XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

YURI NATHAN DA COSTA LANNES

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

Copyright © 2023 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU – São Paulo
Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina
Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará
Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul
Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio – Rio de Janeiro
Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:
Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte
Prof. Dr. Fernando Passos – UNIARA - São Paulo
Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo
Secretarias
Relações Institucionais:
Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná
Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia
Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal
Comunicação:
Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe
Relações Internacionais para o Continente Americano:
Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do sul
Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão
Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM – São Paulo
Relações Internacionais para os demais Continentes:
Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará
Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul
Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI – Santa Catarina
Eventos:
Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo
Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina
Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Membro Nato – Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP – Pernambuco

D597

Direito Tributário e Financeiro [Recurso eletrônico on-line] Organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa; Yuri Nathan da Costa Lannes. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-65-5648-861-5
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Saúde: Acesso à justiça, Solução de litígios e Desenvolvimento

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito Florianópolis
Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

O XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE, realizado em parceria com a Unichristus, e com apoio da CAPES, entre os dias 15 e 17 de novembro de 2023, apresentou como temática central "Acesso à Justiça, Soluções de Litígios e Desenvolvimento". Esta questão suscitou intensos debates desde o início e, no decorrer do evento, com a apresentação dos trabalhos previamente selecionados, fóruns e painéis que ocorreram na cidade de Fortaleza - CE.

Os trabalhos contidos nesta publicação foram apresentados como artigos no Grupo de Trabalho "DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I", realizado no dia 16 de novembro de 2023, que passaram previamente por no mínimo dupla avaliação cega por pares. Encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-Graduação em Direito, que retratam parcela relevante dos estudos que têm sido produzidos na temática central do Grupo de Trabalho.

As temáticas abordadas decorrem de intensas e numerosas discussões que acontecem pelo Brasil, com temas que reforçam a diversidade cultural brasileira e as preocupações que abrangem problemas relevantes e interessantes, a exemplo do direito tributário, do direito financeiro e das preocupações que surgem na relação entre fisco e contribuinte no tocante a proteção de dados pessoais, bem como políticas públicas e tributação sob o prisma da solidariedade social.

Espera-se, então, que o leitor possa vivenciar parcela destas discussões por meio da leitura dos textos. Agradecemos a todos os pesquisadores, colaboradores e pessoas envolvidas nos debates e organização do evento pela sua inestimável contribuição e desejamos uma proveitosa leitura!

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – Universidade Católica de Pernambuco

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes – Faculdade de Direito de Franca

A (IN)APLICABILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

THE (IN) APPLICABILITY OF THE INCIDENT OF DISREGARDING LEGAL PERSONALITY IN TAX LAW

Lucas Pires Maciel [1]
Caroline Marocchi Marques [2]

Resumo

Este artigo tem como objetivo analisar a possibilidade (ou não) de aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica ao Direito Tributário, instituído no direito processual pátrio com o Código de Processo Civil de 2015. Para tanto, será realizada uma breve análise sobre a pessoa jurídica e a separação patrimonial desta com a do seu sócio. Posteriormente, analisar-se-á a desconsideração da personalidade jurídica e suas hipóteses de aplicação no direito brasileiro. Ademais, será analisado, com maiores detalhes, o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e suas implicações práticas. Mais adiante, abordar-se-á o tópico acerca da compatibilidade (ou não) do referido incidente para os processos na seara do Direito Tributário, especialmente demonstrando a divergência entre as Turmas do Superior Tribunal de Justiça e a insegurança jurídica criada com essa situação para os contribuintes. O tema é deveras relevante e necessita de um debate acadêmico para a aplicação do melhor direito, uma vez que lida com tema muito delicado.

Palavras-chave: Pessoa jurídica, Direito tributário, Redirecionamento, Desconsideração, Incidente de desconsideração da personalidade jurídica

Abstract/Resumen/Résumé

This article aims to analyze the possibility (or not) of applying the Incident of Disregard of Legal Personality to Tax Law, established in the procedural law of the country with the Code of Civil Procedure of 2015. legal entity and the separation of its assets from that of its partner. Subsequently, the disregard of legal personality and its hypotheses of application in Brazilian law will be analyzed. In addition, the Incident of Disregard of Legal Personality and its practical implications will be analyzed in more detail. Further on, the topic about the compatibility (or not) of the aforementioned incident for the processes in the area of Tax Law will be addressed, especially demonstrating the divergence between the Panels of the

[1] Doutor e Mestre em Direito na UNIMAR. Especialista em Direito Tributário. Advogado. Coordenador e Professor do Curso de Graduação em Direito do Centro Universitário Toledo de Presidente Prudente. E-mail: lucas_jppm@hotmail.com.

[2] Discente do Curso de Direito do Centro Antônio Eufrásio de Toledo de Presidente Prudente – São Paulo – Brasil. E-mail: carolinemarocchi@outlook.com.

Superior Court of Justice and the legal uncertainty created with this situation for the taxpayers. The topic is very relevant and needs an academic debate for the application of the best law, since it deals with a very delicate topic.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Legal person, Tax law, Redirection, Disregard, Incident of disregard of legal personality

1 INTRODUÇÃO

Com o advento do Código Civil de 2015 surgiu o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, comumente conhecido pela sigla IDPJ, que possibilita desconsiderar a pessoa jurídica, a fim de atribuir responsabilidade aos sócios ou até mesmo a outras empresas que integram o grupo econômico, pelas dívidas contraídas pela pessoa jurídica, nas hipóteses em que a lei autorizar. Assim, referido instrumento possibilita uma oportunidade de defesa prévia à execução do patrimônio.

O presente artigo buscou analisar se há compatibilidade entre o incidente de desconsideração da personalidade jurídica com as regras de direito tributário, mormente no que se refere ao redirecionamento das ações de execução fiscal no contexto das sociedades limitadas e sociedades limitadas unipessoais, que representam o maior número no Brasil.

Nesse contexto, não raro são os casos que em face da existência de débitos tributários da pessoa jurídica, o Fisco ingresse com ação de execução fiscal visando seu recebimento. Não só isso, após tentativas frustradas de recebimento do valor, é feito o pedido de redirecionamento para o sócio ou outra empresa do grupo econômico, com base na solidariedade tributária, presente no art. 124, do Código Tributário Nacional, sendo a inclusão realizada ainda que não exista prova da prática dos atos que autorizem o redirecionamento.

Na grande maioria dos casos, a saída encontrada é apresentar exceção de pré-executividade após a inclusão no polo passivo da demanda, buscando comprovar o indevido redirecionamento e pedindo a instauração do IDPJ, o que gera uma morosidade ainda maior a ação.

Assim, o trabalho analisou de uma forma geral tanto as hipóteses em que se pretende redirecionar a ação ao sócio, quanto aos casos em que o pedido visa atingir demais empresas integrantes do grupo econômico, a fim de aferir se para a desconsideração em matéria tributária é necessária a aplicação do IDPJ.

Para tanto, o método de abordagem empregado foi o dedutivo, realizado por meio de pesquisa bibliográfica baseada em obras nacionais e internacionais, além disso, fez-se uso de pesquisa jurisprudencial.

2 PESSOA JURÍDICA

A Constituição Federal consagra no bojo do preâmbulo a necessidade de assegurar-se o desenvolvimento, bem como, prossegue no seu art. 1º confirmando a livre

iniciativa como sendo fundamento da República Federativa do Brasil. Avançando para o art. 3º, apresenta que um dos objetivos fundamentais do Brasil é a garantia do desenvolvimento nacional.

Diante da necessidade de um instituto com a finalidade precípua de fomentar esse desenvolvimento propagado no texto constitucional, tem-se que o exercício da atividade econômica, promotor da geração de empregos, arrecadação de impostos e o crescimento econômico do país, introduziu-se no ordenamento jurídico a figura da pessoa jurídica, que se compõem, "ora de um conjunto de pessoas, ora de uma destinação patrimonial, com aptidão para adquirir e exercer direitos e contrair obrigações"[1].

O texto constitucional segue reforçando a importância do exercício da atividade empresarial, consagrando, no Título VII denominado de "Da Ordem Econômica e Financeira, com início no art. 170, a livre iniciativa e a livre concorrência, como bandeiras fundamentais para o Brasil.

Por tais motivos, a pessoa jurídica é algo muito caro para o país. Melhor aprofundando o instituto em tela, a doutrina discorre que:

> As pessoas jurídicas, denominadas pessoas coletivas, morais, fictícias ou abstratas, podem ser conceituadas, em regra, como conjuntos de pessoas ou de bens arrecadados, que adquirem personalidade jurídica própria por uma ficção legal. Apesar de o Código Civil de 2002 não ter repetido, originalmente, o teor do art. 20 do CC/1916, a pessoa jurídica não se confunde com seus membros, sendo essa regra inerente à própria concepção da pessoa jurídica[2].

É cediço que existem várias formas de organização societária na legislação brasileira. Há organizações mais simples, mais complexas, cada qual com suas características próprias. Independentemente dessa constatação inicial, vale rememorar que vigora no sistema, como regra, a clássica proteção patrimonial entre a pessoa jurídica e o seu sócio. É da essência do modelo que isso ocorra, para incentivar todas as bases acima expostas e, com isso, buscar traçar todos os objetivos constitucionais.

Embora assentado no direito brasileiro a separação patrimonial da pessoa jurídica desde o Código Civil de 1916, em 2019, entrou em vigor a Lei de Liberdade econômica, reafirmando expressamente tal comando, senão vejamos:

> Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores.

[1] PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil – Introdução ao Direito Civil. 34ª ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 1, 2022, p. 253.
[2] TARTUCE, Flávio. Manual de Direito Civil – Volume Único. 12ª ed. Rio de Janeiro: Método, 2022, p. 65.

> Parágrafo único. A autonomia patrimonial das pessoas jurídicas é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, estabelecido pela lei com a finalidade de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos.

Da leitura do dispositivo, é possível extrair que:

> Pessoa jurídica é o ente incorpóreo que, como pessoas físicas, pode ser sujeito de direitos. Não se confundem, assim, pessoas jurídicas com as pessoas físicas, as quais deram lugar ao seu nascimento; ao contrário, delas se distanciam, adquirindo patrimônio autônomo e exercendo direitos em nome próprio. Em razão disso, as pessoas jurídicas têm nome particular, como aquelas físicas, domicílio, nacionalidade; podendo estar em juízo [...] sem que isso reflita na pessoa daqueles que as constituíram. [3]

Com isso, a pessoa jurídica decorre da vontade de pessoas físicas, que convergem interesses para a criação de um novo ente, seja unipessoal ou através de sociedade, com autonomia patrimonial, direitos e deveres próprios, que visa a geração econômica, tornando seguro o desenvolvimento da atividade empresarial, em razão da separação entre o patrimônio privado e o direcionado a integralização do capital social da empresa. Para tanto, é imprescindível a atribuição de personalidade a pessoa jurídica, que se dá através do rito estabelecido no Código Civil de 2002.

Para Fábio Ulhoa:

> A pessoa jurídica é uma técnica de separação patrimonial em que se atribui personalidade jurídica ao patrimônio segregado.
> [...] a mais relevante consequência dessa conceituação das pessoas jurídicas é sintetizada no princípio da autonomia.
> [...] e no seu desdobramento mais relevante, o princípio da autonomia importa, em regra, a impossibilidade de se cobrarem dos seus integrantes as dívidas e obrigações da pessoa jurídica. Apenas em situações excepcionais a lei autoriza a imputação da obrigação da pessoa jurídica a um ou alguns ou todos seus integrantes[4].

Sendo assim, a criação de uma pessoa jurídica importa no nascimento de uma personalidade jurídica própria, que satisfaz inúmeras necessidades no mundo dos negócios, entre elas temos a possibilidade de os sócios obterem melhores condições de trabalhar com o capital aportado, tornando-se independente o patrimônio formado para o desenvolvimento da atividade comercial do patrimônio de seus integrantes, que em princípio permanece indiferente ao risco do empreendedorismo[5].

---

[3] MARTINS, Fran. Curso de direito comercial: empresa comercial, empresários individuais, sociedades comerciais, fundo de comércio. 39ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 158.
[4] COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Civil – Parte Geral. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2012, p. 54.
[5] NISSEN, Ricardo A. Curso de Derecho Societario. 2ª ed. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2016, p. 119.

Gladston Mamede de forma clara define que "empreender é esforçar-se por realizar, por tornar realidade. Implica almejar, planejar, calcular, administrar, agir – eventualmente, corrigir, refazer, insistir – sempre tendo em vista a realização[6]".

Nota-se que se busca com a criação de uma pessoa jurídica a construção de um sonho e a obtenção de lucro, que, por sua vez, fortalecem a sociedade com a geração de empregos e desenvolvimento econômico. Porém, é inegável os riscos que permeiam a atividade.

É inerente ao exercício da empresa tribulações econômicas, tendo momentos de alta lucratividade e outros de extremas incertezas, de modo que por vezes pode vir a ocorrer o inadimplemento de obrigações, como as tributárias. Além de que, o ordenamento impõe a empresa o pagamento de inúmeros tributos e o cumprimento de diversos deveres burocráticos, o que, também acarreta empecilhos ao exercício da empresa.

Neste cenário, a separação patrimonial figura como um dos principais atributos concedidos a pessoa jurídica. Sua finalidade entre a pessoa jurídica e as outras pessoas físicas que a geram, é resguardar o ingresso dos aportes ao patrimônio da sociedade, assim como garantir o direito de terceiros que venham a ela se vincular, de modo a vedar a afetação patrimonial por eventuais dívidas geradas decorrentes dos diversos riscos do empreendedorismo[7].

Notório, pois, que prevalece no sistema jurídico a autonomia patrimonial da pessoa jurídica, seja em relação aos sócios, ou até mesmo em relação as demais empresas que compõe um grupo econômico, sendo cada uma dotada de direitos, deveres e obrigações próprias.

Ora, a título de exemplo, é possível dentro de um grupo econômico que determinada empresa esteja com sua saúde financeira abalada momentaneamente, enquanto as demais caminham normalmente com o adimplemento de suas obrigações. Deste modo, ante a separação patrimonial, não é possível exigir que uma empresa assuma com as obrigações da outra, guardada algumas exceções, que serão analisadas no presente trabalho. O mesmo ocorre com o patrimônio de seu titular.

Verifica-se, portanto, que vigora a autonomia patrimonial, sendo possível, todavia, em algumas hipóteses pontuais, a desconsideração da personalidade jurídica para atingir patrimônio diverso daquela empresa, por meio da instauração de um incidente, sendo

[6] MAMEDE, Gladston. Manual de Direito Empresarial. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2022, p. 1.
[7] RICHARD, Hugo Efraín; MUIÑO, Orlando Manuel. Derecho Societario. 3ª ed. Buenos Aires: Astrea, 2000, p. 43.

de suma importância discorrer sobre o assunto nos próximos tópicos, dada a sua relevância ao regular desenvolvimento da atividade empresarial dentro de grupos econômicos.

3 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E A RESPONSABILIZAÇÃO DO SÓCIO

Conforme analisado anteriormente, a regra que limita a responsabilidade dos sócios se destina a proteger investimentos feitos de modo plenamente regular e lícito. Se a autonomia patrimonial da pessoa jurídica da sociedade tiver sido fraudulentamente empregada pelo sócio, a regra da limitação da responsabilidade não terá aplicação[8]. De modo que nesses casos a solução criada inicialmente pelo Poder Judiciário da Inglaterra, Estados Unidos e Alemanha, sendo posteriormente adotada pelo Judiciário brasileiro, foi a teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

Nos ensinamentos de Fábio Ulhoa Coelho:

> O objetivo da teoria da desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine ou piercing the veil) é exatamente possibilitar a coibição da fraude, sem comprometer o próprio instituto da pessoa jurídica, isto é, sem questionar a regra da separação de sua personalidade e patrimônio em relação aos de seus membros. Em outros termos, a teoria tem o intuito de preservar a pessoa jurídica e a sua autonomia, enquanto instrumentos jurídicos indispensáveis à organização da atividade econômica, sem deixar ao desabrigo terceiros vítimas de fraude[9].

Diante disso, Maria Rita Ferragut[10] pontua que, "a teoria busca a ineficácia relativa da personalidade jurídica para um determinado caso, e não a invalidade da sociedade. É relativa porque o ato jurídico que desconsidera a personalidade só produzirá efeitos em determinado negócio jurídico e perante certas pessoas".

Insta observar que a doutrina classifica a desconsideração da personalidade jurídica de quatro formas distintas: direta, indireta, expansiva e inversa.

A desconsideração direta é aquela através da qual se transpõe o véu da personalidade jurídica de determinada pessoa jurídica para que, em havendo abuso, nos

[8] COELHO, Fábio Ulhoa. Novo manual de direito comercial – direito de empresa. 31ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020, p. 81.
[9] COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002, v. 2, p. 35.
[10] FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 194.

termos do art. 50 do Código Civil, seja possível alcançar o patrimônio de seus sócios ou administradores[11], sendo essa a modalidade mais comum de responsabilização.

Por sua vez, a desconsideração indireta tem por objetivo o alcance de conglomerados empresariais ou grupos econômicos que operam com fraudes e abusos para prejudicar terceiros e obter vantagens indevidas.[12]

Na modalidade expansiva, a desconsideração visa atingir a personalidade do sócio oculto da empresa devedora.

Por fim, a desconsideração poderá ser inversa, conforme expressamente previsto no art. 133, §2º, do CPC, hipótese que reversamente do que ocorre na desconsideração direta, tem por escopo responsabilizar a pessoa jurídica pelas dívidas do seu titular. Nesse trilhar:

> A utilização indevida da personalidade jurídica pode, outrossim, compreender tanto a hipótese de o sócio esvaziar o seu patrimônio pessoal, quanto no caso de ele esvaziar o seu patrimônio pessoal, enquanto pessoa natural, e o integralizar em pessoas jurídicas, ou seja, transferir seus bens a entes societários, de modo a ocultar o seu patrimônio. O esvaziamento aplica-se igualmente entre empresas de um mesmo grupo econômico[13].

Nesses casos a autonomia patrimonial da pessoa jurídica será momentaneamente afastada, a fim de que ela responda diante de dívidas contraídas pelo sócio de maneira fraudulenta. Deste modo, a forma inversa figura como meio para impedir a transferência de bens do titula à pessoa jurídica, a fim de evitar a execução de seu patrimônio pessoal.

No Brasil, a desconsideração foi inicialmente trazida pelo Código de Defesa do Consumidor (art. 28 da Lei 8.078/90), sendo também adotada pelo Código Civil (Lei 10406/2002), Lei Antitruste (Lei 12.529/2011), Lei de Responsabilidade por Danos Ambientais (Lei 9.605/98) e pela Lei Anticorrupção (Lei 12.846/2013).

No âmbito do Direito Tributário não há norma específica que regulamente a matéria, motivo pelo qual se aplica subsidiariamente o Código Civil, em especial o art. 50, regra geral e subsidiária acerca da desconsideração. Isso decorre do fato de que a Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/1.980) em seu art. 4º, § 2º, prevê a aplicação de normas relativas à responsabilidade prevista na legislação civil em casos de dívidas envolvendo a

[11] REQUIÃO, Rubens. Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica (Disregard Doctrine). São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 140, 1969, p. 12-24.
[12] FARIAS, Cristiano Chaves de; ROSENVALD, Nelson. Direito Civil: teoria geral. 9ª ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2015, p. 413.
[13] FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 195.

Fazenda Pública, o que submete à aplicação do art. 50 do Código Civil para a pretensão de redirecionamento da responsabilidade tributária em Ação de Execução Fiscal.

Para que ocorra a desconsideração e o patrimônio do titular ou de outras empresas do grupo econômico seja atingido, não é suficiente apenas a existência de uma dívida da pessoa jurídica. Nesse sentido, a Súmula 430 do STJ impõe que "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente".

Somando-se a isso, o Supremo Tribunal Federal ao analisar a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei nº 8.620/93, definiu que "não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada"[14].

[14] DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. 1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário. 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. 3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas "as pessoas expressamente designadas por lei", não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente. 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (dritter Persone, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O "terceiro" só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a conseqüência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade. 6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. 7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição. 8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. 9. Recurso

A desconsideração da personalidade jurídica é medida a ser aplicada de maneira excepcional, para que não ocorra o aniquilamento da pessoa jurídica. Justamente nesse sentido Rubens Requião afirma que:

> (…) não devemos imaginar que a penetração do véu da personalidade jurídica se torne instrumento dócil na mão dos inábeis, dos que, levados ao exagero, acabassem por destruir o instituto da pessoa jurídica, construído através dos séculos[15].

Portanto, ante a existência da regra da separação patrimonial no direito brasileiro, "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"[16].

Diante disso, far-se-á necessária a análise das hipóteses excepcionais de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, presentes no art. 50 do Código Civil.

---

extraordinário da União desprovido. 10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (RE 562276, Relator(a): ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442)

[15] REQUIÃO, Rubens. Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica (Disregard Doctrine). São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 140, 1969, p. 12-24.

[16] 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 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 grupo 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 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 desconsideração da personalidade jurídica da falida para que os efeitos do decreto falencial alcancem as demais sociedades do grupo. Impedir a desconsideração da personalidade jurídica nesta hipótese implicaria prestigiar a fraude à lei ou contra credores. A aplicação da teoria da desconsideração 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. (REsp n. 767.021/RJ, relator Ministro José Delgado, Primeira Turma, julgado em 16/8/2005, DJ de 12/9/2005, p. 258.)

3.1 Hipóteses de aplicação

Por servir como instrumento de preservação da pessoa jurídica e da sua autonomia, o método da desconsideração caracteriza-se por ser aplicável de forma episódica e casuística[17]. Assim, o instituto apenas poderá ser aplicado se comprovado o preenchimento dos requisitos presentes no art. 50 do Código Civil.

Conforme previsto no artigo supramencionado, com redação atualizada pela Lei de Liberdade Econômica (Lei 13.874/2019), a desconsideração apenas pode ser empregada em caso de abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial:

> Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.
> § 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.
> § 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por:
> I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;
> II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e
> III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.
> § 3º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica.
> [...]
> § 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica.

Em caso de dívida de natureza tributária, o sócio ou pessoa jurídica da qual se objetiva atingir o patrimônio pela desconsideração, integrará a relação processual como terceiro, tendo em vista se referir a hipótese de responsabilidade patrimonial por abuso da personalidade jurídica, não sendo caso de sujeição passiva tributária, em que se torna dispensável a desconsideração para atingir patrimônio do responsável pela dívida.

Assim, para a incidência do instituto, no plano material é imprescindível a comprovação do abuso da personalidade, que ocorre em casos de desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

[17] SALOMÃO FILHO, Calixto. O novo direito societário. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 108.

O desvio de finalidade se caracteriza quando os sócios empregam meios, alheios ao interesse da pessoa jurídica, com a intenção dolosa de prejudicar os credores da pessoa jurídica e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza, mais especificamente na hipótese em estudo, com o objetivo de fraudar o fisco.

Noutro giro, a confusão patrimonial ocorre quando os patrimônios da pessoa jurídica e de seu titular são o mesmo, ou seja, não há mais uma divisão entre o patrimônio integralizado para constituição da empresa com o da pessoa física.

Há de se ter, ainda, que o § 4º, do art. 50, trouxe que mesmo em casos de Grupos Econômicos a desconsideração apenas poderá ocorrer se demonstrados os requisitos abordados, uma vez que a mera existência de Grupo não basta para levantar o véu da personalidade jurídica.

Diante de tais constatações, far-se-á no próximo tópico uma abordagem acerca do instrumento sem o qual não é possível a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica.

4 INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Introduzido pelos arts. 133 a 137 do Código de Processo de 2015, com objetivo de instrumentalizar o procedimento de desconsideração, o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) está previsto no ordenamento como modalidade de intervenção de terceiros que possibilita, de maneira incidental ao processo, desconsiderar a pessoa jurídica, a fim de atribuir responsabilidade aos sócios ou até mesmo a outras empresas que integram o grupo econômico, pelas dívidas contraídas pela pessoa jurídica, nas hipóteses em que a lei autorizar.

Assim, por meio do incidente, o juiz “desconsidera” a pessoa jurídica como um ente de direito com autonomia patrimonial própria, sendo a responsabilidade direcionada aos demais responsáveis pela obrigação tributária.

O mencionado incidente de desconsideração tem dupla função: a de realizar o chamamento do sócio ou pessoa jurídica integrante do grupo econômico para participar da relação jurídica processual, e a de ampliar o objeto litigioso do processo, uma vez que é acrescentado o pedido de imposição da desconsideração da personalidade jurídica ao terceiro.

Não se busca por meio do incidente a declaração de nulidade dos atos constitutivos da pessoa jurídica, mas sua ineficácia, abrangendo os efeitos das obrigações constituídas pela empresa para os sócios ou demais empresas do grupo econômico,

impossibilitando que atos abusivos ou ilegais prevaleçam sobre os objetivos sociais da empresa.

A aplicação desse instrumento processual poderá ser feita após o magistrado verificar estar presente um dos requisitos que admitem a desconsideração, sendo o processo principal suspenso. Na hipótese de o pedido da desconsideração ser feito na petição inicial, não será necessária a instauração do incidente, tendo em vista que o sócio ou pessoa jurídica será citado diretamente para apresentar defesa.

Nessa linha, calha observar que o juiz pode reconhecer a desconsideração apenas por meio de pedido da parte ou do Ministério Público, não sendo possível sua aplicação de ofício.

O incidente poderá ser instaurado em qualquer fase do processo, cabendo ao sócio ou sociedade apresentar defesa e requerer a produção de provas dentro do prazo de 15 (quinze) dias. Após realizado o efetivo contraditório e ampla defesa, o magistrado prolatará decisão interlocutória com os fundamentos pelos quais acata ou não o pedido de desconsideração.

Isto posto, o incidente possibilita àquele que se pretende redirecionar a ação, que apresente defesa sobre os atos imputados que autorizam a desconsideração, antes que ocorra a sujeição de seu patrimônio para o cumprimento da obrigação.

Pelos ditames presentes na Constituição Federal, nenhum cidadão poderá ser objeto de qualquer imputação que implique em diminuição de seu patrimônio sem que lhe seja conferida oportunidade de defesa, seja dentro de um processo administrativo ou judicial[18].

Com isso, a fim de evitar danos decorrentes da inclusão do terceiro no polo passivo da Ação de Execução Fiscal é necessária a instauração do incidente, de modo a permitir a realização do efetivo contraditório, disposto no art. 10 do Código de Processo Civil. Nessa linha de raciocínio, Daniel Gustavo de Oliveira Colnago Rodrigues aduz que:

> Em verdade, seja para atingir bens do sócio por dívida da sociedade, seja para ensejar a constrição de bens da sociedade por dívida do sócio (desconsideração inversa), o terceiro só poderá sofrer os efeitos diretos da decisão judicial se tiver havido regular contraditório acerca dos pressupostos legais que autorizam a desconsideração, sob pena de violação ao próprio devido processo legal. [19]

[18] MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 23º edº. São Paulo: Malheiros, 2003, p. 115.
[19] RODRIGUES, Daniel Gustavo de Oliveira Colnago. Intervenção de terceiros. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p. 96.

Não basta uma simples petição nos próprios autos do qual deseja que a parte integre, alegando a mera existência de grupo econômico ou qualquer outra situação que permita sua inclusão no polo passivo, ou seja, "não adianta permitir que a parte simplesmente participe do processo, apenas isso não é o suficiente para que se efetive o princípio do contraditório. É necessário que se permita que ela seja ouvida, é claro, mas em condições de poder influenciar a decisão do órgão jurisdicional"[20].

Para que o contraditório ocorra de forma efetiva, ele tem que ser oportunizado em momento prévio a inclusão no polo passivo, antes que o patrimônio da pessoa jurídica ou sócio seja previamente constrito, sendo isso oportunizado por meio do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, que possibilita a defesa das alegações realizadas pelo fisco e a proteção patrimonial.

Ao analisar a importância do contraditório para a desconsideração da personalidade jurídica, Fredie Didier Júnior pontua que:

> Não custa lembrar: a desconsideração é uma sanção para a prática de atos ilícitos; é preciso que a suposta conduta ilícita seja descrita para a prática de atos ilícitos; é preciso que a suposta conduta ilícita seja descrita no requerimento, para que o sujeito possa defender-se dessa acusação.
> f) Instaurado o incidente, o terceiro será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis, em quinze dias (art. 135, CPC). Com essa regra, concretiza-se o princípio do contraditório. Conforme sempre defendemos neste Curso, não é possível desconsiderar a personalidade jurídica sem a observância do princípio do contraditório. O Dispositivo encerra, assim, antiga controvérsia.[21]

Dessa forma, a relativação do princípio da autonomia patrimonial é permitida apenas por meio da instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, que possibilita ao terceiro exercer o efetivo contraditório antes que seu patrimônio seja indevidamente constrito. Nessa linha surge o seguinte questionamento que será tecido no próximo tópico: é compatível a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário?

5 DA (IN)APLICABILIDADE DO IDPJ NO CAMPO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

É cediço que o Direito Tributário é um ramo do Direito dos mais importantes, uma vez que lida com a forma pela qual o Estado intervirá no patrimônio das pessoas (físicas

[20] DIDIER JÚNIOR, Fredie. Curso de direito processual civil: volume 1: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 21. ed., rev., atual. e ampl. Salvador: JusPODIVM, 2019, p. 106/107.
[21] DIDIER JÚNIOR, Fredie. Curso de direito processual civil: volume 1: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento. 21. ed., rev., ampl. e atual. Salvador: JusPODIVM, 2019, p. 527/528.

e/ou jurídicas). Faz-se mister que esse valioso ramo do Direito delimite, de forma clara, todos os meios possíveis para que esse patrimônio saia dos limites do contribuinte e vá para os domínios estatais. Portanto, temas como responsabilização daquele que não é o contribuinte, mas se torna responsável, nas várias modalidades existentes, especialmente no Código Tributário Nacional, devem ser analisadas com bastante cuidado, para evitar responsabilização indevida. Isso, pois, a regra deve ser: o Fisco deve receber o tributo do contribuinte e, excepcionalmente, de terceiros.

Dessa forma, ocorre (ou deveria ocorrer) nas Execuções Fiscais. Quem tem que pagar o tributo nela exigida é o contribuinte, ora executado. Por exceção, a exigência deveria respingar em terceiros, tais como, os sócios da pessoa jurídica.

Até o advento do Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica, a saída comumente encontrada por aquele ao qual se pretende redirecionar a ação de execução fiscal era os embargos à execução. Bastava nos autos da ação o peticionamento da Fazenda com o pedido de desconsideração, para que o juiz autorizasse, sem ao menos oportunizar previamente o direito de defesa.

Veja-se que nessas situações o terceiro tem a oportunidade de se defender apenas após a sua inclusão no polo passivo. Nitidamente momento tardio, em que a pessoa jurídica incluída no polo passivo ou sócio já sofreu severos reflexos: penhora de bens, dificuldades em realizar negociações com terceiros, impedimento para obter créditos junto a instituições bancárias, entre outros.

Tal situação ocorre até os dias atuais, pois no direito tributário paira uma grande controvérsia sobre o cabimento do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica para o redirecionamento da ação execução fiscal, seguindo o rito estabelecido pelo Código de Processo Civil.

Raros são os casos em que o juiz determina de imediato a instauração do citado incidente, sendo necessário uma longa discussão dentro do processo a fim de que o juiz possibilite o uso do meio processual em comento, ainda assim, em muitas são as situações em que não é permitida a instauração, mantendo o terceiro indevidamente no polo passivo da ação.

A discussão existe devido ao fato de que, em que pese se aplicar o Código de Processo Civil de forma subsidiária (art. 15, CPC), a Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80) não apresenta uma previsão legal acerca do uso de tal incidente. Tanto é assim, que em 2019 as 1ª e 2ª Turmas do Superior Tribunal de Justiça se posicionaram de forma divergentes sobre o tema.

Para a Primeira Turma (vide como base o Recurso Especial nº 1.775.269/PR[22]), o incidente seria necessário no caso que se pretende imputar a responsabilidade ao sócio ou pessoa jurídica que não esteja identificado no ato do lançamento ou enquadrado nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, de modo que depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

Em sentido contrário, a Segunda Turma (Recurso Especial nº 1.786.311/PR[23]) decidiu que o incidente é incompatível com a Lei de Execuções Fiscais, que não admite

---

[22] PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO A PESSOA JURÍDICA. GRUPO ECONÔMICO "DE FATO". INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CASO CONCRETO. NECESSIDADE. 1. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica (art. 133 do CPC/2015) não se instaura no processo executivo fiscal nos casos em que a Fazenda exequente pretende alcançar pessoa jurídica distinta daquela contra a qual, originalmente, foi ajuizada a execução, mas cujo nome consta na Certidão de Dívida Ativa, após regular procedimento administrativo, ou, mesmo o nome não estando no título executivo, o fisco demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, em consonância com os artigos 134 e 135 do CTN. 2. Às exceções da prévia previsão em lei sobre a responsabilidade de terceiros e do abuso de personalidade jurídica, o só fato de integrar grupo econômico não torna uma pessoa jurídica responsável pelos tributos inadimplidos pelas outras. 3. O redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí porque, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora. 4. Hipótese em que o TRF4, na vigência do CPC/2015, preocupou-se em aferir os elementos que entendeu necessários à caracterização, de fato, do grupo econômico e, entendendo presentes, concluiu pela solidariedade das pessoas jurídicas, fazendo menção à legislação trabalhista e à Lei n. 8.212/1991, dispensando a instauração do incidente, por compreendê-lo incabível nas execuções fiscais, decisão que merece ser cassada. 5. Recurso especial da sociedade empresária provido. (REsp n. 1.775.269/PR, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 21/2/2019, DJe de 1/3/2019)

[23] REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. I - Impõe-se o afastamento de alegada violação do art. 1.022 do CPC/2015, quando a questão apontada como omitida pelo recorrente foi examinada no acórdão recorrido, caracterizando o intuito revisional dos embargos de declaração. II - Na origem, foi interposto agravo de instrumento contra decisão que, em via de execução fiscal, deferiu a inclusão da ora recorrente no polo passivo do feito executivo, em razão da configuração de sucessão empresarial por aquisição do fundo de comércio da empresa sucedida. III - Verificado, com base no conteúdo probatório dos autos, a existência de grupo econômico e confusão patrimonial, apresenta-se inviável o reexame de tais elementos no âmbito do recurso especial, atraindo o óbice da Súmula n. 7/STJ. IV - A previsão constante no art. 134, caput, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a incidência do incidente na execução fiscal regida pela Lei n. 6.830/1980, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções, que diversamente da Lei geral, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015. Na execução fiscal "a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível" (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/5/2014). V - Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exigi-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito. VI - Recurso especial parcialmente

apresentação de defesa prévia sem garantia do juízo e a suspensão automática do processo, em razão de o crédito público ter natureza tributária e gozar de proteção especial.

De fato, quando se trata da atribuição de responsabilidade tributária nos termos dos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional (hipótese de sujeição passiva), é dispensável o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, pois a responsabilidade dos sócios ou da sociedade, é atribuída pela própria legislação, sendo permitida a cobrança do crédito tributário diretamente aos terceiros elencados.

Porém, o grande ponto da questão é: esse entendimento deve ser aplicado nos casos em que o redirecionamento visa atingir terceiro que não consta na Certidão de Divida Ativa e a ele não é atribuída responsabilidade pela lei?

A inclusão do terceiro no polo passivo com fundamento no art. 124 do CTN, refere-se a hipótese de solidariedade tributária. A solidariedade ocorre em casos que um ato é praticado em conformidade com a Lei (mesmo fato gerador), mas ao mesmo tempo beneficia dois ou mais contribuintes.

Quando a regra de responsabilização de terceiros não encontrar apoio nas regras de responsabilização do CTN e o nome dos terceiros não constarem na Certidão de Dívida Ativa, não é possível presumir a responsabilidade ao pagamento do débito, mas é necessário provar que o caso se enquadra em uma das hipóteses de solidariedade. A aplicação da solidariedade é casuística, dependendo de uma análise do caso concreto.

Consoante Paulo de Barros Carvalho[24] "ninguém pode ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado, ou participado de um fato, definido como tributário pela lei competente".

Não há outro caminho para o reconhecimento da solidariedade, ou seja, de que o sujeito tenha realizado ou participado do fato, a não ser por meio de provas que demonstrem que o sujeito tem condições de figurar no polo passivo da obrigação tributária, as quais devem passar pelo efetivo contraditório e ampla defesa.

Principalmente quando se trata de Grupo Econômico, sua mera existência não basta para o redirecionamento da obrigação tributária a sociedade que o compõe. Para tanto, deve inexistir autonomia patrimonial e operacional das empresas, sendo imprescindível demonstrar a ocorrência de abuso de personalidade na consecução das atividades.

---

conhecido e, nesta parte, improvido. (REsp n. 1.786.311/PR, relator Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 9/5/2019, DJe de 14/5/2019)

[24] CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013, p. 310.

Mais uma vez se está diante de um caso que exige produção probatória e o exercício do direito constitucional de defesa e do devido processo legal, para comprovar o abuso de personalidade, sob pena de aniquilar o direito da pessoa jurídica, ao atribuir a ela uma responsabilidade inexistente.

Fabiana de Padre Tomé assevera que o "indício é prova e toda prova é um indício, cujo valor axiológico pode ser forte ou fraco, caracterizando indício veemente ou não"[25]. Analogicamente, é possível extrair que para redirecionar a execução fiscal com fundamento na solidariedade não é suficiente meros indícios, pois estes podem ter um valor alto ou baixo. Assim, para não cair em erro, é fundamental a produção de provas e o contraditório das alegações.

Forçoso concluir que diante do cenário apresentado e da imprescindibilidade de se possibilitar a produção de provas e o exercício do contraditório e da ampla defesa para a comprovação da solidariedade para, assim então redirecionar a ação de execução fiscal, o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica deve ser aplicado no direito tributário.

A instauração do aludido incidente não causa nenhum prejuízo ao fisco, mas, apenas, evita severos problemas ao terceiro. Somente com o IDPJ o terceiro terá a possibilidade de comprovar os motivos pelos quais não compõe aquela relação, antes que tenha seu patrimônio indevidamente constrito. Na hipótese de restar comprovada sua responsabilidade, esse será incluído no polo passivo da ação após o regular processamento do IDPJ, respondendo pelo débito do qual participou do fato gerador. Caso contrário, a ação de execução terá seu prosseguimento normal após findo o IDPJ.

6 CONCLUSÃO

Nota-se que no atual cenário jurídico brasileiro pairam muitas dúvidas acerca da aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Tributário, principalmente quando se está diante de hipóteses de redirecionamento da ação de execução fiscal para os sócios ou demais empresas de um grupo econômico em casos de solidariedade tributária.

Diante de tais considerações, é sabido que a figura da pessoa jurídica é de extrema importância para o ambiente de negócios, o desenvolvimento do crescimento

[25] TOMÉ, Fabiana del Padre. A prova no direito tributário. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 77.

econômico do país e a geração de empregos. Por vezes, o ordenamento impõe a empresa o pagamento de inúmeros tributos e o cumprimento de diversos deveres burocráticos, o que acarreta empecilhos ao exercício da empresa. Neste ponto, a autonomia patrimonial exerce papel fundamental, mas não é regra absoluta, podendo sofrer algumas exceções.

Se a autonomia patrimonial da pessoa jurídica da sociedade tiver sido fraudulentamente empregada pelo sócio, a regra da limitação da responsabilidade não terá aplicação. De modo que em caso de abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, o véu da personalidade jurídica será desconsiderado, a fim de atingir o patrimônio pessoal do sócio ou das demais empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico.

Para tanto, em 2015 com o advento do novo Código de Processo Civil a desconsideração foi instrumentalizada por meio do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, que possibilita ao terceiro exercer o efetivo contraditório antes que seu patrimônio seja indevidamente constrito.

Com isso, surgiram diversos questionamentos sobre a aplicação do referido incidente ao direito tributário, em especial ao rito das ações de execução fiscal.

Conforme visto, a responsabilização com base na solidariedade tributária depende da comprovação da ocorrência do fato ali elencado no art. 124 do CTN. Tal comprovação deve ser realizada com a instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, que possibilita a averiguação da ocorrência do fato disposto na norma, assim como oportuniza ao terceiro que se pretende incluir no polo passivo da ação, o direito de defesa.

Para que não exista afronta aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa (art. 5º, LV, da CF e art. 10, do CPC) é indispensável a instauração do incidente, pois de nada adianta o terceiro poder se defender depois de ter a ação redirecionada em seu desfavor, experimentado dos seus reflexos negativos.

Assim, o referido incidente deve ser instaurando quando se estiver diante de um pedido do Fisco de redirecionamento da ação com fulcro na solidariedade tributária. Tanto é, que só há benesses com sua instauração, uma vez que se não for por meio do incidente, o terceiro incluído buscará outros meios, como a exceção de pré-executividade para se defender, o que acabará por tornar o processo mais moroso.

Com a produção de provas possibilitada pelo incidente será demonstrada e existência ou inexistência dos fatos. Se restar comprovada sua responsabilidade, o terceiro será incluído no polo passivo da ação após o regular processamento do IDPJ, respondendo

pelo débito do qual participou do fato gerador. Caso contrário, a ação de execução terá seu prosseguimento normal após findo o IDPJ.

REFERÊNCIAS

ACHIRICA, Carlos Lete. **La responsabilidade tributaria de los administradores de las sociedades mercantiles**. Madrid: Civitas, 2000.

BRASIL. **Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019**. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm. Acesso em: 23/04/2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RECURSO ESPECIAL Nº 767.021/RJ. 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.** Rel. Min. José Delgado, 2005. RECORRENTE: INTERUNION CAPITALIZAÇÃO S/A - EM LIQUIDAÇÃO EXTRAJUDICIAL. RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL. Disponível em <https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200501171187&dt_publicacao=12/09/2005>. Acesso em 18 ago. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RECURSO ESPECIAL Nº 1.775.269/PR. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO A PESSOA JURÍDICA. GRUPO ECONÔMICO "DE FATO". INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CASO CONCRETO. NECESSIDADE.** Rel. Min. Gurgel de Faria, Primeira Turma, 2019. RECORRENTE: DALLA COSTA TRANSPORTES DE CARGAS RODOVIARIAS LTDA. RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL. Disponível em <https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201803016194&dt_publicacao=02/08/2019>. Acesso em 18 ago. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **RECURSO ESPECIAL Nº 1.786.311/PR. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA.** Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, 2019. RECORRENTE: DALLA COSTA TRANSPORTES DE CARGAS RODOVIARIAS LTDA. RECORRIDO: FAZENDA NACIONAL. Disponível em <https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201803016194&dt_publicacao=02/08/2019>. Acesso em 18 ago. 2023.

BASIL. Supremo Tribunal Federal. **RECURSO EXTRAORDINÁRIO Nº 562.276. DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.** Rel. Min. Ellen Gracie, 2010. RECORRENTE: UNIÃO. RECORRIDO OWNERS BONÉS PROMOCIONAIS LTDA - ME. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>. Acesso em 18 ago. 2023.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 25ª ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil – Parte Geral**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, v. 1, 2012.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial**. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, v. 2, 2002.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Novo manual de direito comercial – direito de empresa**. 31ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2020.

DIDIER, Fredie. **Curso de Direito Processual Civil**. 19ª ed. Bahia: Juspodivm, 2017.

DIDIER JÚNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil: volume 1: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**. 21. ed., rev., atual. e ampl. Salvador: JusPODIVM, 2019.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2020.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

MAMEDE, Gladston. **Manual de Direito Empresarial**. 16ª ed. São Paulo: Atlas, 2022.

MARTINS, Fran. **Curso de direito comercial: empresa comercial, empresários individuais, sociedades comerciais, fundo de comércio**. 39ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

NISSEN, Ricardo A. **Curso de Derecho Societario**. 2ª ed. Buenos Aires: Ad-Hoc, 2016.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil – Introdução ao Direito Civil**. 34ª ed. Rio de Janeiro: Forense, v. 1, 2022.

REQUIÃO, Rubens. **Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica (Disregard Doctrine)**. São Paulo: Revista dos Tribunais, n. 140, 1969.

RICHARD, Hugo Efraín; MUIÑO, Orlando Manuel. **Derecho Societario**. 3ª ed. Buenos Aires: Astrea, 2000.

RODRIGUES, Daniel Gustavo de Oliveira Colnago. **Intervenção de terceiros**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo direito societário**. São Paulo: Malheiros, 1998.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil – Volume Único**. 12ª ed. Rio de Janeiro: Método, 2022.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2008.