

**DA (IN)APLICABILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA NA EXECUÇÃO FISCAL: CONSIDERAÇÕES
ACERCA DA LIMITAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOCIETÁRIA E SUA
SUSPENSÃO EM ÂMBITO CIVIL E TRIBUTÁRIO**

*THE (IN)APPLICABILITY OF THE PROCEEDING OF DISREGARD DOCTRINE IN THE
FISCAL ENFORCEMENT: CONSIDERATIONS ABOUT THE LIMITATION OF
PARTNER'S LIABILITY AND IT'S SUSPENSION IN TAX AND CIVIL SPHERE*

Liane Francisca Hüning Pazinato*

Daniel Hippert**

RESUMO: Junge-se o presente estudo à análise da aplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, instituído pelo novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/15), em sede de processo tributário, a partir de um cotejo ontológico e técnico-dogmático da limitação da responsabilidade societária e sua suspensão em âmbito civil e fiscal, operada, nesta área, ao largo da disciplina do NCPC e por meio de mero *redirecionamento executivo*. Para tanto, examinam-se, por primeiro, os postulados que lançaram as bases da *disregard doctrine*, tanto no que se refere ao direito material quanto processual; depois, mediante revisão doutrinária e análise de jurisprudência, deslinda-se a responsabilidade tributária, enquanto norma exceptuadora da limitação da responsabilidade tributária, e sua operacionalização na execução fiscal; ao fim, apuram-se os pontos de aproximação que justificam a aplicação do incidente cognitivo na execução fiscal, à luz, sobretudo, da principiologia constitucional e processual-civil e sua regência supletiva em matéria tributária.

Palavras-chave: Desconsideração da personalidade jurídica; processo civil; execução fiscal.

ABSTRACT: The present study refers to the analysis of the applicability of the proceeding of disregard doctrine, instituted by the new Code of Civil Procedure (Law no. 13.105 / 15), in a tax procedure, based on an ontological and technical-dogmatic survey of limitation of corporate responsibility and its suspension in civil and fiscal sphere, operated in this area, off the discipline of the NCPC and by means of mere executive redirection. To do so, we first examine the postulates that laid the foundations of disregard doctrine, both as regards material and procedural law; then, by means of a doctrinal review and analysis of

* Consultora *ad hoc* do Ministério da Educação. Professora nos cursos de graduação e mestrado em Direito da Universidade Federal do Rio Grande. Doutora em Direito pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Mestre em Direito pela Universidade Federal de Santa Catarina. Especialista em Direito Público e graduada em Direito pela Universidade Regional do Noroeste do Estado do Rio Grande do Sul.

** Advogado. Pós-graduando em Direito Corporativo e *Compliance* pela Escola Paulista de Direito. Bacharel em Direito pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

jurisprudence, tax liability is discharged, as a norm derogating from the limitation of tax liability, and its operationalization in tax execution; to the end, we determine the points of approximation that justify the application of the cognitive proceeding in tax execution, in the light, above all, of constitutional and civil procedural principles and its supplementary regency in tax matters.

Keywords: Disregard doctrine; civil procedure; tax enforcement.

1. INTRODUÇÃO

A *pessoa jurídica*, enquanto objeto da Ciência do Direito, remete, em suas raízes, à necessidade de investir a mera e concreta *associação de pessoas* numa entidade abstrata que as transcenda, a fim de permitir-lhe requestar direitos e deveres cujo exercício se faça imperioso para consecução do fim a que se destina. Para tanto, a ordem jurídica lhe outorga *titularidade negocial*, capacidade *ad causam* e, sobretudo, *autonomia patrimonial*, dissociando seus bens dos que integram patrimônio pessoal dos sócios, de modo que, pelas dívidas contraídas no exercício da atividade econômica, responde, primeiro, a sociedade, depois seus sócios.

Com a evolução da lei comercialista e o surgimento de tipos societários limitativos da *responsabilidade patrimonial* dos sócios, blindando-os das exações dos credores sociais, cuja pretensão passou a se restringir, se exaurido o ativo da sociedade, ao *capital* subscrito e não integralizado pelos cotistas ou acionistas, acabou a *pessoa jurídica* conduzida a uma *crise de função*, alimentada pelas vultosas fraudes que se passaram a praticar no setor, em detrimento não somente de credores negociais (civis), mas também de credores *não negociais* (como o fisco). Defrontado com esse impasse, houve-se por reconhecer, em âmbito civil (*disregard doctrine*) e tributário (responsabilidade tributária dos sócios), que, em determinadas hipóteses, a pessoa jurídica impendia ser *desconsiderada*, descortinada, justamente a fim de expor e atingir aqueles que a corporificavam, quando dela se valeram para consecução de fins espúrios.

O novo Código de Processo Civil, editado em 2015, emerge no horizonte da ciência processual como paradigma da conformação do processo civil à ordem constitucional erigida em 1988.

Conjurado à concreção do *devido processo legal*, especialmente no que tange à busca de um *contraditório* efeito e à *razoável duração do processo*, o nupérrimo Diploma tratou de preencher lacunas e corrigir distorções surgidas do desgaste da norma anterior, sobretudo em face do Código Civil de 2002, inclusive criando, para aplicação da *disregard doctrine*, um

incidente cognitivo garantidor do contraditório efetivo, haja vista o silêncio da lei processual anterior no ponto, omissão que dava margens a arbitrariedades e equívocos procedimentais.

Na legislação tributária, doutra sorte, à falta de previsão expressa do CTN ou da Lei de Execução Fiscal, sedimentou-se, na jurisprudência, entendimento de que a execução do sócio, a título de responsável tributário, prescinde de sua prévia informação ou de qualquer outro meio de defesa. Por essa mesma razão, seria inaplicável, na execução fiscal, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, eis que decorreria a responsabilidade tributária dos sócios diretamente da obrigação tributária, de modo que despicienda seria a prévia submissão da execução ao crivo do procedimento cognitivo.

É a proposta do presente escrutínio, pois, perscrutar a essência ontológica da *disregard doctrine* e da *responsabilidade tributária*, tendo-se por escopo geral apurar a aplicabilidade do neonato incidente de desconsideração de personalidade jurídica em sede de processo tributário, à luz do devido processo legal e da regência supletiva do processo civil à execução fiscal. O método é o dedutivo e a técnica, pesquisa bibliográfica e análise de jurisprudência do TRF4 e STJ, sobretudo quanto aos seus motivos determinantes e tendências.

Para tanto, perpassa a análise, num primeiro momento, pelo exame do instituto da desconsideração da personalidade jurídica; depois, por uma revisão doutrinária e jurisprudencial da responsabilidade tributária e sua procedimentalização; ao fim, deslindam-se os argumentos empregados, pela jurisprudência, para negar aplicação ao incidente cognitivo do CPC, confrontando-os com valores constitucionais e preceitos regentes da ordem jurídica.

2. DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

2.1 ASPECTOS DE DIREITO MATERIAL

Conforme se discorreu *retro*, da atribuição da personalidade, precedida do registro, é o ente investido em *três autonomias*, expressões da sua independência em relação aos sócios que a constituem – *societas distans a singulis*, e que, consoante escólio de Fabio Ulhoa Coelho (2011, p. 139-142), nada mais são do que consequências da personificação da sociedade, quais sejam, *titularidade negocial, titularidade processual e autonomia patrimonial*.

Consiste esta última na especialização de um patrimônio próprio à sociedade, inconfundível e, em regra, incomunicável com o de seus sócios, destes advindo na constituição da sociedade e, dali em diante, modelado como consequência do exercício de sua atividade.

Efeito da autonomia patrimonial é, sobretudo, a premissa pela qual o patrimônio *da sociedade* responde pelas dívidas que contrair. Não quer isto significar, entretentes, que não respondam os sócios, em hipótese alguma, com seu patrimônio pessoal, pelas obrigações celebradas pela empresa. Não. A rigor, a responsabilidade dos sócios pode ser classificada em *ordinária* e *extraordinária*, além de poder ser, no primeiro caso, *limitada* ou *ilimitada*.

Como responsabilidade *ordinária*, na definição de Wald e Fonseca (2005, p. 224), entende-se aquela relacionada à exação dos créditos entabulados, em nome da sociedade, dentro dos limites do contrato social e da lei; aqueles decorrentes das dívidas legitimamente contraídas, junto a credores *negociais* ou *não negociais* (como o fisco, *verbi gratia*), no exercício da atividade econômica. Responsabilidade *extraordinária*, a seu turno, é aquela apta a sujeitar o patrimônio dos sócios à satisfação dos débitos sociais, em razão de vício na sua formulação ou mesmo, supervenientemente, na sua satisfação, como abuso de poderes ou infração à lei, ou, *a contrario sensu*, submeter o ativo social ao pagamento de débito pessoal do sócio, por força de ato viciado, em cuja contração a pessoa jurídica é usada como instrumento de fraude.

Responsabilidade ilimitada, como consabido, caracteriza-se pela possibilidade de sujeição irrestrita do patrimônio pessoal dos sócios, no limite de suas forças, à pretensão aparelhada pelos credores da sociedade (GONÇALVES NETO, AZEVEDO e FRANÇA, p. 53, 2016). Trata-se de regra que remonta aos arquétipos mais primitivos de sociedade empresária (*v. g.*, sociedade em nome coletivo), caracterizados, sobretudo, pela mitigada distinção entre personalidade da sociedade e dos sócios que a compõem.

Com a evolução do Direito, porém, a fim de encorajar o empreendimento de atividades econômicas, até então desestimuladas por altos riscos e pelo potencial catastrófico do seu insucesso, passaram os tipos societários modernos a se estruturar a partir da *limitação da responsabilidade societária*, de modo a proteger os empreendedores de eventuais investidas dos credores com quem, em nome da sociedade, vierem a contratar. É o modelo incorporado pelas sociedades anônimas (art. 1º, Lei nº 6.404/76) e sociedades limitadas (art. 1.052, CC), o que justifica, em grande medida, sua preponderância no mercado. E se trata de responsabilidade *limitada* porque, malgrado possam os sócios, em se exaurindo os ativos da empresa, vir a serem acionados para pagamento das dívidas por ela contraídas, somente poderão sê-lo no limite do capital (ou das ações) *subscrito e não integralizado*.

Sucedê que, com a eclosão de fraudes credenciadas por essa premissa, houve-se de reconhecer a necessidade de, episodicamente, desconsidera-se a personalidade jurídica e atingir o patrimônio daqueles que a corporificam.

E a origem da teoria, diferente da maioria dos institutos jurídicos, é casuística. Partiu, pois, da concretude dos processos à abstração da ciência do Direito, e não o inverso, notadamente em terreno britânico e norte-americano. De acordo com Santa Cruz Ramos (2016, p. 468), a gênese do que se convencionou chamar, originalmente, de *Disregard Doctrine*, deuse, em solo inglês, no bojo do lendário caso *Solomon Vs Solomon Co Ltd* e, nos Estados Unidos, no caso *State Vs Standard Oil Co.*, julgado, anos mais tarde, em 1892.

Após profusa fermentação doutrinária ao longo das décadas que se seguiram, sobretudo, por meio dos estudos de Rolf Serick, Drobnig e Muller-Freienfels (cf. LEÃES, 2002, p. 372-380), a teoria da desconsideração da personalidade jurídica aportou ao Brasil, de acordo com Pedro Bianqui (2010, p. 28), também, casuisticamente, em julgamento de apelação do Tribunal de Alçada de São Paulo, com relatoria do ministro Edgard de Moura Bittencourt, em 1955¹. Em sede doutrinária, somente veio a desconsideração da personalidade jurídica a ser trabalhada por Rubens Requião, Fabio Konder Comparato e Lamartine Côrrea, que, em um primeiro momento, muito beberam da fonte de Serick e da sua visão subjetivista da desconsideração, até que o tema se alçasse sob os holofotes do direito brasileiro, rumando, *pari passu* com a doutrina comercialista internacional, a um viés mais objetivista do instituto (BIANQUI, 2010, p. 30).

Em sendo a *personalidade jurídica* legítimo véu no qual é a sociedade investida, a fim de se projetar para além da pessoa e do patrimônio de seus sócios, incorporando um ente autônomo, *desconsiderá-la* é, justamente, suspender a eficácia dessa *personificação*, levantar essa blindagem, de modo a perscrutar a substância subjacente.

Entrementes, Rubens Requião adverte: *não se trata, é bom esclarecer, de considerar ou declarar nula a personificação, mas de torna-la ineficaz para determinados ato* (2012, p. 218).

Marlon Tomazette (2014, p. 241), cirúrgico, define o instituto como

A retirada episódica, momentânea e excepcional da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, a fim de estender os efeitos de suas obrigações à pessoa de seus sócios ou administradores, com o fim de coibir o desvio da função da pessoa jurídica, perpetrado por estes.

Tamanha a relevância, para fins de *disregard doctrine*, da limitação da responsabilidade societária, que defende Didier Júnior (2015, p. 515), a rigor, ser fim da desconsideração a suspensão, não da personalidade jurídica, mas da limitação da

¹ Ap. 9.247. 4ª Câmara Cível, Revista dos Tribunais 238/393.

responsabilidade patrimonial. Para tanto, aponta, a partir da evolução histórica do instituto, que suas discussões embrionárias se deram, casuisticamente, para coibir um abuso da *responsabilidade limitada* e, justamente, nas décadas que sucederam sua inserção no direito societário.

No ordenamento pátrio, a *disregard doctrine* acabou positivada, primeiro, no Código de Defesa do Consumidor, em disposição assaz criticada, dada a amplitude que deu o instituto, permitindo a desconsideração da personalidade jurídica a despeito da prática de ato fraudulento de qualquer natureza (art. 28, §5º, CDC). À evidência, cuida-se de previsão que desvirtua a limitação da responsabilidade societária instituída pela legislação comercial, bem como a própria *ratio essendi* da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, concebida para coibir abuso da sociedade. A endossar a visão do Código de Defesa do Consumidor, sobrevieram as leis nº 8.884/94 e 9.605/98, que transplantaram o instituto, *ipsis literis*, para seu corpo, a fim de instrumentalizar a repressão aos *crimes contra a ordem econômica* e aos *crimes ambientais*, respectivamente, nada havendo de pertinente a se diagnosticar a seu respeito.

Regra matriz, nada obstante, da *desconsideração da personalidade jurídica* veio a ser plasmada, em 2002, no artigo 50 do então nupérrimo Código Civil.

Hipótese de incidência da *disregard doctrine* é, primeiro, a confusão patrimonial. Isso se configura quando, em linha gerais, o patrimônio do sócio acaba por se amalgamar ao da sociedade; é quando a linha que os divide é obliterada, não mais se discernindo uma coisa doutra (BIANQUI, 2010, p. 44). E dispensa-se acurado esforço epistêmico para se aferir a razão da inserção da *confusão patrimonial* no supratranscrito artigo 50: ora, é efeito da *personalização*, justamente, a *autonomia patrimonial* da sociedade, a fim de fazê-la se desprender do patrimônio pessoal dos sócios, constituindo um novo ente. No momento em que não mais se puder especializar as massas patrimoniais, que é pressuposto da própria personificação, ter-se-á uma *disfunção* da pessoa jurídica, dando azo à desconsideração da personalidade jurídica, ao efeito de apartá-los.

A concepção de *desvio de finalidade*, por sua vez, refere-se ao ato praticado, em nome da sociedade, e ainda que nos limites de seu objeto social, mas para obtenção de vantagem contrária a seu interesse. Nessa situação, pode o credor buscar a constrição do sócio, suspendendo a limitação da responsabilidade societária, já que o crédito contraria o interesse social, permitindo o artigo 50 do Código Civil que a sociedade se exima de por ele responder, em detrimento do componente que o contraiu.

Lado outro, malgrado entendimentos em contrário (GUSMÃO, 2015, p. 279), além das hipóteses acima aludidas, também por práticas consideradas *ato ilícitos* se admite a desconsideração da personalidade jurídica.

Veja-se, quanto a isso, não parecer cônsono à *ratio essendi* do instituto subtrair de seu espectro de incidência, justamente, as situações cuja emergência provocaram sua elaboração – situações em que se viu a pessoa jurídica instrumento de frontal violação ao Direito e que demandaram dos intérpretes esforço epistêmico e cognitivo para superar a separação patrimonial que, ali, escamoteava propósitos ilegais.

E defendem os que assim se posicionam senão que no conceito de *abuso de personalidade jurídica* se compreendem a fraude à lei e ao contrato, bem como o abuso de direito (XAVIER, 2002, p. 62). Isso se sustenta, forçoso admitir, muito por apego à vertente clássica da desconsideração da personalidade jurídica, que, desde há muito, a contempla como mecanismo de contenção de infratores dos fins sociais do empreendimento, cujas obras, intuitivamente, se identificam com atos ilícitos. Por essa mesma razão, alinhar-se-ia essa concepção com a teleologia do instituto, cuja ontologização inadmite visão tão restritiva e exegética como dos que restringem *disregard doctrine* ao desvio de finalidade e à confusão patrimonial.

Ademais, resgata tal interpretação teleológica elemento ao qual, desde muito, cingiu-se a teoria da *desconsideração*, a saber, *o uso da pessoa jurídica em prejuízo de terceiros*, ínsito à *fraude à lei e ao contrato*, razão pela qual não poderia esta ter sido preterida pelo legislador; justamente, por ser a *fraude* das mais inequívocas expressões da *disfunção* da pessoa jurídica².

A par disso, consoante ensina Didier Jr (2015, p. 519), junge-se a discussão não necessariamente à natureza do ato - se lícito ou ilícito, para ensejar a desconsideração. Isso porque é imperiosa a incidência da *disregard doctrine* quando não se puder diretamente acionar o sócio, com fulcro em outra regra comercialista, que viceje a responsabilidade civil do autor do fato praticado em prejuízo de terceiro, com mau uso da pessoa jurídica. Trata-se, pois, de aferir se há ou não responsabilidade direta do sócio, em decorrência da lei; pode, no entanto, fazer-se necessária a desconsideração da personalidade jurídica ante a prática de ato que é lícito na origem, quando vinculado à sociedade, mas ilícito quando projetado ao sócios. Por essa razão, não é profícua a pretensão de se restringir a *disregard doctrine* à prática de atos fraudulentos e espúrios, mas lícitos.

² nesse sentido: TRF2, Ag. Instr. 2007.02.01.002845-8 UF, 7ª T. Especializada, Rel. Des. Reis Friede, j. 13/06/2007.

2.2 ASPECTOS DE DIREITO PROCESSUAL

Assim delimitados, no ordenamento pátrio, os pressupostos de aplicação da *disregard doctrine*, carecia a teoria, ainda, até 2015, da competente disciplina procedimental.

A doutrina, já antes da edição do Novo Código de Processo Civil, sustentava, com veemência, a necessidade de oportunização do contraditório *prévio*. Dar-se-ia isso, em cognição, com a devida citação, *ab initio*, do sócio para contestar a demanda, cabendo-lhe defender-se da eventual constituição do título executivo em seu desfavor, por todos os meios em direito admitidos. Quando se pretendesse desconsiderar a pessoa jurídica em sede de execução, porém, divergência havia a respeito do exercício do contraditório. Didier Jr., em dissertação sobre o tema³, aduzia que, se na fase executiva, a desconsideração deve ser procedimentalizada por meio de um *incidente processual* que comporte produção probatória, que instaure verdadeira *fase cognitiva* incidental à execução, no bojo do qual seria impositiva a citação do sócio, sobre cujo patrimônio se pretende dirigir a expropriação, a fim de lhe oportunizar o efetivo exercício de uma *ampla e prévia defesa*.

O *contraditório* e a *ampla defesa* constituem, também, ponto nevrálgico de se sustentar a necessidade de *incidente cognitivo*, paralelo à execução, sobretudo quando instaurada por título executivo extrajudicial, que permita ao sócio exercer sua defesa *antes* de eventual decisão que defira a constrição de seus bens por dívidas da empresa. Para Bianqui (2010, p. 110), alinhando-se aos ensinamentos de Dinamarco (2009, p. 224), o contraditório se formaliza também em fase de execução, embora não seja seu objeto exauriente cognição de mérito, por meio, sobretudo, de instrumentos incidentais com *carga probatória*. O argumento de que *execução* não comporta *cognição de mérito*, portanto, não pode ser levantado para negar abertura do procedimento executivo ao contraditório, autorizando decisões arbitrárias.

Conforme célebre lição de Dinamarco (2009, p. 224 *apud* BIANQUI, 2010, p. 111): *não há processo sem decisão alguma, não há decisão sem prévio conhecimento e não há conhecimento sem contraditório*.

A *carga probatória* é elemento, aqui, de notória relevância. Evidentemente, cabe senão ao credor colacionar as provas que escancaram o *abuso da personalidade jurídica* em seu prejuízo, bem como os demais elementos que autorizam a persecução patrimonial do sócio.

³ Disponível em: <http://www.frediedidier.com.br/artigos/aspectos-processuais-da-desconsideracao-da-personalidade-juridica/>. Acesso em julho de 2017.

Todavia, apreciar esses elementos à míngua de manifestação do sócio a ser executado, decidindo-se, desde logo, pela sua constrição, traduz-se em nefasta violação ao devido processo legal. Sabido é que o ordenamento, por vezes, autoriza o *exercício diferido* do contraditório, em situações, porém, taxativamente previstas e, em geral, justificadas pelos requisitos estruturantes da tutela provisória. Sem que nada haja a compelir tão invasiva decisão, não se há de pretender tolher do sócio o direito de se anteceder à decisão que declara a desconsideração, a fim de verter argumentos que tenha para convencer o magistrado de sua inaplicabilidade.

Exsurge o novel Diploma processual, pois, para fixar as balizas procedimentais da *disregard doctrine*, cuja aplicação, até então, somente encontrava um anteparo na legislação material. Mais do que meramente “processualizá-la”, por meio da instituição de um incidente cognitivo, nas palavras de Didier Junior (2015, p. 513), prestou-se a Lei processual a informá-la dos postulados do *devido processo legal*, justamente tolhendo o espectro, aberto pela própria omissão legislativa, que dava azo a práticas arbitrárias.

E a razão para assim disciplinar o instituto é de lógica assaz cristalina: era objetivo do legislador, sobretudo, quando da redação do novo CPC, dar celeridade e efetividade ao processo civil pátrio, o que inclusive levou-o a suprimir entraves reputados protelatórios e pouco úteis. No que respeita à desconsideração da personalidade jurídica, porém, cabia ao legislador sopesar a celeridade processual com o princípio do devido processo legal. A adoção da forma de incidente é, precisamente, o termo médio a conciliar vetores tão elementares e pujantes.

Concessa venia para apertada síntese do procedimento, trata-se senão de incidente que se instaura, a pedido da parte ou do MP, em fase cognitiva, executiva ou de cumprimento de sentença (art. 134, CPC). Com fundamento no sistema plasmado no novo CPC, ensina Mônica Gusmão (2016, p. 184-192) que a desconsideração se pode dar por meio de *pedido originário* ou de *pedido incidental*. Quer isto dizer que, ao formular sua pretensão, ao credor é dado acionar o sócio, desde logo, juntamente com a sociedade, a fim de atingi-lo por meio da desconsideração, que será instruída no bojo da própria ação de cognição, sem a necessidade de instauração do incidente (artigo 134, §2º, NCPC).

Instaurado o incidente, será o sócio -- ou, na desconsideração inversa, a sociedade -- citado para manifestar-se ou requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias (artigo 135 do mesmo Diploma). Convém, no ponto, rememorar palavras colacionadas *retro*, haja vista que a determinação da citação e prévio protesto por produção probatória por parte do sócio são, a rigor, os mais expressivos corolários da devido processo legal que norteou o legislador quando da elaboração do Novo CPC; e é justamente por essa oportunização do contraditório que se

pode concluir não mais ser admissível qualquer invasão patrimonial do sócio, pelos credores da sociedade, sem que antes possa o devedor manifestar-se a respeito e opor as provas que porventura tenha a infirmar a pretensão da parte *ex adversa*.

Após a instrução, o incidente será concluído por decisão interlocutória (artigo 136, *caput*, NCPC), que desafia agravo de instrumento, a teor do artigo 1.015, inciso IV, da Lei.

De toda sorte, em conformidade com a regra do artigo 134, §4º, do NCPC, seja qual for a opção do requerente, cabe, no pedido da desconsideração da personalidade jurídica, demonstrar o preenchimento dos requisitos específicos para aplicação do instituto. A norma, portanto, outorga ao credor o ônus da prova quanto aos elementos autorizadores da desconsideração, dos quais deve fazer prova *ab initio*. Segundo nos parece, trata-se de um juízo de cognição de sumária, de verossimilhança, a ser feito pelo juiz quando do recebimento do pedido, deferindo ou não o processamento do incidente. De acordo com Didier Jr (2015, p. 521), a carência do lastro probatório mínimo para instauração do incidente acarretaria sua rejeição por inépcia. Isso porque, para ele, trata-se de uma nova demanda, de cujos elementos, pressupostos e condições deve o requerente fazer prova quando da propositura. No incidente *sub examine*, eventual deficiência na demonstração dos pressupostos para aplicação da *disregard doctrine* gera o indeferimento do requerimento pela falta de causa de pedir (artigo 330, §1º, I, do NCPC).

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS SÓCIOS NA EXECUÇÃO FISCAL

Numa relação afeta ao direito tributário, assim instituída a partir de uma *obrigação tributária*, certo é que, a teor do artigo 121 do Código Tributário Nacional, figurará, opostamente ao fisco, ente tributante, o sujeito passivo, que se incorpora, de acordo com o dispositivo, no *contribuinte* ou no *responsável*, pessoa “obrigada ao pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária”.

A teor do aludido artigo, *contribuinte* é aquele que tem relação *pessoal e direta* com a constituição do fato gerador, enquanto *responsável* é quem, por exclusão, não sendo *contribuinte*, seja obrigado ao pagamento *por disposição expressa de lei*.

A despeito da redação lacônica do dispositivo, não se pode interpretá-lo no sentido de que as obrigações do contribuinte e do responsável são justapostas e simultâneas, como se da prática do fato gerador tornar-se-iam, *incontinenti*, ambos obrigados ao correspondente pagamento. Não. O responsável há de obrigar-se em face do fato gerador quando assim

determinado por lei, que poderá vir a incidir por fundamento, forma e em momento diversos da obrigação que se imputa, *pessoal e diretamente*, ao contribuinte (AMARO, 2016, p. 334).

A responsabilidade tributária é instituto assaz amplo, abrangendo, malgrado a dificuldade doutrinária na celebração de um consenso a respeito, a responsabilidade por sucessão, a responsabilidade por substituição e a responsabilidade de terceiros. Interessa-nos esta última, notadamente, no tocante à responsabilidade dos sócios, tipificada nos artigos 134, inciso VII, e 135, inciso III, ambos do Código Tributário Nacional.

Estabelecem tais dispositivos, a rigor, hipóteses de *responsabilidade por ato ou omissão*. Quer isto dizer que não é o responsável chamado à satisfação do débito para fins de facilitação de arrecadação (como ocorre com o *substituto tributário*) ou por força de uma sub-rogação no polo passivo originário (como se dá em relação ao *sucessor*), mas em virtude de conduta, comissiva ou omissiva, praticada em detrimento do sujeito passivo originário (contribuinte), cuja consequência é, de fato, a *responsabilidade* pelos débitos dela decorrentes.

A melhor interpretação do artigo 134, inciso VII, do CTN, consoante remansoso entendimento do STJ, é no sentido de que, mesmo nas sociedades de responsabilidade limitada, é possível a responsabilização tributária do sócio (com poderes de gestão), com fulcro na aludida norma, quando, na liquidação, há dissolução irregular da sociedade⁴. Nesse hipótese, entretantes, a responsabilização do sócio fica limitada ao patrimônio social que subsistir à época da liquidação⁵.

Sem embargo disso, se o ato do sócio corresponder a infração à lei ou a contrato, ou mesmo a excesso de poderes, responderá ele senão na forma do artigo 135, III, do CTN.

Dispõe o artigo que 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 (caput)* tanto as pessoas elencadas no artigo 134, quanto os *diretores, gerentes ou representantes das pessoas jurídicas de direito privado* (incisos I e III).

Em oportuníssima lição sobre o tema, Luiz Eduardo Schoueri (2012, p.601-603) define o responsável socorrendo-se à vetusta *teoria dualista da obrigação*, propalada, com veemência, no direito privado. Trata-se senão do desdobramento da relação obrigacional em *should* (débito) e *haftung* (responsabilidade). Dois exemplos, trazidos por Schoueri, e de há muito assentados entre os civilistas, que bem exprimem essa visão são: o caso da *dívidas de jogo*, em

⁴ REsp 728.461/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/12/2005, DJ 19/12/2005, p. 251.

⁵ REsp 1591419/DF, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/09/2016, DJe 26/10/2016.

que, embora haja, de fato, um *débito*, não se atribui ao devedor a *responsabilidade (obligatio)*, não podendo ele ser constringido por tal montante. O outro se refere a situações em que a *responsabilidade* é imputada a alguém, mas subsiste à míngua do *débito*, que fora contraído por outrem – é o caso da *fiança*, em que o fiador é *responsável (e executável)* pela dívida firmada em nome do afiançado.

A menção que o legislador faz à *responsabilidade pessoal e direta* do sócio-administrador, entretanto, não significa seja o contribuinte expungido do polo passivo. Luiz Eduardo Schoueri (2012, p. 643-645), não sem razão, argumenta haver, na doutrina, quem sustente a total exclusão do contribuinte do polo passivo da relação, dando lugar ao *responsável*. Contudo, não se pode ignorar que a qualidade de *responsável* se refere, tão somente, à *obligatio*, permanecendo o *debitum* imputado ao contribuinte. Destarte, conquanto seja o terceiro chamado a integrar a relação, ela surge inicialmente atrelada ao *contribuinte* e assim deve permanecer. O jurista ressalta (2012, p.643): “a responsabilidade tributária não é instrumento pelo qual o contribuinte deixa de arcar com o ônus do tributo: mesmo quando deslocado do polo passivo, a lei assegura meios para que seja ele atingido”. E, além de subsistir no polo passivo da obrigação tributária, não menos acertado é sustentar que a *responsabilidade* do contribuinte subsiste, paralelamente à do terceiro. Isso porque, da análise detida do artigo 128 do CTN, vê-se que, ao atribuir responsabilidade tributária a terceiro, pode a *lei* excluir, *expressamente*, a responsabilidade do contribuinte ou mantê-la em caráter suplementar. No artigo 135, entretanto, o legislador silenciou. Não se há, portanto, ao arrepio do mandamento legal, presumir-se do silêncio (eloquente) do texto a exclusão do contribuinte do polo passivo da relação (MACHADO, 2010, p. 142-143).

A responsabilidade tributária, tal como analisada *retro*, ganha relevância na medida em que se constitui, efetivamente, em sede de direito tributário, como a norma exceptuadora da *autonomia da pessoa jurídica*, instituto concebido no âmago do Direito Empresarial, como consequência da *personificação da sociedade*, na medida em que acaba a norma do CTN por impor a sujeição do patrimônio pessoal do sócio ao arbítrio do fisco, credor, em princípio, da sociedade.

Para efeito de aplicação dos artigos 134, inciso VII, e 135, inciso III, ambos do CTN, em geral, entende-se que o instrumento aplicável é o *redirecionamento da execução*.

Trata-se de procedimento assaz simples, se cotejado com a desconsideração da personalidade jurídica, instituto que instrumentaliza, no Direito Civil, a suspensão da autonomia da personalidade jurídica e da limitação da responsabilidade societária, operada por

meio de um incidente cognitivo (artigos 134 *et seq.* do Código de Processo Civil). Isso porque se cinge o *redirecionamento* à mera *ordem*, proferida a pedido do fisco, no bojo da execução fiscal deflagrada em face da sociedade (contribuinte originário), de que se redirecione a constrição aos seus sócios, que são integrados à relação processual, *incontinenti*, com a penhora de seus bens, porquanto citados na forma do artigo 8º da Lei de Execução Fiscal.

O mero inadimplemento, porém, não basta à responsabilização dos sócios pelos tributos não pagos pela sociedade. Exige-se *prova* da prática de ato, comissivo ou omissivo, que seja determinante da impossibilidade de cobrança da sociedade pelo tributo (artigo 134, VII, CTN) ou que caracterize excesso de poderes, infração de lei ou de contrato social (artigo 135, III, CTN)⁶

A esse respeito, a jurisprudência do STJ sedimentou-se de modo a estreimar duas situações: i) quando constante da CDA o nome do responsável tributário, é ônus deste provar que não se enquadra nas hipóteses dos artigos 134 e 135, isto é, demonstrar que não concorreu com ato desviante ou abusivo na contração do crédito tributário pela sociedade, já que o título executivo se *presume* líquido e certo, a teor do artigo 204 do Código Tributário Nacional, combinado com o artigo 3º da Lei nº 6.830/80, tal como os dados dele constantes e os nomes em detrimento de quem atesta a dívida; vale dizer, se exprime a CDA o nome do responsável, presume-se haver prova bastante de que tenha incorrido numa das hipóteses elencadas pelo CTN. ii) quando o nome do responsável não consta da CDA, pode-se proceder ao redirecionamento, contanto que o fisco *faça prova* das situações que dão azo à exação do patrimônio do sócio.

Esse panorama se expõe, de forma bastante didática, na jurisprudência do STJ⁷.

No tocante à primeira posição, conforme aduz Hugo de Brito Machado Segundo (MACHADO SEGUNDO, 2009, p. 231), para fins de excussão de bens pessoais do sócio em caso de responsabilidade tributária, necessário se faz que haja prévio procedimento administrativo tendente à colheita de provas da prática de ato ensejador da responsabilidade do sócio, no bojo do qual se admita, sobretudo, exercício de ampla defesa e contraditório. A partir disso, torna-se possível a constituição de um título executivo do qual conste o nome do

⁶ Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial 260107, 1ª Seção. Relator Ministro José Delgado. J. 10.03.2004. D.J.U. 19/04/2004.

⁷ Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial 702.232-RS, 1ª Seção. Relator Ministro Castro Meira. J. 14.09.2005. D.J.U. 26.09.2005. No mesmo sentido: REsp 900.371/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 20/05/2008, DJe 02/06/2008); (REsp 964.155/RS, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 09/10/2007, DJ 22/10/2007, p. 224); (AgRg no REsp 894.182/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 12/06/2007, DJ 22/06/2007, p. 403.

contribuinte e dos corresponsáveis, com observância de garantias que não lhes podem ser tolhidas.

Criticável entendimento, porém, consolida o STJ ao admitir a excussão do patrimônio particular do sócio, a partir de um *redirecionamento executivo*, com fulcro em título expedido em nome, apenas, da sociedade.

Isso porque, ao esposar essa inteligência, permite a Corte Superior que um sócio a quem não se oportunizou prévio exercício de defesa, tampouco produção probatória de qualquer natureza, em procedimento (judicial ou administrativo), anterior, com carga cognitiva, venha a ter seu patrimônio constringido pelos credores sociais, cujo título se constituiu em nome do contribuinte (sociedade), mas ao largo da atuação do *responsável*, igualmente obrigado pagamento do débito.

Não por outra razão, e considerando, sobretudo, a identidade da responsabilidade tributária dos sócios e da *disregard doctrine*, convém perscrutar a aplicabilidade, na execução fiscal, do incidente de desconsideração da personalidade jurídica criado pelo novo Código de Processo Civil, questão a ser doravante esquadrihada.

4. APLICABILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM SEDE DE PROCESSO TRIBUTÁRIO

A par dos questionamentos suscitados no capítulo anterior, contemplando no redirecionamento executivo uma constrição de bens dos sócios por dívidas da sociedade, uma indagação pervaga, ainda, irresolúvel: a desconsideração da personalidade jurídica. Isso porque a responsabilidade tributária, como se viu, não pode ser invocada sem que, com efeito, se suspenda a blindagem patrimonial do sócio, mesmo porque a finalidade é atingir o seu patrimônio. Questão, pois, que, de há muito, seduz os intérpretes da lei é se seria aplicável, em âmbito tributário, a *disregard doctrine*.

E voz havia a sustentar que a substância da *disregard doctrine* estaria embutidas nas próprias disposições dos artigos 134 e 135 do CTN (SILVA, 2011, p. 215), primeiro flerte do legislador com o instituto, conquanto não o tenha nominado expressamente, já que, a rigor, pelas regras supramencionadas, ter-se-ia a suspensão da responsabilidade societária dos sócios, a fim de fazê-los responder diretamente perante os credores da sociedade. É o entendimento, também, de Eduardo Domingos Bottalo (2004, p. 191-192), para quem há um *ponto de convergência*, nesse particular, entre o CTN e o Código Civil, já que, *ex vi* dos artigos 134 e 135 daquele Diploma, pode o fisco instrumentalizar sua pretensão diretamente em face dos

credores, preterindo a sociedade, em nítida simetria com a estrutura e os efeitos da desconsideração da personalidade jurídica. Diante disso, o autor defende que a aplicabilidade da desconsideração se dá por força das previsões dos artigos 134 e 135 do CTN, contudo, à vista da edição do Código Civil de 2002, que abraçou o instituto expressamente, deve-se, no processo tributário, limitar a desconsideração aos pressupostos plasmados na lei civilista, que é norma específica.

A jurisprudência pátria, por sua vez, alinhava-se a esse o último entendimento. Parte dos julgados do STJ, Corte da qual se há de extrair a essência do posicionamento pretoriano relativo à execução fiscal, refere-se à desconsideração da personalidade jurídica como efeito da aplicação da responsabilidade tributária, na linha da doutrina supraexposta⁸.

Com o advento do NCPC, porém, essa aproximação sofreu um revés.

Defrontado com esse impasse, o STJ ainda não teve oportunidade de manifestar colegiadamente a respeito, tendo, em regra, obstado, monocraticamente, os recursos que lhe foram dirigidos com fundamento na inobservância do procedimento regulado no Novo CPC, ao argumento de que carecem de prequestionamento ou de impugnação específica⁹.

Robusta jurisprudência, a respeito, tem se consolidado no Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Aliás, é das suas decisões denegatórias da aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica que têm sido interpostos os recursos especiais sobre os quais haverá de se debruçar do STJ, à exceção daqueles, explicitados *supra*, que forem rejeitados monocraticamente.

O posicionamento firmado no TRF4 estrema, a rigor, inteligência contrária àquela até então esposada pelo STJ. Nada obstante, dentro desse posicionamento, duas posições preponderaram, ambas, de qualquer forma, a negar a identidade da *disregard doctrine* com o redirecionamento.

Uma delas, mais extrema, sustenta a plena inaplicabilidade do incidente regulado no artigo 133 e seguintes do NCPC, sob o argumento de que é incompatível com a execução fiscal¹⁰.

⁸ Vide STJ - REsp: 1534236 PE 2015/0110435-0, Relator: Ministro HUMBERTO MARTINS, Data de Publicação: DJ 01/07/2015; AgRg no REsp 1484148/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/12/2014, DJe 15/12/2014; AgRg no REsp 1474400/SP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/10/2014, DJe 29/10/2014.

⁹ REsp 1676638 Ministra REGINA HELENA COSTA 22/06/2017; AREsp 1110725 Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES 21/06/2017; REsp 1663845 Ministra REGINA HELENA COSTA 20/06/2017.

¹⁰ Vide TRF4, AG 5015870-55.2017.404.0000, TERCEIRA TURMA, Relatora MARIA ISABEL PEZZI KLEIN, juntado aos autos em 21/06/2017; TRF4, AG 5032943-74.2016.404.0000, QUARTA TURMA, Relator CANDIDO ALFREDO SILVA LEAL JUNIOR, juntado aos autos em 09/06/2017; TRF4, AG *Meritum* – Belo Horizonte – v. 13 – n. 1 – p. 321-348 – Jan./Jun. 2018

Outro entendimento que se assanha na jurisprudência da Corte pretende dissociar o redirecionamento da desconsideração da personalidade jurídica. Embora se defenda a aplicabilidade da *disregard doctrine* em sede de direito tributário, sustenta-se que ela somente se projeta a partir dos requisitos do artigo do Código Civil, fora das hipóteses tipificadas no artigo 134, VII e 135, III, ambos do Código Tributário Nacional. Em suma, quando se tratar de responsabilidade tributária, há mero redirecionamento, que prescinde de instauração de incidente, porquanto se refere a *responsabilidade pessoal* do terceiro. Somente quando, lado outro, tratar-se de *fraude à lei*, *confusão patrimonial* ou *abuso da pessoa jurídica* não abrangido por aquelas hipóteses do CTN, é que há de processar-se o incidente em consonância com o Novo Código de Processo Civil¹¹.

Tais entendimentos, porém, *venia maxima concessa*, não podem prevalecer, ao efeito de repudiar a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica e manter incólume o questionável procedimento de redirecionamento de execução fiscal.

A começar pela posição mais sectária da Corte, vejamos.

Primeiro argumento que se sobreleva dos arestos filiados a essa inteligência é que a aplicação do incidente *pode* permitir *dilação probatória* antes de *garantido o juízo*, situação conflitante com o texto da Lei de Execução Fiscal.

Cumprido contra-argumentar, primeiro, que se tanto se pretende se agarrar ao texto da Lei, não há, a rigor, vedação de dilação probatória antes da garantia do juízo, embora, de fato, não se permita a oposição de embargos à execução antes que o executado a tenha feito. Uma coisa, porém, são os embargos à execução, outra é uma *dilação probatória* instituída no bojo de um incidente processual. Contra essa não milita qualquer vedação legal. Não nos parece, portanto, uma equiparação que se possa fazer, especialmente porque a premissa é falha, não se podendo reduzir a *dilação probatória* aos embargos do executado.

Ademais, é admissível, em qualquer momento da execução fiscal, a oposição de *exceção da pré-executividade*. Nas palavras de Machado (2009, p. 253), trata-se tal instituto de uma criação doutrinária e jurisprudencial, consistente numa “(...) *espécie de defesa apresentado pelo executado antes ou independentemente de garantida a execução*”. Não se desconhece ser

5004897-41.2017.404.0000, TERCEIRA TURMA, Relator FERNANDO QUADROS DA SILVA, juntado aos autos em 14/06/2017; TRF4, AG 5032943-74.2016.404.0000, QUARTA TURMA, Relator CANDIDO ALFREDO SILVA LEAL JUNIOR, juntado aos autos em 09/06/2017; TRF4, AG 5037781-60.2016.404.0000, QUARTA TURMA, Relator CANDIDO ALFREDO SILVA LEAL JUNIOR, juntado aos autos em 19/05/2017.

¹¹ Vide TRF4, AG 5030843-15.2017.404.0000, SEGUNDA TURMA, Relatora LUCIANE AMARAL CORRÊA MÜNCH, juntado aos autos em 19/07/2017; AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 5039017-47.2016.4.04.0000/PR; PRIMEIRA TURMA; relator Amaury Chaves de Athayde, 10/10/16

a *exceção* um mecanismo destinado à arguição de questões, em regra, reconhecíveis *ex officio*, como de nulidade do título; contudo, também não se pode ignorar que, embora reduzida, há, sim, carga probatória, que é deferida independentemente da garantia do juízo.

Por derradeiro, elucide-se que a *garantia do juízo* é condição voltada contra o executado, a fim de dar maior segurança à exação, antes de contestada sua validade. A desconsideração da personalidade jurídica, porém, é procedimento a ser requerido pelo exequente, e tampouco se refere necessariamente à *validade da execução*, mas, sim, à responsabilidade tributária de terceiros, de sorte que eventual *dilação probatória* para apura-la não vai de encontro à pretensão de se dar *segurança* à execução fiscal.

Não há como reputar, pois, haver um conflito entre natureza cognitiva do incidente e a expressa disciplina da execução fiscal.

Argumento de natureza material, de forma recorrente, esgrimido nas decisões é a asserção de que a aplicação dos artigos 134 e 135 do CTN implica em *responsabilidade direta* do sócio, não abrangida pela desconsideração da personalidade jurídica. Assim, por ser responsabilidade que decorre diretamente da lei, bastaria, para sua incidência, o redirecionamento da execução fiscal.

Não se mostra o argumento, porém, inclusive pelo que se infere da análise do *inteiro teor* das decisões colacionadas *retro*, hábil a dissociar os institutos.

Obtempere-se, por primeiro, que o artigo 790 do Novo Código de Processo Civil, elenca, como *sujeito à execução*, o *responsável, nos casos de desconsideração da personalidade jurídica* (inciso V). Não há como ignorar, pois, a nítida tendência do novo ordenamento processual de fazer convergir a *responsabilidade* dos sócios em torno da desconsideração da personalidade jurídica. O aludido artigo arrola, também, “o sócio, nos termos da lei” (inciso II), cuja melhor interpretação é aquela que remete às regras do direito empresarial, especialmente em se tratando de sociedades de responsabilidade ilimitada, por cujas dívidas o terceiro responde *na condição de sócio*, respeitado o benefício de ordem do artigo 1.024 do Código Civil.

Nas hipóteses do Código Tributário Nacional, entretentes, responde o terceiro na qualidade de *responsável*. Rememorando a teoria dualista da obrigação, deslindada algures, o *shuld* (débito) corresponde à sociedade; todavia, por ulterior incursão do sócio em ato que tenha induzido a *impossibilidade de cobrança da empresa* (artigo 134, CTN) ou constitua, em si, infração de lei ou de contrato (artigo 135, III, CTN), atribui-lhe a lei o *haftung* (responsabilidade), o dever de pagar o tributo.

Não há cogitar, deste modo, que, no redirecionamento, o sócio passa a integrar, sozinho, o polo passivo da execução, defendendo-se de pretensão veiculada contra seu nome, pois, consoante já se discorreu, a sociedade permanece no polo executado, na condição de *contribuinte*. O sócio, nas hipóteses dos artigos 134 e 135, passa a integrar a pretensão ulteriormente à prática do fato gerador, haja vista não ser ele o *contribuinte*. Não há como atingir o sócio, portanto, senão *através* da pessoa jurídica. Pontue-se, a corroborar o argumento, que o STJ é uníssono quanto à desnecessidade de que os fatos geradores dos tributos exequendos sejam contemporâneos à administração do sócio a quem se pretende redirecionar a execução, o que exprime a distinção entre o *contribuinte*, que contraiu a dívida, e o *responsável*.

Não se nega, de todo modo, a inaplicabilidade da desconsideração quando se tratar de *responsabilidade direta* do sócio. Sucede que há de se reputar *direta* aquela decorrente de ausência de limitação da responsabilidade societária e a que decorre de ato ilícito tributário, por força do princípio da *intranscendência*, nos termos do artigo 137 do CTN. Por sua natureza, são hipóteses que a autorizam constrição pessoal dos sócios, sendo despicienda a aplicação da *disregard doctrine*.

A responsabilidade tributária insculpida nos artigos 134 e 135 CTN, por sua vez, não exclui a sociedade do polo passivo da obrigação, tampouco imputa ao sócio a condição de *contribuinte*. É *responsável*, que se obriga pela dívida de outrem (SCHOUERI, 2012, p. 639).

Veja-se a diferença: no caso do artigo 137 do CTN, será fato gerador da exação o próprio ato (ilícito) do sócio. Nas hipóteses dos artigos 134 e 135 do CTN, a relação se estabelece em face da sociedade (*contribuinte*), mas por ato do sócio, a ele se imputa a *responsabilidade* do pagamento, passando a integrar, junto do sujeito originário, o polo passivo da obrigação.

Assim, não há como restringi-lo senão por meio da desconsideração da personalidade jurídica.

E se recorde, na lição de Didier Júnior (2015, p. 515), ser efeito da *disregard doctrine*, a rigor, salvo na desconsideração inversa, a *suspensão da limitação da responsabilidade patrimonial dos sócios*. *Responsabilidade direta*, pois, é a que se lhes imputa por força de *ilimitação da responsabilidade societária*, como numa sociedade em nome coletivo, já que, junto com a sociedade, respondem diretamente pelas suas dívidas, ressalvado o *benefício de ordem*, evidentemente, que é mero desdobramento processual, nada influenciando na inteligência material que ora se suscita. A *responsabilidade tributária*, no entanto, é norma que excetua a *limitação da responsabilidade societária*, na medida em que sujeita, à satisfação do débito

social, sócio que por ele não responde, senão no limite do capital subscrito e não integralizado. Assim, para sua aplicação, há necessária *suspensão da limitação da responsabilidade societária*, que nada mais é que a *desconsideração da personalidade jurídica*.

Há que ver, também, da leitura atenta dos artigos 134 e 135 do CTN, bem como do artigo 50 do Código Civil, que os institutos projetam pressupostos análogos. A rigor, não há forma de discernir situação que se enquadre num e não noutra. Aliás, diversos são os julgados do STJ no sentido de reconhecer a *dissolução irregular*, fundamento de responsabilidade tributária do sócio com poderes de gestão, a teor da Súmula nº 435 daquela Corte, como *fraude à lei*. E, como visto, *fraude à lei* é, na esteira da doutrina majoritária, também elemento ensejador da *desconsideração*, compreendida na acepção de *abuso da pessoa jurídica* que explicita no artigo 50 do Código Civil.

Ora, *fraude à lei* é conceito que se aplica, de igual modo, a qualquer ramo do Direito; não há como sustentar seja a *fraude* do CTN diversa daquela do ordenamento civilista.

Com isso se quer dizer, sobretudo, que o fundamento que rege ambos institutos é mesmo: a *disfunção*, o *mau uso* da pessoa jurídica pelo sócio, a fim de atender interesse não conciliável com os fins sociais da empresa. A propósito, *disfunção* a que a lei atribui, invariavelmente, a mesma sanção: a corresponsabilidade do sócio pelas dívidas que, assim agindo, contrair.

Nada obstante, não se pretende haver os artigos 134 e 135 do CTN como expressões da *disregard doctrine*, tampouco subordiná-los ao artigo 50 do Código Civil, ou vice-versa. Busca-se, isso sim, na esteira de corrente doutrinária já esmiuçada, contemplar um *ponto de aproximação dos institutos*, especialmente porque têm pressupostos e, sobretudo, *efeitos* (imputação da *obligatio* ao sócio), análogos, não se lhes podendo dispensar tratamento procedimental diverso.

Tampouco se há de acastelar o repúdio ao incidente cognitivo da desconsideração da personalidade jurídica no argumento de que a *estrita legalidade* e a *tipicidade* reitoras do direito tributário empecem aplicação de instituto regulado, apenas, no processo civil.

Malgrado se possa sustentar a *prevalência* do direito tributário, um *sobredireito* ou *direito de sobreposição* (BOTTALO, 2004, p. 175), sobretudo com amparo no argumento de que, diferentemente dos outros ramos do direito infraconstitucional, rege-se por lei complementar, não há a *parte* de ser exaltada em detrimento do *todo*.

O Direito é um arcabouço indissolúvel e sistemático, e assim deve interpretado. Leandro Paulsen (2012, p. 17), no ponto, é categórico:

O Direito Tributário guarda íntima relação com quase todos os ramos do direito. E, como todos os outros, é parte do Sistema Jurídico. Aliás, há muito já se desmitificou a ideia de que se poderia ter qualquer ramo marcado por uma autonomia que se pudesse confundir com isolamento ou independência. O direito é um só, ainda que contemple tratamento específico das diversas áreas por ele regidas.

Não por outra razão, descabe falar que os institutos aplicáveis ao Direito Tributário não de regular-se todos por disposição normativa específica. À evidência, há o Direito Tributário de socorrer-se dos preceitos sedimentados em outras áreas, sem necessariamente transplantá-los para o seu corpo normativo. Ademais, inevitável é que, no bojo das relações tributárias, não haja, em alguma medida, influxo de preceitos específicos de outros segmentos do Direito, a cujas regulações a lei fiscal há de se sujeitar, assim como, *a contrario sensu*, os demais ramos não de respeitar disposições específicas sobre tributação quando, porventura, venham a aplica-la em suas respectivas áreas de incidência.

Mais do que isso, na esteira do que defende Amadeu Braga Batista Silva (2012, p. 213), a tipicidade e a legalidade não são obstáculos à interpretação sistemática do Direito Tributário, especialmente quando em nome da concreção de *princípios*, cuja aplicação antecede a própria legalidade, eis é critério de projeção do ordenamento no *mundo dos fatos*.

No tocante, mais especificamente, à execução fiscal, forçoso é vê-la *parte do processo civil*. Isso porque nada mais é o processo tributário que não o processo civil aplicado à dissolução de dissídios envolvendo relações tributárias. Não há, pois, *autonomia* da execução fiscal em face do processo civil, senão uma *subsidiariedade*, aplicando-se esse no que não for contrário a expressa disposição de lei específica.

Oportuno é o ensinamento de Hugo de Brito Machado (2009, p. 219-220):

Note-se que o processo judicial tributário é, em quase toda a sua extensão, o mesmo processo civil no qual são solucionadas as lides de uma maneira geral. Não há um processo e um Direito Processual específicos, como ocorre, por exemplo, no âmbito do Processo Penal, mas apenas o processo e o Direito Processual Civil aplicados à solução de conflitos verificados nas relações jurídicas tributárias. Mesmo assim, cogita-se do Processo Tributário, como disciplina jurídica autônoma, pois as peculiaridades do direito material subjacente ao processo eventualmente influenciam na interpretação e na aplicação das normas processuais, fazendo com que possam ser entendidas de modo peculiar (...).

E prossegue (2009, p. 228-229):

A propósito, embora regulada pela Lei nº 6.830/80, à execução fiscal aplicam-se também as normas contidas no CPC, tanto aquelas relativas às execuções de maneira geral, desde que não sejam conflitantes com as disposições da LEF; como também as normas gerais de processo.

Por tudo que se expôs, vê-se a Lei de Execução Fiscal como verdadeira *norma exceptuadora* do processo civil, aplicando aquele diploma em detrimento deste quando o determinar expressamente, corolário mesmo do critério de resolução de antinomias fundado na *especialidade*. Isso não impede, contudo, uma intrusão, na execução fiscal, de situações processuais específicas, estruturadas no processo civil em nome, sobretudo, de preceitos constitucionais ou mesmo representativas de uma evolução da ciência processual. A evolução da dogmática há de ser uniforme. E a execução fiscal, parte do processo civil, não pode ficar à sua margem, contanto que respeitadas as particularidade das relações tributárias, por óbvio.

Ocorre que, conforme se elucidou no início deste tópico, não se depreende da Lei de Execução Fiscal qualquer disposição a ser contrariada pela aplicação do incidente cognitivo. Não há regra que proíba dilação probatória incidental à execução. O condicionamento dos embargos do executado à prévia garantia do juízo também não se afigura um obstáculo, afinal a regra se refere, expressamente, *aos embargos*. Repise-se: o processo civil é a *regra*, a Lei de Execução Fiscal o *excetua*. E a *exceção* não há de ser extraída do *silêncio* da Lei, mas somente daquilo que ela expressa.

E mais: sequer há expressa disposição sobre o redirecionamento. Ora, concluir pela inaplicabilidade do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica ao argumento de que carece de previsão legal específica é negar, também, aplicabilidade ao próprio *redirecionamento*, que não encontra qualquer indício, no CTN ou na LEF, de *vontade legislativa* a seu favor.

Assim, em não determinando o CTN ou a LEF que a *responsabilidade tributária* se opera por meio do *redirecionamento*, tão aplicável quanto este é o incidente de desconconsideração de personalidade jurídica, para os fins dos artigos 134 e 135 da Lei Tributária material. Ademais, consoante já se teve oportunidade de argumentar, a *responsabilidade tributária* e a *disregard doctrine* se aproximam substancialmente, não havendo procedimentalizá-las de forma diversa quando hábeis a produzir efeitos análogos e quando não há, na legislação tributária processual, qualquer determinação a impor procedimento específico.

De flagrante ilegitimidade e inconstitucionalidade é, ademais, o redirecionamento executivo, tal como operado na hipótese em que da CDA não consta o nome do responsável.

Ora, nessa hipótese, o *redirecionamento* equivale a uma *constituição* da responsabilidade tributária do sócio. Veja-se, por primeiro, ser verdadeira *contradictio in adjecto* exigir (ou mesmo permitir) que o fisco (exequente) *faça prova* em sede de *execução*. Defrontada a *execução judicial* à luz da epistemologia jurídica, poucos são os argumentos que dão guarida à pretensão jurisprudencial. Machado (2009, p. 232) é categórico:

Com o devido respeito, tais decisões não nos parecem inteiramente acertadas. O processo de execução não se confunde com o processo de conhecimento, e não se presta à "apuração" de responsabilidade, nem à "comprovação" de quaisquer fatos. O entendimento é tão equivocado quanto o seria admitir que uma execução contra o signatário de uma nota promissória fosse "redirecionada" contra terceiro, nem mesmo referido no título cambial, diante de "provas" produzidas pelo exequente. Seria transformar a ação executiva (viável contra o devedor apontado no título) em ação de conhecimento (em face da "comprovação" da responsabilidade de terceiros).

Não sem razão protesta o tributarista. Provetas são as lições a dar conta da natureza material e concreta da execução. É, aliás, o que sustenta o Theodoro Jr. (2016, p. 252): "não há decisão de mérito na ação de execução. A atividade do juiz é prevalentemente prática e material, visando a produzir na situação de fato as modificações necessárias para pô-la de acordo com a norma jurídica reconhecida e proclamada no título executivo".

Sucedo que, à vista disso, a atividade cognitiva na execução, quando possível, *cabe ao executado*. Mesmo assim, não o faz no *bojo da execução*, mas por meio de ação cognitiva autônoma ou de incidente cognitivo.

Nesta quadra de ideias, não pode ser lógico que ao exequente, a quem, na estrita dicção da lei, não se autoriza a atividade cognitiva, senão em contraposição a eventual embargos à execução opostos pelo executado (ou num incidente cognitivo), seja dado *produzir provas*, no *bojo da execução*, para fins de redirecionamento executivo contra o responsável tributário.

Sem embargo disso, a forma pela qual se dá essa *produção probatória* erige-se como verdadeiro atentado à leitura principiológica e constitucional da ciência processual. Ora, o *direito à prova* é baluarte do próprio *contraditório* (DIDIER JR, 2015, p. 41). Não há espaço, à luz da moderna ciência processual, para se pensar em *provas* sem *contraditório*. Não por outro fundamento, entendem-se compreendidos no *direito à prova*, corolários que lhes são indissociáveis, o *direito à participação na produção probatória* e o *direito de manifestar-se sobre a prova produzida*.

Doutro norte, é notória a ofensa aos artigos 7º, 9º e 10º do novo CPC. Note-se, nesta senda, tratar-se de decisão proferida sem prévia informação do executado, tolhendo-lhe qualquer possibilidade de *reação*, quanto menos de *influência* na decisão constritiva. Como se viu, não mais se admite, no processo civil (que compreende a execução fiscal), pronunciamento judicial que se exteriorize à minguada de defesa do prejudicado, senão em situações de tutela provisória ou no particular caso de ação monitória, que, absolutamente, nada têm que ver com o redirecionamento da execução fiscal. Bastante ilógico se falar, também, em *cooperação* diante desta conjuntura, haja vista que o executado é, simplesmente, excomungado da formulação do convencimento do magistrado.

O mesmo se pode dizer em relação à *não-surpresa*, quando a constrição é imputada ao sócio de inopino, tal como um *ardil*, concebido para atingi-lo sem que se possa antecipar ou se defender.

Ainda, não se pode ignorar que a decisão se dá com fulcro na *responsabilidade tributária*, tipificada nos artigos 134 e 135 do CTN, a partir de *prova* produzida pelo fisco, fundamentos acerca dos quais, todavia, não se permite ao sócio qualquer manifestação.

Relembre-se, aliás, que não há noção de *prova* que se dissocie do conceito de *contraditório*, não se autorizando seu emprego em prejuízo de quem não participou da sua produção (DIDIER JR, 2015, p.). Tem-se, ao fazê-lo, verdadeiro procedimento inquisitorial, de *instrução* sorrateira e artificiosa, procedida à sombra de uma processualidade democrática.

Se a responsabilidade tributária demanda exaustiva comprovação, portanto, não há como proceder à sua obtenção, em sede de execução, senão por meio de um incidente cognitivo, que dê legitimidade ao elemento de convicção.

E não há objetar no sentido de que o *sócio*, antes do redirecionamento, não é *parte* da execução. A sociedade o é, e, ainda assim, não lhe são deferidos quaisquer garantias de contraditório e ampla defesa por ocasião do redirecionamento.

Tampouco se pode pretender dar guarida ao redirecionamento, nestes lindes, ao argumento de que o *contraditório diferido* neutralizaria a ofensa ao princípio, uma vez que a relativização do contraditório submete-se a *reserva legislativa* e é autorizada em caráter excepcional, sobretudo quando em risco o *resultado útil do processo*, situação não aplicável, via de regra, à execução fiscal (BASTOS, 2016, p 14).

Convém salientar, por derradeiro, a escancarar a inadequação do procedimento de *redirecionamento*, que a Constituição é peremptória: “ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal” (artigo 5º, inciso LIV).

A seu passo, pela lógica do artigo 8º da Lei de Execução Fiscal, o responsável, após deferido o redirecionamento, é citado para oferecer *bens à penhora*.

É nítido, portanto, que o redirecionamento impõe uma constrição patrimonial à míngua de defesa por parte do executado, por consequência, privando-o de seus bens, ainda que não definitivamente, mas à margem de qualquer contraditório.

A rigor, a fim de dar uniformidade ao sistema processual, somente se pode admitir tal ordem e natureza de constrição, quando o fisco o requeira a título de *tutela provisória*, diante, por óbvio, de indícios de dilapidação patrimonial por parte do executado ou outro fundamento que a justifique, nos termos da lei (BASTOS, 2016, p. 17-18).

Ainda acerca dos princípios constitucionais que regem o processo, releva consignar que a cláusula do *devido processo legal*, que condiciona a prestação jurisdicional regulada infraconstitucionalmente (Lei de Execução Fiscal e Código de Processo Civil, *verbi gratia*), é, de acordo com a lição de Marinoni, Mitidero e Sarlet (2016, p. 782-828), decomponível nos subprincípios da *não-surpresa*, da ampla defesa e do contraditório, apresentados *supra*, mas também nos preceitos da isonomia, da igualdade e paridade de armas.

E, a esse respeito, discorra-se que a operação do redirecionamento executivo para fins de responsabilidade tributária enseja uma violação, *endo e exoprocessual*, da isonomia e da paridade de armas.

Endoprocessual porque, tanto quanto o executado contra quem se instaurou prévio procedimento administrativo e se expediu a correspondente CDA, tem o responsável, a quem se redireciona a execução, o dever de pagar tributo. Ao sócio só é dado defender-se, porém, em sede de embargos à execução, instrumento que sequer assegura amplitude de defesa, uma vez que seu objeto é delimitado em lei (artigo 917, CPC). A dimensão *exoprocessual* do vilipêndio à isonomia se dá, a seu turno, com relação ao credor civil e ao credor fiscal da mesma sociedade. Isso porque, ao primeiro, para aparelhar sua pretensão creditícia em face do sócio, em caso de fraude de lei ou abuso da pessoa jurídica (artigo 50 do Código Civil), cabe a observância do incidente cognitivo de desconsideração da personalidade jurídica (artigos 134 e seguintes do CPC), com todos os encargos (processuais e econômicos) que lhes são pertinentes, enquanto ao fisco basta o encaminhamento de petição (que, em si, encerra toda a produção probatória correspondente, no processo civil, a um incidente cognitivo), no próprio bojo de execução instaurada em face da sociedade.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Requestou-se, no presente estudo, sobretudo, aferir a aplicabilidade, em sede de execução fiscal, do incidente de desconsideração de personalidade jurídica, instituído no Novo Código de Processo Civil, no que respeita, naquela seara, à responsabilidade tributária dos sócios. Para tanto, valeu-se da identidade da responsabilidade tributária e da responsabilidade dos sócios no Código Civil, sobretudo a partir de suas raízes ontológicas e das razões últimas que justificam o tratamento dogmático-jurídico das pessoas jurídicas, de modo a cotejar a desconsideração da personalidade jurídica com o redirecionamento, operação da qual se pôde depreender a (i)legitimidade do redirecionamento executivo para fins de responsabilização do sócio, bem como a compatibilidade e aplicabilidade, em matéria tributária, do incidente cognitivo criado na órbita processual civil.

Num plano ontológico, deve-se atentar ao fato de que a *personificação* da sociedade e a limitação da responsabilidade societária são fenômenos concebidos para otimizar a exploração da atividade econômica, sobretudo minimizando o risco empresarial. Por outro lado, exsurtem a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária como meios de depurar uma disfunção da pessoa jurídica, neste caso, empregada para fins escusos. O procedimento, porém, se operado de forma arbitrária, à margem de garantias processuais mínimas, dá azo a um pernicioso incremento do risco empresarial, vez que produz uma absoluta suspensão da autonomia patrimonial outorgada à sociedade. A *justa medida* é, portanto, o *devido processo legal*, cuja observância assegura uma prestação judicial garantidora dos valores processuais mais elementares. E, considerando que é justamente para assegurá-los que houve o NCPC por criar o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, não pode a execução fiscal se furtar à sua aplicação, mesmo porque, ao fazê-lo, confronta a própria ordem constitucional.

No plano técnico-dogmático, a seu turno, pode-se concluir, com considerável margem de segurança, que a identidade material e teleológica dos institutos autoriza a aplicação do incidente processual regulado no novo Código de Processo Civil em sede de processo tributário, não somente em nome do *due process of Law*, princípio no qual impende ser investida a execução fiscal, mas, também, para que se uniformize a produção, em ambas as legislações, da *responsabilidade patrimonial* do sócio, mesmo porque não é lógico que se lhes dê tratamentos procedimentais diversos, a despeito da natureza dos créditos. Ademais, nada há, na letra da lei tributária, que justifique o repúdio à instituição do incidente nos termos do Diploma processual editado em 2015.

A par disso, a manutenção do *redirecionamento* da execução fiscal, tal como sedimentado na jurisprudência, é prática que atenta contra o contraditório e contra a segurança jurídica. Impõe-se a mudança, aqui, à saciedade, suscitada, não somente porque, do contrário, há a execução fiscal de permanecer a emboscar a ordem processual abalizada pela Constituição, mas também porque há ela de pulverizar o equilíbrio, a duras penas, atingido na ordem civilista, fazendo do *risco empresarial* uma empreitada insustentável e dos agentes econômicos, outra *miragem* de terceiro mundo.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 21. ed., São Paulo: Saraiva, 2016. p.334.

BASTOS, Erson Pereira Oliveira. O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e o Redirecionamento Da Execução Fiscal. *Revista Eletrônica de Direito Processual*. Rio de Janeiro. Ano 10. Volume 17. Número 1. Janeiro a Junho de 2016. P. 92-111. Disponível em <http://www.e-publicacoes.uerj.br/index.php/redp/index>. Acesso: julho/2017.

BIANQUI, Pedro Henrique Torres. *Desconsideração Judicial da Personalidade Jurídica pela ótima processual*. 198 fls. Dissertação apresentada ao departamento de Direito Processual da Universidade de São Paulo (USP). São Paulo, 2010.

BOTTALO, Eduardo Domingos. Alguns Reflexos do Código Civil no Direito Tributário. *In: Direito Tributário e o novo Código Civil*, coordenação de Betina Treiger Grupenmacher. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

COELHO, Fabio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial*. 23. ed., São Paulo: Saraiva, 2011.

DIDIER JR, Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. Vol. 1. Salvador: Jus Podivm, 2015.

DIDIER JR, Fredie. *Curso de Direito Processual Civil*. Vol. 2. Salvador: Jus Podivm, 2015.

DIDIER JR, Fredie. *Aspectos processuais da desconsideração da personalidade jurídica*. Monografia publicada no domínio do autor. Disponível em: <http://www.frediedidier.com.br/artigos/aspectos-processuais-da-desconsideracao-da-personalidade-juridica/>. Acesso em: jul 2017.

GONÇALVES NETO, A. A; AZEVEDO, E. V.; FRANÇA, N. *Tratado de Direito Empresarial*. São Paulo: RT, 2016.

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

LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *Pareceres*. Vol. 1. São Paulo: Singular, 2002.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 142-143.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo Tributário*. 4. ed., São Paulo: Atlas, 2009.

MARINONI, L; MITIDERO, D; SARLET, I. *Curso de Direito Constitucional*. 4. ed., São Paulo: Saraiva, 2015.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário: completo*. 4. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito Empresarial Esquematizado*. 6. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2016.

REQUIÃO, Rubens. *Curso de Direito Comercial*. Volume 2. 31. ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

SCHOUERI, Luiz Eduardo. *Direito Tributário*. 2. ed., São Paulo: Saraiva, 2012.

SILVA, Amadeu Braga Batista. Requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica no direito Tributário brasileiro. *Revista da PGFN*. n. 29, ano 3, p. 203-228, 2012.

THEODORO JR., Humberto. *Curso de Direito Processual Civil*. Vol. 3, 47. ed., Rio de Janeiro: Forense, 2015.

TOMAZETTE, Marlon. *Curso de Direito Empresarial: teoria geral e direito societário*. volume 1, 6. ed., São Paulo: Atlas, 2014.

XAVIER, Jose Tadeu Neves. A teoria da consideração da pessoa jurídica no novo Código Civil. *Revista de Direito Privado*, São Paulo, n. 10, p. 69-85, abr-jun. 2002.

WALD, Arnoldo; FONSECA, Rodrigo Garcia da. *A empresa no terceiro milênio: aspectos jurídicos*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2005.

Encaminhado em 03/03/18

Aprovado em 03/07/18