 2018.
- BALLEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. Atualização de Misabel Abreu Machado Derzi. 7 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- BECHO, Renato Lopes. *Lições de direito tributário: teoria geral e constitucional*. São Paulo: Saraiva, 2011.
- BLOK, Marcela. Desconsideração da personalidade jurídica: uma visão contemporânea. *Revista de direito bancário e do mercado de capitais*, v.59, n. 213, p. 91, jan. 2013.
- BRUSCHI, Gilberto Gomes. *Aspectos processuais da desconsideração da personalidade jurídica*. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Manual de direito processual civil*. 3 ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

CAMPOS, Dejalma de. *Direito processual tributário*. 5 ed. São Paulo: Atlas, 1998.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 24 ed São Paulo: Malheiros, 2008.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito civil*. São Paulo: Saraiva, 2003. v.1.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial: direito de empresa*. 24 ed. São Paulo: Saraiva. 2012.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Desconsideração da personalidade jurídica*. Revista dos Tribunais, São Paulo, 1983.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de direito comercial: direito de empresas*. 16 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CORRÊA, G. D.; MOTTIN G. W. *A desconsideração da personalidade jurídica no ordenamento jurídico brasileiro*. Revista do Ministério Público do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, n. 62, p. 113-127, 2008.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

DINIZ, Maria Helena. *Novo código civil comentado*. Saraiva: São Paulo, 2002.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. *Curso de processo civil*. 2 ed. Salvador: Juspodium, 2010.

ESCOLA Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados. *Seminário: O Poder Judiciário e o Novo Código de Processo Civil*. Enunciado n. 53. Disponível em: <<https://www.enfam.jus.br>>. Acesso em: 09 maio 2018.

FARIAS, C. C.; ROSENVALD, N. *Curso de direito civil: parte geral e LINDB*. 13 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

FARIAS, Luciano Chaves de. *Aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica na esfera administrativa*. *Fórum administrativo*, Belo Horizonte, n° 80, p. 40-49, out. 2007.

FRIGIERI, Márcia. *A responsabilidade dos sócios e administradores e a desconsideração da personalidade jurídica*. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 79, p. 53-59, 1997.

GONÇALVES, Carlos Alberto. *Direito civil brasileiro: parte geral*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2012. v.1.

- JENIËR, Carlos Augusto. *Execução fiscal*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
- JUSTEN FILHO, Marçal. Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, 1987.
- KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas*. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- LISBOA, Roberto Senise. *Manual de direito civil: teoria geral do direito civil*. 5 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.
- LOVATO, Rafael. Desconsideração da personalidade jurídica: a teoria maior e tese sobre a teoria menor. *Revista da PGBC*, v. 2, n.1, jun. 2008.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 32. ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2011.
- MAIA, L. F.; MAIA, L. A. A. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas hipóteses de redirecionamento da execução fiscal. *Revista de estudos tributários*, Porto alegre, v. 1, n. 110, p. 428/439, jul./ago. 2016.
- MARTINS, Sérgio Pinto. *Manual de direito tributário*. São Paulo: Editora Atlas, 2002.
- NADER, Paulo. *Curso direito civil: parte geral*. 10 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.
- NASCIMBENI, Asdrubal Franco. Aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica às sociedades anônimas. *Revista direito bancário e do mercado de capitais*, v. 61, p. 131-190, jul./set. 2013.
- NEVES, Daniel Amorim Assumpção. *Manual de direito processual civil*. 8 ed. Salvador: Juspodvim, 2016.
- PAULSEN, Leandro. *Curso de direito tributário*. 4 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editor, 2012.
- PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributária*. 2 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editor, 2014.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil: teoria geral das obrigações*. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2007.
- REALE, Miguel. *Lições Preliminares de Direito*. 27 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.
- REALI, Ronaldo Roberto. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito positivo brasileiro*. *Revista Jus Navegandi*, Teresinha, n. 266, 2004. Disponível em: <<http://jus.com.br/artigos/5008>>. Acesso em: 20 abril 2018.

- REDONDO, Bruno Garcia. Aspectos processuais da desconsideração da personalidade jurídica: breves apontamentos. *Revista dialética de direito processual*. São Paulo, v., p. 16-30, jul. 2012.
- REQUIÃO, Rubens. *Curso de direito comercial*. 31 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- REQUIÃO, Rubens. Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica. *Revista dos tribunais*, v. 410, p. 12-23, dez. 1969.
- SABBAG, Eduardo. *Manual de direito tributário*. 8 ed. São Paulo: Saraiva, 2016.
- SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.
- SILVA, Alexandre Couto. *A aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- SILVA, Alexandre Couto. Desconsideração da personalidade jurídica: limites para sua aplicação. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, vol. 780, p. 53, 2000.
- SILVA, Amadeu Braga Batista. *Requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro tributário*. Revista PGFN, n. 29, 2012. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br>>. Acesso em 16 maio 2018.
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.
- SILVA, Osmar Vieira da. *Desconsideração da personalidade jurídica: aspectos processuais*. São Paulo: Renovar, 2002.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Curso de direito processual civil: teoria geral do direito processual civil, processo de conhecimento e procedimento comum*. 56 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015. v.1.
- THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de execuções fiscais: comentários e jurisprudências*. 10 ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro tributário*. 12 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- VAZ, José Otávio de Vianna. *A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no Código Tributário Nacional*. Belo Horizonte: Del Rey, 2003.
- WESENDONCK, Tula. Desconsideração da personalidade jurídica: uma comparação do regime adotado no direito civil e no direito tributário. *Revista dos Tribunais*, São Paulo, n. 915, p. 353-375, 2012.
- PROCURADORIA Geral da Fazenda Nacional. Aplicação do novo código de processo civil aos executivos fiscais: parecer pgfn/crj/nº 618/2016. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br>>. Acesso em: 16 maio 2018.