

INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA EXECUÇÃO FISCAL

DISREGARD INCIDENT OF LEGAL ENTITY IN TAX ENFORCEMENT

Nórton Luís Benites¹

Resumo: O novo CPC/15 criou o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ). Pretende-se examinar neste artigo se há hipótese de desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário brasileiro e se o IDPJ é compatível com o procedimento da ação disposta na Lei de Execução Fiscal (LEF).

Palavras-chave: 1. Processo Civil. 2. CPC/15. 3. Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ). 4. Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário. 5. Aplicação do IDPJ à Lei de Execução Fiscal (LEF).

Abstract: The new CPC/15 created the disregard of legal entity proceeding (IDPJ). It is intended to examine in this paper if there is a disregard of legal entity hypothesis in Brazilian tax law and if the IDPJ is compatible with the Brazilian tax enforcement statute (LEF).

Keywords: 1. Brazilian Civil Procedural Law. 2. Brazilian CPC/15. 3. Disregard of legal entity proceeding (IDPJ). 4. Disregard of legal entity in Brazilian tax law. 5. Disregard of legal entity proceeding (IDPJ) appliance in the Brazilian tax enforcement statute (LEF).

¹ Juiz Federal da 1ª VF de Novo Hamburgo/RS. Graduado em Direito na PUC/RS. Formado na Escola Superior da Magistratura da AJURIS/RS. Especialista (MBA) em Gestão Empresarial na FGV. Especialista em Direito Processual Civil na UNISINOS/RS. Mestrando em Direito da Empresa e dos Negócios na UNISINOS (2017-2019). E-mail: nortonluisbenites@gmail.com.

INTRODUÇÃO

No presente trabalho, pretende-se analisar a possibilidade, ou não, de aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) - previsto no art. 133 e seguintes do Código de Processo Civil de 2015 (CPC/15) (Lei n. 13.105, de 16.03.2015) - na ação de execução fiscal criada e formatada pela Lei n. 6.830, de 22.09.1980 - também conhecida como Lei de Execução Fiscal (LEF).

Desde que se conheceu o texto do CPC/15, os operadores jurídicos que trabalham com direito tributário passaram a examinar a possibilidade de o IDPJ ser aplicável à ação de execução fiscal.

Nessa especial ação de execução de título executivo extrajudicial, vem sendo muito comum que sejam integrados ao seu polo passivo terceiros que não integravam a relação processual desde a sua gênese.

Esse movimento teve início, há anos, com a inclusão, no polo passivo, de sócios e de administradores que agiam de forma ilícita na gestão da empresa. Esse mecanismo processual foi chamado de “redirecionamento” da execução fiscal e há até súmula do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que o tem como objeto (Súmula n. 435).

Modernamente, vêm sendo incluídas na relação processual executiva empresas componentes do grupo econômico integrado pela empresa devedora original, isso quando se verifica fraude em suas gestões com o fim de sonegarem-se tributos.

O tema é candente porque versa sobre interesses tensionados entre o fisco e os contribuintes. De um lado, o primeiro almeja agilidade e dinamismo na cobrança de seus créditos, o que poderia ser obliterado pela existência de um novo incidente como o IDPJ; por outro, os contribuintes desejam exercer a ampla defesa de seu patrimônio em um ambiente de efetiva contraditoriedade, especialmente quando posta sob risco a garantia empresarial do véu da personalidade jurídica.

A abordagem do tema exigirá o reexame de conceitos de direito material, como o do próprio instituto da desconsideração da personalidade jurídica em suas diversas matizes do direito brasileiro, mormente no campo tributário.

Igualmente diversos temas processuais deverão ser focalizados, como, por exemplo, os das relações de especialidade e de subsidiariedade entre a LEF e o CPC/15.

Neste momento (final de 2017), o tema ainda não chegou ao STJ, mas já foi enfrentado pelos Tribunais de segunda instância da justiça comum com sede nesta Unidade Federativa: Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF4) e Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul (TJRS).

É disso que se almeja tratar e, ao final, lançar conclusões com as quais se pretende colaborar, ainda que minimamente, com a compreensão do assunto.

1 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

1.1 Origem anglo-saxã

Um dos alicerces do direito comercial tradicional, sucedido pelo direito empresarial, é a autonomia patrimonial das sociedades e empresas em geral com relação aos seus sócios.

A personalidade jurídica foi idealizada para que os empreendimentos pudessem ser levados em frente. Os empreendedores precisavam de uma garantia mínima com relação ao risco de empreender. Passou-se a constituir empresas com objeto social definido e capital social estipulado a fim de que a comunidade em geral estivesse ciente dos riscos envolvidos nas relações que viessem a ser travadas.

Esse fenômeno econômico-jurídico possui natureza universal e teve início há séculos.

Também há muitas dezenas de anos, verificou-se a necessidade de superação da autonomia patrimonial da empresa em situações excepcionais caracterizadas pelo agir fraudulento, pelo desvio de sua finalidade, ou pela confusão patrimonial com seus sócios ou com outras empresas do seu grupo econômico. Em tais casos, a esfera de proteção patrimonial constituída pela empresa começou a ser superada em benefício da contraparte ludibriada.

Registra a doutrina que a desconsideração da personalidade jurídica teve início no direito anglo-saxão, especialmente no estadunidense, quando foi denominada de *disregard doctrine*, sendo também conhecida como *disregard of*

legal entity doctrine, lifting the veil doctrine ou *piercing the veil doctrine* (CERVÁSIO, 2016).

O primeiro precedente da desconsideração da personalidade jurídica teria sido o caso *Bank of US versus Deveaux*, de 1809, no qual a Suprema Corte Americana teria levado em conta no julgamento os sócios da sociedade. Quase 80 anos depois, o entendimento veio a ser ratificado no caso *Texas versus Standard Oil Company*, de 1892, em que se aplicou a desconsideração para preservar-se a concorrência entre companhias petrolíferas (CERVÁSIO, 2016).

Note-se que há doutrina que obtempera que o primeiro precedente teria ocorrido em Londres, em 1896, no caso *Salomon versus A. Salomon & Co.* Aron Salomon, que produzia botas de couro, teria criado uma empresa derivada e emprestado dinheiro para a original com garantia em debêntures. Na posterior liquidação da empresa original, aduziu o direito de ficar com o ativo sobranante, no que foi contestado pelos efetivos credores, que conseguiram executar seus valores contra o liquidante pessoa física (PINTO e GASPERIN, 2017).

No *corporate law* estadunidense, a desconsideração da personalidade jurídica tem como requisitos tradicionais a gestão com fraude, com desvio de função da pessoa jurídica e a conjuntura de confusão patrimonial entre sociedade e sócios.

Mais recentemente, Cortes de Nova Iorque estabeleceram uma espécie de protocolo de requisitos necessários à superação da personalidade jurídica de sociedades, o qual é conhecido como “Teste dos Dez Fatores”. Afigura-se interessante o seu exame para que se possa comparar o conceito estadunidense com o panorama brasileiro, que será focado adiante. Eis os quesitos desse protocolo pretoriano (CERVÁSIO, 2016):

- ausência de formalidade corporativa sobre a sociedade dominada;
- capitalização inadequada;
- se os recursos financeiros são colocados e retirados da sociedade para fins não corporativos;
- se existe uma superposição de patrimônio, direção e pessoal;
- se as companhias envolvidas compartilham escritório e números de telefone;
- quais os limites da discricionariedade da direção da companhia filial;
- se as sociedades se relacionam de forma íntima;
- se as sociedades são tratadas como centro de lucros independentes;

- se o pagamento das dívidas da sociedade controlada é feito pelas controladoras; e
- se o patrimônio da controlada é usado pela controladora como se seu fosse.

Cumpra, agora, centrar foco no panorama nacional.

1.2 Desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro

Em 1969, o direito brasileiro recebeu um estudo doutrinário pioneiro sobre a desconsideração da personalidade jurídica, de lavra do Professor Rubens Requião e denominado “Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica” (REQUIÃO, 1969).

Todavia, antes disso, nosso direito positivo já guardava duas regras que tratavam da extensão da responsabilidade da sociedade a sócios e administradores e empresas terceiras integrantes de seus grupos econômicos.

Essas hipóteses estavam delineadas em duas normas de direitos materiais distintos, quais sejam, direito do trabalho e direito tributário. Essa lógica de tratar a desconsideração da personalidade jurídica de forma segmentada pelo critério de direito material teve continuidade em nosso direito pátrio, como veremos adiante.

Em 1943, a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) (Decreto-lei n. 5.452, de 01.05.1943) já trazia mecanismo jurídico que podia ser identificado com o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, o qual estava e continua previsto no seu art. 2º, § 2º².

Essa regra jurídica dispunha sobre a extensão da responsabilidade da relação de trabalho para pessoa jurídica terceira integrante do mesmo grupo econômico da pessoa jurídica responsável, isso quando se verificasse a ocorrência de grupo econômico de fato caracterizado por direção, controle ou administração comum daquela para com esta.

² “Art. 2º - Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço. § 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados. § 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.”

A novel reforma trabalhista da Lei n. 13.467, de 13.07.2017, que começou a gerar efeitos recentemente (em 11.11.2017), alterou a redação desse mecanismo de desconsideração da personalidade jurídica, mas sem modificar sua essência³.

A segunda regra que instituiu um mecanismo de desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro, em 1966, foi o Código Tributário Nacional (CTN) (Lei 5.172, de 25.10.1966). Isso se verificou pela instituição da responsabilidade de terceiros, com relação a pessoas jurídicas, nos seus arts. 134 e 135. Como esta hipótese de desconsideração da personalidade jurídica tem relação direta com o âmago deste trabalho (gerando polêmicas até hoje), será enfrentada depois de arroladas as demais dispostas no direito brasileiro.

Seguindo nessa ordem cronológica, a terceira hipótese positiva de desconsideração da personalidade jurídica foi criada em 1990 pelo Código de Defesa do Consumidor (CDC) (Lei n. 8.078, de 11.09.1990), por meio de seu art. 28⁴. O mecanismo consumerista revelou-se com espectro amplo de aplicação. Estabelece como suas condições a ocorrência, em detrimento do consumidor, de abuso de direito, de excesso de poder, de infração da lei, de fato ilícito, de ato ilícito, de violação dos estatutos, e de violação de contrato social; igualmente dispõe como condições a ocorrência, provocada por má administração, de falência, de estado de insolvência, de encerramento da pessoa jurídica e de inatividade da pessoa jurídica; por fim, também arquiteta como condição a ocorrência de situação na qual a personalidade da pessoa jurídica seja, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores. Verificada uma dessas situações, têm-se as consequências, conforme o caso, de extensão da responsabilidade da relação de

³ Lei n. 13.467, de 13.07.2017, publicada em 14.07.2017, e com termo inicial dos efeitos em 11.11.2017: “Art. 2º [...] § 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego. § 3º Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes.”

⁴ “Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração. § 1º (Vetado). § 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código. § 3º As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código. § 4º As sociedades coligadas só responderão por culpa. § 5º Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.”

consumo a bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica responsável; e de extensão da responsabilidade da relação de consumo a pessoas jurídicas terceiras do mesmo grupo econômico da pessoa jurídica responsável.

A quarta hipótese de desconsideração da personalidade jurídica foi instituída, em 1998, pelo art. 4º da Lei n. 9.605 (de 12.02.1998), a qual dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente⁵. Nesta conjectura, a condição de sua aplicação seria a utilização ilícita da personalidade jurídica como obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados ao meio ambiente, o que traria como consequência a extensão da responsabilidade ambiental a bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica responsável.

A quinta hipótese, de 2002, é relevantíssima e é a que mais atrai a atenção de nosso meio jurídico, isso por ter lugar no atual Código Civil (CC) (Lei n. 10.406, de 10.01.2002). Quando se cuida da desconsideração da personalidade jurídica em diversos ramos jurídicos nacionais, geralmente se leva em conta a redação do art. 50 do CC, a qual cabe colacionar:

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

Suas condições são os abusos de personalidade jurídica caracterizados por desvio de finalidade da empresa e por confusão patrimonial. Traz como efeito a extensão da responsabilidade obrigacional a bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica responsável.

Enfim, em 2011, a Lei n. 12.529 (de 30.11.2011), em seu art. 34, trouxe mecanismo de desconsideração da personalidade jurídica em defesa da concorrência e da ordem econômica⁶. As condições de aplicação são similares às do art. 28 do CDC. Como consequência, tem-se a extensão da responsabilidade por

⁵ “Art. 4º. Poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente.”

⁶ “Art. 34. A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. Parágrafo único. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.”

infração econômica a bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica responsável.

Esse é um rol não exaustivo das principais hipóteses brasileiras de desconconsideração da personalidade jurídica apontadas pela doutrina nacional. Pode haver outras, mas essas geralmente são as lembradas. A do CTN - arts. 134 e 135 - sempre é mencionada⁷.

Agora, cumpre examinar a desconconsideração da personalidade jurídica delineada no nosso direito tributário.

1.3 Desconconsideração da personalidade jurídica no CTN?

Ao tratar da reponsabilidade de terceiros, o CTN disciplina situações nas quais sócios, mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas podem ser responsabilizados pelas obrigações tributárias destas. E isso pode acontecer quando tais personagens praticam atos em excesso de poderes ou quando cometem infração de lei, de contrato social ou de estatuto.

Nesses casos mencionados, não parece equivocado afirmar que a regra tributária determina que se supere a autonomia patrimonial da pessoa jurídica devedora para que se alcance o patrimônio das pessoas físicas com ela envolvidas e que tiveram direta participação nos ilícitos cometidos, mormente de sócios e gerentes.

Essa responsabilidade tributária por extensão das pessoas físicas relacionadas à empresa devedora está prevista: quanto aos sócios (de sociedade de pessoas), no art. 134, VII, c/c art. 135, I, do CTN; quanto aos mandatários, prepostos e empregados, no art. 135, II, do CTN; e quanto aos diretores, gerentes ou representantes, no art. 135, III, do CTN.

Parece-me oportuno citar de forma direta o teor desses artigos:

Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

⁷ Para exemplificar, faz-se referência aos seguintes autores e obras: Cervásio (2016); Marinoni *et al.* (2016, pp. 268-269); Neves (2017, p. 236); e Wambier *et al.* (2016, pp. 282-283).

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.
Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

[...]

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:
I - as pessoas referidas no artigo anterior;
II - os mandatários, prepostos e empregados;
III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O art. 134 refere-se a diversas relações que podem ser mantidas entre pessoas físicas, entre pessoas jurídicas e entre umas e outras. Seu inciso VII, entretanto, deixa claro que se cuida de relação mantida entre pessoa física, sócio, e pessoa jurídica, sociedade de pessoas.

O seguinte art. 135 também possui esfera de aplicação na relação entre pessoas físicas, mas sua mais relevante dimensão diz respeito às relações mantidas por empresas e pessoas físicas.

A dimensão desses dois artigos que se refere à superação da autonomia patrimonial da pessoa jurídica para estender a responsabilidade tributária aos seus sócios e gerentes tem muitas características de uma hipótese de desconsideração da personalidade jurídica. Tal dimensão parece-me realmente similar - e de mesma natureza - com as situações aqui narradas do direito estadunidense, bem como com as demais hipóteses legais de desconsideração da personalidade jurídica do direito brasileiro, igualmente aqui destacadas. É certo que o CTN não a denomina como desconsideração da personalidade jurídica, mas sabemos que, para as instituições jurídicas, mais valem suas naturezas do que suas nomenclaturas.

Parte da doutrina nacional tem essa mesma compreensão de que o CTN disciplina, nesse ponto destacado, hipótese de desconsideração da personalidade jurídica⁸.

Para ilustrar essa linha de pensamento, trago à colação trecho de doutrina tributária que trata dos arts. 134 e 135 do CTN como hipótese brasileira de desconsideração da personalidade jurídica:

[...] *Responsabilidade dos sócios*

Esta matéria merece ser examinada em item destacado, por sua relevância prática, pois presente no dia-a-dia da prática do direito tributário nos foros.

Quando podem os sócios, gerentes ou administradores ser responsabilizados pessoalmente por tributos devidos por pessoas jurídicas?

Tal responsabilidade tem origem na doutrina do *disregard* (*disregard of legal entity*) ou *desconsideração da pessoa jurídica*, que se desenvolveu no direito norte-americano. Juízes e tribunais, verificando que a ficção da personalidade autônoma das pessoas jurídicas e a limitação a estas da responsabilidade por suas obrigações, distinta da responsabilidade pessoal de seus sócios, estavam sendo utilizadas de forma abusiva para a prática de fraudes contra os interesses dos credores, passaram a desconsiderar a personalidade jurídica e atribuir responsabilidade pessoal aos sócios pelas dívidas da pessoa jurídica.

A doutrina do *disregard*, como originalmente concebida (atribuição de responsabilidade pessoal aos sócios, desconsiderando-se a personalidade jurídica da sociedade, e decorrente limitação de responsabilidade, independente de norma legal a respeito), não tem aplicação no direito brasileiro atual. **Mas a legislação nacional incorporou normas que positivaram a possibilidade de responsabilização pessoal dos sócios por obrigações de sociedades:** assim, no direito comercial, antes a regra do art. 10 do Decreto n. 3.708, de 10 de janeiro de 1919, que tratava das sociedades por quotas de responsabilidade limitada, agora, o art. 1.080 do Código Civil, quanto às sociedades limitadas, do art. 158, *caput*, da Lei n. 6.404/76, quanto às sociedades anônimas, e dos **arts. 134, VII, e 135, III, do CTN.**

Estes últimos determinaram haver responsabilidade dos sócios, no caso de dissolução de sociedades de pessoas (art. 134, II), e dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos tributários resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (art. 135, III). (DIFINI, 2008, p. 217). (Grifos nossos).

Todavia, outra parte da doutrina compreende a questão de forma diferente. Entendem alguns doutrinadores que o CTN trataria de uma responsabilidade

⁸ Pode-se fazer alusão aos seguintes autores e obras: Cervásio (2016); Difini (2008, p. 217); Marinoni *et al.* (2016, pp. 268-269); Neves (2017, p. 236); e Wambier *et al.* (2016, pp. 282-283).

tributária direta e pessoal de pessoas que se relacionam com a empresa e que isso não teria relação lógica com a desconsideração da personalidade jurídica da empresa devedora. Nessa seara, compreendem que a responsabilidade tributária decorreria diretamente de lei, prescindindo de qualquer procedimento prévio de desconsideração da personalidade jurídica⁹.

Parece-me, respeitosamente, que esse argumento está assentado em premissa equivocada. Todas as hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica examinadas neste trabalho - e que pertencem a diversos ramos de direito material - dependem e decorrem diretamente de lei, inclusive a mais renomada e prevista no art. 50 do CC. Sem a previsão legal de superação da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, em cada ramo de direito material, não haveria desconsideração da personalidade jurídica no Brasil. Em todas as situações legais examinadas, afasta-se a personalidade jurídica da empresa para que seus sócios e gestores sejam responsabilizados. A cada caso, pode-se alterar a forma e o sujeito com poder para operar a desconsideração. Por exemplo, no caso da CLT, o mais antigo, a desconsideração pode se dar no âmbito administrativo ou em juízo, podendo ser realizada pela autoridade administrativa ou pelo juiz, se provocado. No CDC, somente pode ocorrer em juízo, podendo o juiz agir de ofício, inclusive, tudo por disposição legal. Já no CC, a desconsideração igualmente somente pode ocorrer em juízo, mas não pode ser de ofício, devendo o juiz ser provocado por alguma das partes. Em suma, o que se está asseverando claramente neste trabalho é que a previsão legal do CTN constante de seus arts. 134 e 135, nas dimensões acima examinadas, configura, por natureza, hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, ainda que tenha outro nome jurídico e que se concretize nos termos singulares postos na lei tributária, o que será enfrentado adiante.

2 INSERÇÃO DE TERCEIROS NO POLO PASSIVO DA EXECUÇÃO FISCAL NO REGIME PROCESSUAL ANTERIOR AO CPC/15

O cotidiano forense das execuções fiscais ajuizadas contra pessoas jurídicas, desde 1980 (gênese da LEF), revelou situações nas quais se mostrou necessária a

⁹ Posicionam-se nesse sentido os seguintes autores: Conrado (2015, p. 64); Pinto e Gasperin (2017); e Bomfim e Bertagnolli (2017).

inclusão, no seu polo passivo, de pessoas físicas e jurídicas depois de iniciado o processo executivo.

Inicialmente, esses novos integrantes do polo passivo eram os sócios e gerentes que agiam com excesso de poderes ou com infração de lei, de contrato social ou de estatuto, isto é, eram os terceiros responsáveis por aplicação dos já examinados arts. 134 e 135 do CTN.

A situação mais comum encontrada na jurisdição era a da dissolução irregular da empresa. Nesses casos, os sócios-gerentes não procediam ao devido e formal encerramento da sociedade, trocando de endereço comercial de forma velada, deixando o fisco, fornecedores e clientes em situação de incerteza, e dividindo eventual ativo sobranje da sociedade entre os sócios, em prejuízo de eventuais credores e em violação ao contrato social.

Essa conjuntura foi sendo, gradativamente, considerada ilícita pela jurisprudência nacional, o que atraiu a aplicação dos arts. 134 e 135 do CTN.

Nos casos de execuções fiscais já ajuizadas, surgiu o problema processual de se inserir essas pessoas no polo passivo da ação, o que foi operado pelo mecanismo pretoriano denominado “redirecionamento”. O fisco começou a apontar a situação de ilicitude e de responsabilidade dessas pessoas; presentes os requisitos dos arts. 134 e 135 do CTN, os juízes determinaram a inclusão dessas pessoas no polo passivo da execução; elas passaram a ser citadas para pagar ou para opor embargos à execução, momento processual no qual exerciam seu direito de defesa.

Esse panorama tornou-se comum e chegou ao STJ, que editou sua Súmula n. 435, admitindo a inclusão dessas pessoas na execução fiscal:

Súmula 435 - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. (Súmula 435, Primeira Seção, julgado em 14/04/2010, DJe 13/05/2010).

Mais recentemente, a inclusão de terceiros na execução fiscal já iniciada passou a envolver empresas integrantes do mesmo grupo econômico da sociedade devedora original.

Começaram a surgir nas execuções fiscais situações trazidas pelo fisco referentes à existência de grupos econômicos fraudulentos, sem propósito comercial, que existiam apenas para a evasão de tributos. As empresas executadas

quedavam-se sem patrimônio, sem condições de solver dívidas, enquanto empresas do mesmo grupo econômico concentravam os ativos.

Tais situações atraíram a aplicação do art. 124, I (solidariedade tributária por interesse comum no fato gerador)¹⁰, e do art. 149, VII (agir com dolo, fraude ou simulação)¹¹, ambos do CTN, combinados com o art. 50 do CC, o que fez com que os magistrados começassem a incluir essas empresas terceiras no polo passivo das execuções fiscais dirigidas originariamente contra a devedora integrante do mesmo grupo econômico. A partir desse ponto, o rito pretoriano adotado foi o mesmo do redirecionamento para sócios-gestores: inclusão da empresa terceira no polo passivo e citação para pagar ou para opor embargos à execução, momento processual no qual exercia seu direito de defesa.

Esse tema também chegou ao STJ, que admitiu esse procedimento. Para ilustrar, transcrevo o seguinte julgado:

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU FALTA DE MOTIVAÇÃO NO ACÓRDÃO A QUO. EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. GRUPO DE SOCIEDADES COM ESTRUTURA MERAMENTE FORMAL. PRECEDENTE.

1. Recurso especial contra acórdão que manteve decisão que, desconsiderando a personalidade jurídica da recorrente, deferiu o aresto (sic) do valor obtido com a alienação de imóvel.

2. Argumentos da decisão *a quo* que são claros e nítidos, sem haver omissões, obscuridades, contradições ou ausência de fundamentação. O não-acatamento das teses contidas no recurso não implica cerceamento de defesa. Ao julgador cabe apreciar a questão de acordo com o que entender atinente à lide. Não está obrigado a julgar a questão conforme o pleiteado pelas partes, mas sim com o seu livre convencimento (art. 131 do CPC), utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso. Não obstante a oposição de embargos declaratórios, não são eles mero expediente para forçar o ingresso na instância especial, se não há omissão a ser suprida. Inexiste ofensa ao art. 535 do CPC quando a matéria enfocada é devidamente abordada no aresto *a quo*.

3. 'A desconsideração da pessoa jurídica, mesmo no caso de grupos econômicos, deve ser reconhecida em situações excepcionais, onde se visualiza a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores. No caso sub judice, impedir a desconsideração da personalidade jurídica da agravante implicaria

¹⁰ "Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; [...]."

¹¹ "Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: [...] VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação; [...]."

em possível fraude aos credores. Separação societária, de índole apenas formal, legitima a irradiação dos efeitos ao patrimônio da agravante com vistas a garantir a execução fiscal da empresa que se encontra sob o controle de mesmo grupo econômico' (Acórdão a quo).

4. 'Pertencendo a falida a grupo de sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal, o que ocorre quando diversas pessoas jurídicas do grupo exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, é legítima a desconconsideração da personalidade jurídica da falida para que os efeitos do decreto falencial alcancem as demais sociedades do grupo. Impedir a desconconsideração da personalidade jurídica nesta hipótese implicaria prestigiar a fraude à lei ou contra credores. A aplicação da teoria da desconconsideração da personalidade jurídica dispensa a propositura de ação autônoma para tal. Verificados os pressupostos de sua incidência, poderá o Juiz, incidentemente no próprio processo de execução (singular ou coletiva), levantar o véu da personalidade jurídica para que o ato de expropriação atinja terceiros envolvidos, de forma a impedir a concretização de fraude à lei ou contra terceiros' (RMS nº 12872/SP, Relª Minª Nancy Andrighi, 3ª Turma, DJ de 16/12/2002).

5. Recurso não-provido.¹² (Sublinhados nossos).

Nessas duas situações - redirecionamento para sócios-gerentes e reconhecimento da responsabilidade tributária de grupo econômico -, a inclusão de terceiro vinha sendo realizada nos próprios autos da execução fiscal e sem um procedimento prévio que garantisse contraditório e oportunidade de argumentar a favor de sua ilegitimidade para figurar como responsável tributário. Foram situações criadas de forma pretoriana por força de uma necessidade processual advinda do mundo real e pragmático.

Todavia, com o advento do CPC/15, esse panorama mudou. Agora, tem-se - para utilização nessas situações - o IDPJ.

3 INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (IDPJ) DO CPC/15

No seu título referente à intervenção de terceiros, o CPC/15 instituiu o IDPJ. Faz-se oportuno citar os artigos que desenham esse inédito instituto processual:

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

¹² STJ, REsp 767.021/RJ, Rel. Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 16.08.2005, DJ 12.09.2005, p. 258.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Antes desse inovador incidente, não havia no direito processual brasileiro um procedimento prévio para incluir-se um terceiro no polo passivo de uma ação, inclusão essa decorrente de desconsideração da personalidade jurídica. Antes, essa inclusão era feita com contraditório certamente abreviado, dependendo da ação principal considerada, do contexto do processo, dos advogados e do juiz, dentre outras variáveis; ou seja, era pautada pelas circunstâncias do caso concreto. O exame dos elementos subjetivos do agir do novo integrante do polo passivo certamente restava prejudicado, mesmo que parcialmente.

Com esse instituto, a pretensão de desconsideração deve ser formulada em instrumento próprio, se não for requerida na petição inicial da ação principal. Sua instauração suspenderá o processo principal. Deve haver citação do requerido para apresentação de resposta. Pode haver instrução. O incidente será resolvido por decisão interlocutória, que poderá ser agravada.

Questão muito relevante, a pretensão deverá ser resolvida levando-se em conta os requisitos da hipótese de desconconsideração da personalidade jurídica do direito material tratado na ação principal. O CPC/15 não elege os requisitos da desconconsideração da personalidade jurídica, o que é tema do direito material subjacente à ação.

O IDPJ é aplicável a todas *“as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial”* (art. 134, *caput*, do CPC/15), isso no que se refere às ações e aos procedimentos previstos no próprio CPC.

Afigura-se-me como aspecto inquestionável o fato de o CPC/15 ser a regra reitora geral do macrossistema processual brasileiro. Seu art. 1º dispõe que o *“processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil, observando-se as disposições deste Código.”* Por isso, tenho que o IDPJ é aplicável subsidiariamente às demais ações de conhecimento e de execução que sejam disciplinadas em leis próprias, isso se for casuisticamente compatível com esses eventuais ritos especiais.

Por expressa disposição do CPC/15, o IDPJ é aplicável às ações dos juizados especiais: art. 1.062.

Todas aquelas hipóteses de direito material de desconconsideração da personalidade jurídica que foram abordadas neste trabalho poderão ser versadas no IDPJ. Por ora, apenas ressalvo dessa afirmação a execução fiscal, que será tratada no próximo item.

4 O IDPJ DO CPC/15 SERIA APLICÁVEL À AÇÃO DA LEF?

É indubitável que a LEF foi editada, em 1980, com a finalidade de imprimir um ritmo mais efetivo à cobrança da dívida pública. Todavia, restou formulada de maneira compatível e integrada com o CPC/73, que era a nossa norma geral processual então vigente.

Isso ressaí já de seu art. 1º:

Art. 1º - A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas

autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

Nesse caminho, a leitura da exposição de motivos da LEF deixa extremamente claro que se adotou uma técnica legislativa de integração da nova lei especial - LEF - com a anterior lei geral - CPC/73.

Essa exposição de motivos foi veiculada na Mensagem n. 87, de 23.06.1980, de cujo teor reproduzo alguns trechos¹³:

[...].

12. É oportuno relatar que a orientação adotada no anteprojeto resultou do confronto e da análise das três alternativas que se depararam ao Grupo de Trabalho, com tarefa preminar e decisiva para a definição que melhor se ajustasse aos objetivos visados: 1ª) elaboração de um texto paralelo e, no que coubesse, repetitivo do Código de Processo Civil, regulando completamente a execução fiscal, a exemplo do Decreto-lei n.º 960, de 17 de dezembro de 1938, e demais leis pertinentes, cujas normas de natureza adjetiva se acham revogadas pelo estatuto processual de 1973; 2ª) anteprojeto de alteração direta e parcial do próprio texto desse Código, para nele incorporar as normas tradicionais de garantias e privilégios da Fazenda Pública em Juízo, bem como aquelas que ensejassem maior dinamização da cobrança da Dívida Ativa; e 3ª) **adoção de anteprojeto de lei autônoma, contendo, apenas normas especiais sobre a cobrança da Dívida Ativa, que, no mais, teria o suporte processual das regras do Código.**

[...]

14. **A terceira alternativa mereceu preferência, porque, a par de não revogar as linhas gerais e a filosofia do Código, disciplina a matéria no essencial**, para assegurar não só os privilégios e garantias da Fazenda Pública em Juízo, como também a agilização e racionalização da cobrança da Dívida Ativa.

[...]

18. Cabe ressaltar, no respeitante às normas processuais propriamente ditas, que o anteprojeto contém certo número de **disposições de mera adaptação do sistema implantado pelo novo Código às necessidades próprias da execução fiscal**, regulando-se, no mais, pela lei adjetiva civil.

[...]

22. Com o objetivo de assegurar à realização da receita pública os melhores meios da execução judicial, **o anteprojeto de lei acompanha o sistema processual do Código**, acrescentando

¹³ Texto haurido do voto do relator do seguinte julgado: STJ, REsp n. 1.272.827-PE, 1ª Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Sessão de 22.05.2013, DJe de 31.05.2013.

disposições capazes de conferir condições especiais para a defesa do interesse público, como é tradição em nosso Direito, desde o Império.

[...]

23. O texto proposto concilia-se com os princípios e normas genéricas do Código, cuja filosofia e campo de aplicação constituem as premissas da projetada ordenação, embora esta se volte, especificamente e no essencial, para aspectos singulares da dinâmica processual, tendo em vista o interesse da realização da receita pública.

[...]

26, O art. 1.º estabelece que a execução judicial da Dívida Ativa da União Federal, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios, respectivas autarquias e empresas públicas será regida pela nova lei **e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.**

[...]. (Grifos nossos).

Deveras, fica transparente que a LEF foi editada apenas para regular no essencial a execução do crédito público, adaptando-se e integrando-se de resto às normas gerais processuais do CPC/73 (então vigente). Nessa linha:

A Lei n. 6.830/80, ao regular a cobrança pela Fazenda Pública dos créditos integrantes da dívida ativa, manteve a inserção deste procedimento especial dentro dos quadrantes do processo de execução, regido pelo Estatuto Processual, que, assim, lhe serve de fonte subsidiária. É bem de ver, portanto, que, ainda quando inexistisse comando expresso neste sentido, a aplicação subsidiária das normas processuais comuns seria de rigor, porquanto a Lei n. 6.830/80, como lei processual especial, restringe seu universo normativo às regras específicas da cobrança judicial da dívida ativa, filiando-se ao Direito Processual Comum, que lhe empresta apoio para a regulação do procedimento no que não desfigure a sua singularidade, através de evidente relação de espécie e gênero. (FREITAS *et al.*, 1998, p. 3).

O CPC/73 foi revogado e substituído pelo CPC/15, que passou a ser a norma geral reitora do sistema de processo civil brasileiro. O CPC/15 é norma geral com relação à LEF, assim como o era o CPC/73, isso nos termos do art. 2º, § 2º, do Decreto-lei n. 4.657, de 04.09.1942 (Lei de introdução às normas do Direito Brasileiro)¹⁴. O CPC/15, como norma geral, não afeta as disposições específicas da

¹⁴ “Art. 2º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue. § 1º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior. § 2º A lei nova, que estabeleça disposições gerais ou especiais a par das já existentes, não revoga nem

execução fiscal contidas na LEF, mas passa a reger, de forma subsidiária, os demais institutos processuais que lhe são afetos e lhe dão sustentação.

Nesse panorama, concluo que o IDPJ do CPC/15 é plenamente compatível com a LEF no plano jurídico-processual.

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

Gize-se que não há entrelaçamento de dispositivos concretos conflitantes entre a lei especial anterior e a lei geral posterior. As relações de especialidade e de subsidiariedade previstas, respectivamente, no art. 1º da LEF e no art. 2º, § 2º, do Decreto-lei n. 4.657/42 solvem, sem arestas, a aplicação sistemática das duas normas consideradas. Não há antinomias. Esse panorama favorável torna desnecessárias a busca e a utilização de outros mecanismos teóricos que já foram ministrados na superação de antinomias de normas aparentemente conflitantes, como, por exemplo, a “Teoria do Diálogo das Fontes”¹⁵.

Assentada essa compatibilidade normativa, entendo que é positivo que o IDPJ venha trazer um maior cuidado, uma maior cautela no mecanismo de inclusão de terceiros no polo passivo das execuções fiscais. Até então, esse procedimento vinha sendo realizado, como visto, de maneira casuística, sem rito definido, com algum prejuízo ao contraditório e à ampla-defesa, valores constitucionais.

Obtempera-se que essa contraditoriedade viria a ser garantida nos embargos à execução, isso se fossem opostos, de modo diferido. Contudo, comparando-se com a situação vivida pelo executado que já era sujeito passivo na relação tributária administrativa, tenho que se imprimia um déficit de defesa em desfavor do novel executado, que se descobria devedor do fisco no meio de uma execução já em curso.

Note-se que parte da doutrina tributária, até hoje, defende que apenas a autoridade administrativa poderia incluir um terceiro na relação jurídico-tributária, isso com base no art. 142 do CTN. Diz-se, ainda hoje, que somente a autoridade administrativa poderia constituir crédito tributário, não sendo essa uma tarefa para

modifica a lei anterior. § 3º Salvo disposição em contrário, a lei revogada não se restaura por ter a lei revogadora perdido a vigência.”

¹⁵ Sobre o tema, podem ser consultados os seguintes autores e obras: Lummertz (2013) e Marques (2011).

juízes (MACHADO SEGUNDO, 2017, p. 230; e PINTO e GASPERIN, 2017). Somente na esfera administrativa, o terceiro poderia exercer plenamente sua defesa para não ser responsabilizado pelo débito da pessoa jurídica devedora. Apesar disso, já com o mecanismo pretoriano do “redirecionamento”, essa posição restou superada (Súmula n. 435 do STJ). Agora, com o IDPJ, essa linha de raciocínio perde ainda mais sua força, pois o terceiro terá uma oportunidade formal e efetiva para defender-se da responsabilização tributária na esfera judicial (MACHADO SEGUNDO, 2017, p. 233).

Demais disso, o contraditório é um imperativo constitucional que permeia todos os processos brasileiros¹⁶.

O CPC/15 deu relevante atenção ao contraditório em sua parte geral. Nesta quadra da história jurídica brasileira, o contraditório não se limita apenas ao binômio “conhecimento-reação”. Atualmente, as partes devem poder exercer efetivamente “direito de influência” sobre a decisão do juiz (MARINONI *et al.*, 2016, pp. 160-162).

E mais, em homenagem a esse contraditório potencializado, o juiz não pode mais surpreender as partes. Hoje, a regra é que as decisões do juiz se apoiem em questões previamente debatidas pelas partes, admitidas exceções, é claro, como, por exemplo, nas tutelas provisórias de urgência.

Cumpra citar os artigos 9º e 10º do CPC/15:

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

Parágrafo único. O disposto no *caput* não se aplica:

I - à tutela provisória de urgência;

II - às hipóteses de tutela da evidência previstas no art. 311, incisos II e III;

III - à decisão prevista no art. 701.

Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

Impende colacionar doutrina que pontua essa nova dimensão do contraditório no processo civil brasileiro (NEVES, 2017, p. 41):

¹⁶ Art. 5º, LV, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88): “[...] LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes; [...]”

Percebeu-se, muito por influência de estudos alemães sobre o tema, que o conceito tradicional de contraditório fundado no binômio 'informação + possibilidade de reação' garantia tão somente no aspecto formal a observação desse princípio. Para que seja substancialmente respeitado, não basta informar e permitir a reação, mas exigir que essa reação no caso concreto tenha real poder de influenciar o juiz na formação de seu convencimento. A reação deve ser apta a efetivamente influenciar o juiz na prolação de sua decisão, porque em caso contrário o contraditório seria mais um princípio 'para inglês ver', sem grande significação prática. O 'poder de influência' passa a ser, portanto, o terceiro elemento do contraditório, tão essencial quanto os elementos da informação e da reação.

Voltando ao cerne da presente questão, deve-se aplicar o IDPJ na LEF para que se possa conduzir sua ação executiva de uma forma mais democrática com o contribuinte-jurisdicionado.

O fisco continuará cobrando seu crédito de uma forma mais expedita, em um procedimento com prerrogativas processuais, mas o contribuinte não será aturdido com uma inclusão surpresa no polo passivo de uma ação de execução já em curso, sem que os elementos subjetivos de seu agir tenham sido considerados adequadamente. Isso em nada afetará as garantias e prerrogativas de cobrança do crédito público, que continuarão sendo pilares finalísticos da LEF.

Sobre esse ponto, ainda se pode ponderar que não

[...] é difícil imaginar que possa haver resistência na adoção de tal incidente no âmbito da execução fiscal, ao argumento de que sua instauração poderia frustrar a efetividade da execução, permitindo que o terceiro, ao ser citado, esvazie suas contas bancárias ou desvie seus bens para escapar de eventual ou futura execução. Tal argumento não deve ser utilizado para afastar a adoção do referido incidente. Primeiro, porque qualquer alienação feita pelo terceiro será ineficaz se sua responsabilidade vier a ser reconhecida (CPC, arts. 137, 790, 792, § 3º). Ademais, é possível, no incidente de desconsideração da personalidade jurídica, haver a concessão de tutela provisória, seja de urgência, seja de evidência. (CUNHA, 2016, pp. 415-416).

Sendo assim, o juiz, no IDPJ, a pedido do exequente, poderá conceder tutela provisória para, por exemplo, determinar desde já bloqueio de ativos do terceiro a fim de garantir futura penhora em caso de sua eventual procedência.

Por derradeiro, anote-se que já há manifestações de doutrinadores nacionais que defendem a aplicação do IDPJ à LEF no mesmo sentido adotado neste trabalho¹⁷.

5 OUTROS POSICIONAMENTOS RELEVANTES SOBRE O TEMA

Assim como há manifestações favoráveis, também há posicionamentos contrários ao entendimento de que se deve aplicar o IDPJ à LEF.

Um dos argumentos contrários funda-se na redação do art. 790, incisos II e VII, do CPC/15, a qual indicaria a desnecessidade lógica de se aplicar o IDJP na LEF¹⁸. Esse artigo trata dos bens que estão sujeitos à execução disciplinada no CPC. Na argumentação, o artigo seria aplicável à LEF, contra o que não há oposição. No inciso II do artigo, apontam-se os bens do sócio e, no inciso VII, os do responsável decorrente da desconsideração da personalidade jurídica. Argumenta-se que, se o sócio já está arrolado no inciso II (pelo apontamento de seus bens), não haveria razão lógica para incluí-lo na execução fiscal por meio da desconsideração da personalidade jurídica, tratada no inciso VII (onde estão indicados os bens do responsável apontado pela mencionada desconsideração).

Ora, esse problema, se existente, não seria apenas da execução fiscal e do direito tributário. Seria de todas as hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica existentes no direito material brasileiro, inclusive a do art. 50 do CC.

Não obstante, em uma interpretação sistemática desses dispositivos, tenho que a referência do inciso II diz respeito ao sócio que já é executado de início por alguma solidariedade existente no Direito material subjacente à ação. Neste caso, desde a gênese da execução, o sócio já figuraria como executado. De forma diferente, o inciso VII regula a hipótese do sócio que passaria a ser executado por decorrência direta da desconsideração da personalidade jurídica judicial, operada no curso da execução. Por fim, como exemplo de solidariedade de sócio que se enquadraria diretamente no mencionado inciso II, pode-se aludir, no direito

¹⁷ Postam-se nessa linha os seguintes autores: Assis (2016, p. 1456); Coutinho (2017); Cunha (2016, pp. 412-417); Lagassi e Goes (2016); Loubet (2016, pp. 141-176); Machado Segundo (2017, p. 233); e Pinto e Gasperin (2017).

¹⁸ O argumento é aludido pelos seguintes autores: Bomfim e Bertagnolli (2017); e Conrado (2015, pp. 65-66).

empresarial, a da sociedade em nome coletivo, prevista no art. 1.039 do CC (NEVES, 2017, p. 1274).

Também já se alinhou argumento de que o IDPJ inseriria uma nova causa de suspensão na execução fiscal não prevista na LEF (art. 134, § 3º, do CPC/15), o que macularia as finalidades essenciais de agilidade da cobrança do crédito público¹⁹. Respeitosamente, entendo que a lei processual geral pode inserir uma causa de suspensão na ação da lei especial, desde que não afete sua singularidade. Isso, na LEF, é admitido com maior extensão, porque, como visto, foi ela plasmada no alicerce geral do CPC/73. Outrossim, não é novidade a inclusão de uma causa suspensiva na LEF pela lei processual geral. Isso já aconteceu em 1994, quando se inseriu no CPC/73 o efeito suspensivo automático na oposição dos embargos à execução, o que inexistia até então. Naquele momento histórico, passou-se a suspender as execuções fiscais na oposição de embargos à execução de forma automática, por aplicação do CPC reformado^{20 21}.

O tema da aplicação do IDPJ à LEF ainda não chegou ao STJ, mas já foi conhecido e julgado no TRF4 e no TJRS, ambos tribunais de segunda instância da justiça comum com sede em Porto Alegre/RS.

Em 2016, o TRF4 chegou a registrar julgado favorável à aplicação de IDPJ na LEF no caso de redirecionamento da execução a sócios-gerentes²². Contudo, acabou por consolidar a jurisprudência de suas duas turmas com competência tributária (1ª e 2ª Turmas) em sentido diverso, editando sua Súmula n. 112:

Súmula 112: A responsabilização dos sócios fundada na dissolução irregular da pessoa jurídica (art. 135 do CTN) prescinde de decretação da desconsideração de personalidade jurídica da empresa e, por conseguinte, inaplicável o incidente processual previsto nos arts. 133 a 137 do CPC/15.²³

¹⁹ Argumento colhido no seguinte julgado: TRF4, AI n. 5021094-71.2017.4.04.0000/SC, 1ª Turma, Sessão de 21.06.2017.

²⁰ O efeito suspensivo automático dos embargos à execução foi inserido no CPC/73 pela Lei n. 8.953, de 13.12.1994.

²¹ Em razão de uma nova reforma processual operada pela Lei n. 11.382, de 06.12.2006, os embargos à execução não possuem mais efeito suspensivo automático, o que vem sendo aplicado às execuções fiscais por força de entendimento pacificado no STJ: STJ, REsp n. 1.272.827-PE, 1ª Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Sessão de 22.05.2013, DJe de 31.05.2013.

²² TRF4, AI n. 5021954-09.2016.4.04.0000/RS, 1ª Turma, Sessão de 27.07.2016.

²³ Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=sumulas_trf4>, acesso em 21.11.2017.

O TJRS também firmou a jurisprudência de suas quatro câmaras cíveis com competência tributária (1ª, 2ª, 21ª e 22ª Câmaras Cíveis) no sentido de considerar-se inaplicável o IDPJ à LEF²⁴.

Insta registrar, outrossim, que a Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM) realizou o seminário “O Poder Judiciário e o novo CPC”, no período de 26 a 28 de agosto de 2015. Nesse evento, foram lançados enunciados sobre o CPC/15 e o de número 53 pontifica posição contrária à aplicação do IDPJ à LEF:

53) O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de descon sideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015.²⁵

Em 2016, a Associação dos Juízes Federais do Brasil (AJUFE) realizou o II Fórum Nacional de Execução Fiscal (II FONEF), evento no qual se formularam dois enunciados sobre o tema do IDPJ na LEF²⁶:

Enunciado n. 20: O incidente de descon sideração da personalidade jurídica, previsto no art. 133 do NCPC, não se aplica aos casos em que há pedido de inclusão de terceiros no polo passivo da execução fiscal de créditos tributários, com fundamento no art. 135 do CTN, desde que configurada a dissolução irregular da executada, nos termos da súmula 435 do STJ. (Aprovado no II FONEF).

[...]

Enunciado n. 21: O incidente de descon sideração da personalidade jurídica, previsto no art. 133 do NCPC, é aplicável aos casos em que há pedido de redirecionamento da execução fiscal da dívida ativa, com fundamento na configuração de grupo econômico, ou seja, nas hipóteses do art. 50 do CC. (Aprovado no II FONEF).

O posicionamento averbado no referido Enunciado n. 20 vai de encontro ao entendimento delineado neste artigo. Entretanto, o conteúdo do Enunciado n. 21 mostra-se de acordo com a compreensão aqui formulada no que atine à

²⁴ Nesse sentido: TJRS, AI n. 70072966393, 1ª Câmara Cível, Sessão de 04.10.2017; TJRS, AI n. 70074707928, 2ª Câmara Cível, decisão monocrática de 17.08.2017; TJRS, AI n. 70073640054, 21ª Câmara Cível, Sessão de 09.08.2017; e TJRS, AI n. 70073888505, 22ª Câmara Cível, Sessão de 24.08.2017.

²⁵ Disponível em: <<http://www.enfam.jus.br/2015/09/enfam-divulga-62-enunciados-sobre-a-aplicacao-do-novo-cpc/>>, acesso em 21.11.2017.

²⁶ Disponível em: <<http://www.ajufe.org/images/compilados/enunciados/FONEF-enunciados.pdf>>, acesso em 21.11.2017.

desconsideração da personalidade jurídica na responsabilização tributária de empresa terceira integrante de grupo econômico.

Neste item, apontaram-se diversos posicionamentos parcial ou totalmente contrários ao entendimento ora defendido. Este registro foi feito com a intenção de enriquecer a discussão do tema, que ainda é candente e polêmico, apesar de o novo CPC ter começado a gerar seus efeitos há, aproximadamente, vinte meses (em 18.03.2016). Apesar da existência desses respeitáveis pensamentos divergentes, mantenho a linha defendida neste artigo, com base nos argumentos acima alinhavados, no sentido de que o IDPJ deve ser aplicado à LEF.

CONCLUSÕES

Desse estudo, extraem-se, de forma sintética, estas conclusões:

1. A teoria da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*) tem origem antiga no direito estadunidense. Surgiu para possibilitar a superação excepcional da autonomia das pessoas jurídicas, nos casos em que seus sócios agiam de forma fraudulenta, em desvio de suas finalidades ou em confusão patrimonial, gerando prejuízos a credores.

2. Faz décadas (desde 1943) que o legislador pátrio vem criando hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica no direito material positivo brasileiro. Os seguintes dispositivos legais guardam hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica: art. 2º, § 2º, da CLT (direito do trabalho); art. 28 do CDC (direito do consumidor); art. 4º da Lei n. 9.605/98 (meio-ambiente); art. 50 do CC (direito civil); e art. 34 da Lei n. 12.529/11 (concorrência e ordem econômica).

3. Nosso legislador pátrio também criou hipótese de desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário, ainda que não seja assim denominada. Os arts. 134 e 135 do CTN, quando tratam da relação entre pessoas jurídicas e sócios-gerentes, disciplinam hipótese de desconsideração da personalidade jurídica. Essa extensão da responsabilidade tributária da empresa para seus sócios-gerentes é denominada, tradicionalmente, no direito de tributário brasileiro de “responsabilidade de terceiros”. A dimensão desses dois artigos que se refere à superação da autonomia patrimonial da pessoa jurídica para estender a responsabilidade tributária aos seus sócios-gerentes apresenta a mesma natureza e mesmas características das situações do direito estadunidense, bem como das

demais hipóteses legais de desconsideração da personalidade jurídica do direito brasileiro.

4. Desde a LEF (1980) e antes do CPC/15, o cotidiano forense das execuções fiscais ajuizadas contra pessoas jurídicas revelou situações nas quais se mostrou necessária a inclusão, no seu polo passivo, de pessoas físicas e jurídicas depois de iniciado o processo executivo. A jurisprudência passou a admitir o “redirecionamento” das execuções fiscais contra os sócios e gerentes que agiam com excesso de poderes ou com infração de lei, de contrato social ou de estatuto (arts. 134 e 135 do CTN); e passou a admitir a responsabilização de empresas terceiras integrantes do grupo econômico - da empresa devedora original - criado fraudulentemente e apenas para evasão de tributos (arts. 124, I, e 149, VII, do CTN, c/c art. 50 do CC). Contudo, como ainda não existia o IDPJ, essas inclusões eram operadas sem que os novos requeridos pudessem exercer defesa prévia a respeito, isto é, com déficit de contraditoriedade.

5. Antes do IDPJ, instituído pelo CPC/15, não havia no direito processual brasileiro um procedimento prévio para incluir-se um terceiro no polo passivo de uma ação, inclusão essa decorrente de desconsideração da personalidade jurídica. Essa inclusão era feita com prejuízo ao contraditório prévio e dependendo de circunstâncias casuísticas.

6. O contraditório é um imperativo constitucional que permeia todos os processos brasileiros. Nesta quadra da história jurídica brasileira, o contraditório não se limita apenas ao binômio “conhecimento-reação”, as partes devem poder exercer efetivamente “direito de influência” sobre a decisão do juiz, que não pode mais surpreender as partes. Hoje, a regra é que as decisões do juiz se apoiem em questões previamente debatidas pelas partes.

7. O IDPJ é aplicável a todas *“as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial”* (art. 134, caput, do CPC/15), isso no que se refere às ações e aos procedimentos previstos no próprio CPC, bem como às demais ações de conhecimento e de execução que sejam disciplinadas em leis próprias, isso se for casuisticamente compatível com esses eventuais ritos especiais.

8. O CPC/73 foi revogado e substituído pelo CPC/15, que passou a ser a norma geral reitora do sistema de processo civil brasileiro. O CPC/15 é norma geral com relação à LEF, assim como o era o CPC/73. O CPC/15, como norma geral, não

afeta as disposições específicas da execução fiscal contidas na LEF, mas passa a reger, de forma subsidiária, os demais institutos processuais que lhe são afetos e lhe dão sustentação. A LEF não prevê, especificamente, um procedimento para inserção de terceiros no polo passivo da sua ação. Sua nova norma reitora geral, o CPC/15, prevê procedimento dessa natureza, devendo, portanto, ser aplicado subsidiária e automaticamente (art. 1º da LEF). Em suma, o IDPJ do CPC/15 é plenamente compatível com a LEF no plano jurídico-processual.

9. Deve-se aplicar o IDPJ na LEF para que se possa conduzir sua ação executiva de uma forma mais democrática com o contribuinte-jurisdicionado. O fisco continuará cobrando seu crédito de uma maneira mais expedita, em um procedimento com prerrogativas processuais, mas o contribuinte não será aturdido com uma inclusão surpresa no polo passivo de uma ação de execução já em curso, sem que os elementos subjetivos de seu agir tenham sido considerados adequadamente. Isso não afetará a essência das garantias e prerrogativas da cobrança do crédito público.

10. O tema da aplicação do IDPJ à LEF ainda não chegou ao STJ, mas já foi conhecido e julgado pelos tribunais de segunda instância da justiça comum com sede no Estado do Rio Grande do Sul: TRF4 e TJRS. Esses Tribunais, neste momento (final de 2017), posicionam-se de forma contrária à aplicação do IDPJ à LEF.

REFERÊNCIAS

ASSIS, Araken de, “Manual da execução”, 18. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2016.

BOMFIM, Gilson Pacheco, e **BERTAGNOLLI**, Ilana, “Da não aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica aos casos de responsabilização tributária por ato ilícito”, *Revista de Direito Privado*, vol. 78/2017, Jun/2017, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, pp. 169-188.

CERVÁSIO, Daniel Bucar, “Desconconsideração da personalidade jurídica: panorama e aplicação do instituto no Brasil e nos Estados Unidos da América”, *Revista de Direito Civil Contemporâneo*, vol. 8/2016, Set/2016, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, pp. 91-113.

CONRADO, Paulo Cesar, “Execução fiscal”, 2. ed., São Paulo, Noeses, 2015, 400 pp.

COUTINHO, Sheyla Yvette Cavalcanti Ribeiro, “O art. 135, III, do CTN e o CPC/2015: o direito tributário ancorado na principiologia de Robert Alexy”, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 132/2017, Jan-Fev/2017, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, pp. 239-261.

CUNHA, Leonardo Carneiro da, “A fazenda pública em juízo”, 12. ed., São Paulo, Dialética, 2016.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira, “Manual de direito tributário”, 4. ed. atual., São Paulo, Saraiva, 2008. 363 p.

FREITAS, Vladimir Passos de Freitas *et al.*, “Execução fiscal: doutrina e jurisprudência”, Vladimir Passos de Freitas, coordenador, Manoel Álvares, Heraldo Garcia Vitta, Maria Helena Rau de Souza, Miriam Costa Rebollo Câmara e Zuudi Sakakihara, outros autores, São Paulo, Saraiva, 1998.

LAGASSI, Veronica, e **GOES**, Valdilea, “Desconconsideração da personalidade jurídica face ao novo CPC e sua aplicação no processo tributário”, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 129/2016, Jul-Ago/2016, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, pp. 263-285.

LOUBET, Leonardo Furtado, “O Novo CPC e seus reflexões no contencioso judicial tributário, inclusive na lei de execuções fiscais”, *in* **SANTANA**, Alexandre Ávalo *et al.*, “Novo CPC e o processo tributário: impactos da nova lei processual”, 1ª ed., Campo Grande, Editora Contemplar, 2016, pp. 141-176.

LUMMERTZ, Henry Gonçalves, “Do efeito suspensivo dos embargos à execução: a inaplicabilidade do art. 739-A do CPC às execuções fiscais”, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 108/2013, Jan-Fev/2013, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, pp. 273-304.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito, “Processo tributário”, 9. ed. rev. e atual., São Paulo Atlas, 2017.

MARINONI, Luiz Guilherme, “Novo código de processo civil comentado”, Luiz Guilherme Marinoni, Sérgio Cruz Arenhart, Daniel Mitidiero, 2. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2016.

MARQUES, Cláudia Lima, “Superação das antinomias pelo diálogo das fontes - o modelo brasileiro de coexistência entre o código de defesa do consumidor e o código civil de 2002”, Revista de Direito do Consumidor, vol. 1, Abr/2011, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, pp. 679-718.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção, “Novo código de processo civil comentado artigo por artigo”, 2. ed. rev. e atual., Salvador, Editora JusPodivm, 2017, 1.920 p.

PINTO, Edson Antônio Souza Pontes, e **GASPERIN**, Carlos Eduardo Makoul, “É cabível a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nos casos de responsabilidade tributária de terceiros? Ainda sobre a incompatibilidade do novo instituto com o direito processual tributário”, Revista dos Tribunais, vol. 983/2017, Set/2017, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, pp. 291-309.

REQUIÃO, Rubens, “Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica”, Revista dos Tribunais, ano 58, vol. 410, Dez/1969, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, pp. 12-24.

WAMBIER, Teresa Arruda Alvim *et al.*, “Primeiros comentários ao novo código de processo civil: artigo por artigo”, Teresa Arruda Alvim Wambier, coordenadora, e Maria Lúcia Lins Conceição, Leonardo Ferres da Silva Ribeiro e Rogério Licastro Torres de Mello, outros autores, 2. ed. rev., atual. e ampl., São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2016.