

**XXVII ENCONTRO NACIONAL DO
CONPEDI SALVADOR – BA**

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

JONATHAN BARROS VITA

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

PAULO ROBERTO LYRIO PIMENTA

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 - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC – Santa Catarina

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG – Goiás

Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. César Augusto de Castro Fiuza - UFMG/PUCMG – Minas Gerais

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS – Sergipe

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa – Pará

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos – Rio Grande do Sul

Secretário Executivo - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - Unimar/Uninove – São Paulo

Representante Discente – FEPODI

Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie – São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM – Rio de Janeiro

Prof. Dr. Aires José Rover - UFSC – Santa Catarina

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP – São Paulo

Prof. Dr. Marcus Firmino Santiago da Silva - UDF – Distrito Federal (suplente)

Prof. Dr. Ilton Garcia da Costa - UENP – São Paulo (suplente)

Secretarias:

Relações Institucionais

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - IMED – Santa Catarina

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR – Ceará

Prof. Dr. José Barroso Filho - UPIS/ENAJUM – Distrito Federal

Relações Internacionais para o Continente Americano

Prof. Dr. Fernando Antônio de Carvalho Dantas - UFG – Goiás

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA – Bahia

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA – Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba – Paraná

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP – São Paulo

Profa. Dra. Maria Aurea Baroni Cecato - Unipê/UFPB – Paraíba

Eventos:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch (UFSM – Rio Grande do Sul)

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho (Unifor – Ceará)

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta (Fumec – Minas Gerais)

Comunicação:

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro (UNOESC – Santa Catarina)

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho (UPF/Univali – Rio Grande do Sul)

Dr. Caio Augusto Souza Lara (ESDHC – Minas Gerais)

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

D597

Direito tributário e financeiro II [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UFBA

Coordenadores: Jonathan Barros Vita; Antônio Carlos Diniz Murta; Paulo Roberto Lyrio Pimenta – Florianópolis: CONPEDI, 2018.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-606-2

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito, Cidade Sustentável e Diversidade Cultural

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Assistência. 3. Isonomia. XXVII Encontro Nacional do CONPEDI (27 : 2018 : Salvador, Brasil).

CDU: 34



XXVII ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI SALVADOR – BA

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Discutir e refletir o direito tributário sempre será uma tarefa árdua e incessante. Percebe-se, sobretudo, em momento de crise econômica com concomitante crise fiscal - revelando uma efetiva crise estrutural do Estado brasileiro - a responsabilidade de todos nós que pensamos o tributo e seu papel o que de fato podemos contribuir na busca de um sistema mais transparente, inteligível e justo. Quando nos deparamos, neste encontro do CONPEDI, em terras baianas, berço de nossa história, que nos fascinam e nos inspiram por sua beleza e alegria, com os trabalhos que foram apresentados neste Grupo de Trabalho, elaborado por mentes jovens, ainda enriquecidas e revoltas com a esperança e o destemor de propor soluções ou alternativas numa seara onde se imagina que tudo já foi escrito, pensado e apresentado, regozija-nos aferir que ainda temos um grupo de pesquisadores do tributo que denotam objetividade e pragmatismo em sua pesquisa científica.

Deparamo-nos com as mais diversas perspectivas na matéria, abrangendo não apenas os tributos em espécie, o sistema tributário constitucional, a sujeição passiva tendo como referencial teórico princípios angulares e estruturantes como o da igualdade, capacidade contributiva e progressividade, sem olvidar as bases do direito financeiro e o direito processual tributário.

Num contexto econômico complicado, inserido num quadro político instável e circundados de propostas de reformas tributárias de variados matizes, nos foi permitido discorrer sobre o tema, com uma visão realista; porém, como não poderia faltar a nós brasileiros, independente de sermos pesquisadores, imbuídos num espírito de otimismo para nosso futuro.

O desafio está posto. Como contribuir para nosso país no que nos é possível agir. Os trabalhos propostos perseguem este escopo; e, temos certeza, nos alertam e nos ensinam pelo parte do que poderia ser uma relação mais justa e equilibrada entre a sociedade civil e a administração pública já que são partes indissociáveis do que chamamos Brasil.

Boa Leitura

Jonathan Barros Vita Universidade de Marília

Antônio Carlos Diniz Murta Universidade FUMEC

Paulo Roberto Lyrio Pimenta Universidade Federal da Bahia

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Plataforma Index Law Journals, conforme previsto no artigo 8.1 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NAS EXECUÇÕES FISCAIS: A BUSCA PELO EFETIVO CONTRADITÓRIO

THE INCIDENT OF DISREGARD OF LEGAL ENTITY IN FISCAL EXECUTIONS: THE SEARCH FOR THE CONTRADICTORY EFFECTIVE

Roberto Sartório Junior

Resumo

O presente trabalho analisa a aplicabilidade do instituto do incidente da desconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais. Conforme observam-se nos processos executivos, os entes federativos, de forma arbitrária, requerem o redirecionamento da execução fiscal em face do sócio, com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional. Eis, portanto, a necessidade do uso do procedimento do referido instituto, respeitando o efetivo contraditório, de maneira a proceder, por vezes, com o uso da carga dinâmica probatória para evitar a produção de uma prova impossível pelo sócio.

Palavras-chave: Execução fiscal, Incidente de desconsideração da personalidade jurídica, Prova, Responsabilidade tributária, Contraditório

Abstract/Resumen/Résumé

The aim of this study is demonstrate the applicability of the institute of the incident of the disregard of the legal personality in the fiscal executions. As noted in the executive processes, the federal entities, in an arbitrary manner, require the redirection of the tax execution against the partner, based on article 135 of the National Tax Code. Therefore, it is necessary to use the procedure of the said institute, respecting the contradictory effect, so as to sometimes proceed with the use of dynamic probative burden to avoid the production of proof impossible by the partner.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Fiscal execution, Incident of disregard of legal entity, Proof, Tax responsibility, Contradictory

INTRODUÇÃO

O tema em questão visa estudar a aplicabilidade do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais.

De antemão, haverá uma análise do instituto da desconconsideração da personalidade jurídica no sistema do direito positivo brasileiro, com apresentação de suas peculiaridades. Por conseguinte, o artigo analisará o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, sendo que, de antemão, demonstrará que a relevância do contraditório, norma fundamental estampada pelo Código de Processo Civil, para a concretização de um resultado justo.

Nesse aspecto, o artigo prosseguirá para o estudo do redirecionamento da execução fiscal e as razões que fundamentam a aplicabilidade do incidente do art. 133 do CPC. Finalmente, esmiuçará a importância da distribuição dinâmica do ônus da prova no processo a fim de enaltecer a isonomia entre as partes e, por conseguinte, efetivar decisões justas almejando assegurar a tutela do direito ferido.

Em resumo, o presente estudo procurará esposar a prática recorrente por parte das pessoas políticas de direito público, por meio de suas procuradorias, de realizarem com o redirecionamento da execução fiscal em face do sócio da empresa executada pelo Fisco, de maneira a coagi-lo a pagar ou nomear bens a penhora sem haver o norteamo do contraditório. Se não ocorrer o pagamento, o juízo continuará com a constrição do patrimônio do suposto responsável tributário.

Observa-se, nessa linha, que a Administração Pública redireciona a execução fiscal contra o sócio-administrador sem ter dado a este a possibilidade do contraditório em processo administrativo antes da inscrição do crédito tributário em dívida ativa. Em outras palavras, através de um ato arbitrário, responsabiliza o sócio por meio da inscrição do nome deste na certidão de dívida ativa, cuja razão é a prática das condutas descritas no artigo 135¹ do Código Tributário Nacional.

Ademais, a responsabilidade tributária é visualizada apenas com nome do responsável na CDA, relegando a uma importância secundária a carga probatória de que o novo executado tenha agido com infração à lei ou excesso de poderes mediante uma discussão administrativa com o efetivo contraditório.

¹ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

E para realizar a defesa no âmbito judicial, o responsável tributário depara-se com empecilhos. Se optar pela exceção de pré-executividade, ele não poderá realizar uma cognição profunda, uma vez que esse instrumento não permite dilação probatória, exigindo, assim, uma prova pré-constituída. Caso opte pelos embargos à execução fiscal, estes representam um meio mais dispendioso, mais caro ao responsável, tendo em vista que terá que garantir o juízo para que ocorra a suspensão da exigibilidade do crédito tributária com o depósito integral do débito tributário.

Portanto, nota-se ser viável a aplicabilidade do incidente da desconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais com a fim de garantir o efetivo contraditório - norma fundamental emanada pelo Código de Processo Civil, de maneira a obter um resultado adequado.

O instituto de intervenção de terceiros deixará o responsável menos sobrecarregado do ponto de vista financeiro pois retardará a garantia ao juízo, além de proporcionar um debate mais justo dentro do processo com o uso da distribuição dinâmica do ônus da prova, evitando a produção de uma difícil prova negativa.

A mera menção do citado dispositivo na certidão de dívida ativa não pode servir de base para a construção da convicção do julgador, uma vez que ocorre o cerceamento de defesa antes mesmo da elaboração da CDA. Desse modo, observa-se que o responsável fica destinado a proceder com a produção de uma prova impossível, pois não tem como provar que não praticou os atos ilícitos que embasam o redirecionamento, o que permite até a distribuição dinâmica do ônus da prova

Dessa forma, o presente artigo partirá com a análise do instituto da desconsideração da personalidade jurídica no direito brasileiro, demonstrando a importância dele para a obtenção da segurança jurídica dentro de um devido processo legal com finalidade de assegurar o contraditório e a ampla defesa.

1 REFLEXÕES ACERCA DO INSTITUTO DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

A desconsideração da personalidade jurídica tem sua origem na doutrina inglesa que a denominou de *disregard of legal entity* cujo objetivo é tornar ineficaz, de forma episódica, a personificação jurídica a fim de proceder com a responsabilização dos sócios ou administradores que usaram do abuso de direito para manipular a pessoa jurídica.

Tal doutrina aduz que a desconsideração da pessoa jurídica ocorre em situações de fraude e abuso na gestão da empresa em que, em certas hipóteses, é admitida a constrição dos sócios-administradores, o que culmina em um afastamento temporário da personalidade jurídica.

Cristiano Chaves de Farias e Nelson Rosenvald (2014, p. 423) lecionam que “o ato constitutivo da pessoa jurídica poderá, episodicamente, tornar-se ineficaz em relação a terceiros, prejudicados pela prática de condutas abusivas ou ilícitas pelos sócios, utilizando-se da personalidade jurídica como véu protetivo”.

Nessa linha, o mencionado instituto é visualizado diante do abuso de direito, sendo este a fonte para a configuração da desconsideração da personalidade jurídica, cujas hipóteses estão dispostas no artigo 50 do Código Civil².

Frise-se que a desconsideração não significa sucessão, tampouco de substituição processual (BIANQUI, 2011, p. 111), porque a inclusão do sócio no pólo passivo não faz com que seja sucessor processual da sociedade executada inicialmente. Em outras palavras, como a pessoa jurídica não é extinta com a desconsideração e continua sendo parte e respondendo pela dívida, o sócio não assume o lugar em definitivo da pessoa jurídica.

Ademais, não há que se falar em substituição, já que o substituto sempre defende direito alheio, ao passo que na desconsideração o sócio atingido defende seu próprio direito e não da sociedade empresária. Some-se a isso, tanto o sócio quanto a pessoa jurídica permanecem no pólo passivo na hipótese de desconsideração, ao contrário dos casos de sucessão e substituição processual.

Assim, esclarecedor O entendimento de Maria Helena Diniz (2002, p. 256-257) sobre o tema:

“A doutrina desconsideração da personalidade jurídica visa impedir a fraude contra credores, levantando o véu corporativo, desconsiderando a personalidade jurídica num dado caso concreto, ou seja, declarando a ineficácia especial da personalidade jurídica para determinados efeitos, portanto, para outros fins permanecerá incólume. Com isso alcançar-se-ão pessoas e bens que dentro dela se escondem para fins ilícitos ou abusivos, pois a personalidade jurídica não pode ser um tabu que entrave a ação do órgão julgante.”

Nesse sentido, percebe-se que uma pequena diferenciação entre a desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilização pessoal do sócio. Nesta as hipóteses encontram-se no art. 135, do Código Tributário Nacional, isto é, de vinculação de terceiros, que

²Art. 50. Em caso de abuso de personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

representa o contribuinte ou lhe serve de instrumento (BALEEIRO, 2009, p.755). que exprime que são pessoalmente responsável pelos créditos tributários os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado em razão de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto. No mencionado dispositivo encontra-se o fundamento que embasa o redirecionamento da execução fiscal o qual não se confunde com a desconsideração contida no art. 50 do Código Civil, conforme parte da doutrina destaca.

Marçal Justen Filho (1987, p. 110) ensina que “a regra do art. 135 do Código Tributário Nacional não teve origem nas concepções indicadas como “teoria da desconsideração da personalidade jurídica.” Seguindo esse raciocínio, enquanto o redirecionamento da execução fiscal possui o escopo de atribuir a sujeição passiva indireta à terceiro para que este responda pelo crédito tributário, em decorrência da prática de uma das hipóteses de ato ilícito do art. 135 do CTN, a desconsideração tem por pressuposição o abuso da personalidade jurídica ocasionador de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, e almeja a constrição passiva patrimonial de bens do devedor. Em que pese isso, nota-se que ambos são bem semelhantes.

O problema é que, no campo da pragmática, o uso do art. 135 do CTN pelos aplicadores do direito é feita sem observar de forma atenta aos critérios colocados pelo legislador para configurar a responsabilização pessoal. De modo contumaz, é admitida a responsabilização dos sócios, ainda que o débito inadimplido seja oriundo dos atos ilícitos decorrentes do referido artigo.

Sabe-se que, conquanto a desconsideração da personalidade jurídica possa tão somente ser veiculado por lei, sobretudo em matéria tributária, não é conferida ao legislador a prática de fixar a presunção absoluta de abuso de personalidade jurídica, por meio de imputação de solidariedade passiva tributária aos sócios-administradores, em razão do mero inadimplemento da obrigação tributária pela pessoa jurídica. Inclusive a Súmula 430 do STJ dispõe que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. Assim, não pode haver a sobreposição do interesse arrecadatório à própria liberdade de iniciativa

Em que pese essa pequena diferenciação, necessário será um estudo mais detido concernente aos efeitos que gerará o novel incidente de desconsideração de personalidade jurídica do Código de Processo Civil no contencioso tributário.

2 A LEI DE EXECUÇÃO FISCAL E O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICO DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

2.1 Importância do contraditório para o alcance de um resultado justo

De início, cumpre frisar que, o contraditório se apresenta como valor-fonte do processo democrático (ZANETI, 2014, p.81), e como elemento intrínseco do próprio acesso à Justiça (GRECO, 2005, p. 541), a garantia do contraditório, conhecido também como direito da parte de informação-reação (CABRAL, 2010, p. 104) informação-reação denota que as partes têm o direito a se manifestar em relação às alegações levantada pela outra parte antes da formação de convicção do juiz na decisão.

Desse modo, conforme apregoado pelos art. 9º e 10 do CPC/2015, deve o magistrado ouvir o sujeito de direito subjetivo e o sujeito de dever jurídico para, por conseguinte, proferir decisão buscando uma maior democratização no processo por meio de um efetivo contraditório.

Aliás, Elio Fazzalari (1996, p. 83), ao expor o contraditório como elemento principal do processo, leciona ser este um procedimento em contraditório, de forma a realizar a verdadeira função dialética estruturante. Além disso, explica que o processo é um lugar a produzir efeitos por meio da atuação das partes em contraditório de maneira que uma não pode excluir a atividade da outra, já que o papel de cada sujeito de direito são reflexas o que demonstra a conexão de correspondência de poderes, deveres e a faculdades.

Em consonância a tal lição, Daniel Mitidiero (2015, p. 68-69) ensina:

“Nessa perspectiva, coloca-se o órgão jurisdicional como um dos participantes do processo, igualmente marcado pela necessidade de observar o contraditório ao longo de todo o procedimento. Por força do contraditório, vê-se obrigado ao debate, ao diálogo no processo civil. Vê-se, portanto, na posição de dirigir o processo isonomicamente, cooperando com as partes, gravado na sua condição pelos deveres de esclarecimento, prevenção, debate e auxílio para com os litigantes. A proósito, por dever de esclarecimento (*”Aufklärungspflicht”*) entende-se o dever de o tribunal se esclarecer junto das partes quanto às dúvidas que tenha sobre as suas alegações, pedidos ou posições em juízo”.

Nesse aspecto, por fim, ainda sobre a importância da participação da parte no contraditório, Fredie Didier (2017, p. 92) leciona que:

“A garantia de participação é a dimensão formal do princípio do contraditório. Trata-se da garantia de ser ouvido, de participar do processo, de ser comunicado, poder falar no processo. Esse é o conteúdo mínimo do princípio do contraditório e concretiza a visão tradicional a respeito do tema. De acordo com esse pensamento, o

órgão jurisdicional dá cumprimento à garantia do contraditório simplesmente ao dar ensejo à ouvida da parte.³”

2.2 Análise do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica com a Lei 8.630/80

Os arts. 133 ao 137, que dispõem sobre incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, guardam consonância em relação à norma fundamental do contraditório ao exigirem a prévia citação do sócio antes de se iniciar sua inserção no pólo passivo tendo em vista a desconconsideração da personalidade jurídica da empresa, de forma a notar que o novo Código fixou um novo paradigma concernente à concretização do contraditório.

De antemão, sabe-se que o redirecionamento da execução fiscal em face do sócio-administrador da empresa executada é fundamentada nos art. 135, III, do CTN contida da certidão de dívida ativa. Sob o argumento da presunção de liquidez e certeza da CDA, magistrados autorizam o redirecionamento sem se prender se houve antes da elaboração da referida certidão o cumprimento da ampla defesa e do contraditório dentro do procedimento administrativo para discussão do lançamento tributário e da prática dos atos ilícitos levantados pelo fisco.

Os Tribunais brasileiros, desse modo, têm permitido o redirecionamento da execução fiscal sem ter a prévia citação, ou possibilidade de contraditório à pessoa física a ser responsável pelo débito tributário da empresa. Nesse sentido, apenas após a autorização do redirecionamento pelo juízo, o sócio tem como meios de defesa a oposição do dispendioso embargos à execução ou, dependendo das nuances do caso concreto, da exceção de pré-executividade, a qual, por sua vez, não permite uma cognição profunda. já que não é possível uma ampla dilação probatória, ficando atrelada a oposição de argumentos relativos à matéria de direito.

Diante dessa situação, a aplicabilidade do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica torna-se uma solução para essa problemática que tanto preocupa sócios que, de modo recorrente, são responsáveis por dívidas tributárias indevidamente em decorrência do arbítrio da pessoa jurídica de direito público.

Tal situação oportuniza o respeito ao contraditório e à ampla defesa na execução fiscal com a citação prévia do sócio-administrador para se manifestar acerca do

³ DIDIER, Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual, parte geral e processo de conhecimento*. 19 ed. Salvador: JusPodvim, 2017. p. 92.

redirecionamento e, a partir disso, fazer com que o juiz, à frente dos elementos probatórios esposados nos autos, decidir pela responsabilização ou não do sócio do crédito tributário consubstanciado na certidão de dívida ativa.

Em consonância a isso, a Lei 6.830/80, em seu art. 1º, permite a aplicação de forma subsidiária do Código de Processo Civil nos pontos omissos na referida lei especial. Portanto, em razão de inexistir determinado procedimento para os casos de redirecionamento, imperioso será a adoção do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica.

Em que pese isso, o Superior Tribunal de Justiça, a princípio, está entendendo pela não aplicação do instituto do art. 133 do CPC/2015 influenciado pelo Enunciado 53 da Escola de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM) segundo o qual “o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC.”

No entanto, tal entendimento não deve prosperar. Ora, além da Lei 6.830/80 permitir a aplicação de forma subsidiária das regras do novel Código, o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica permite um contraditório efetivo com a insurgência do pretense responsável contra o fato de assumir o polo passivo da nova relação jurídico-tributária, bem como da ação executiva.

Mary Elbe de Queiroz e Antonio Carlos F. de Souza Júnior (2015, p. 272) ensinam que o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica tem aplicabilidade obrigatória na execução que haja discussão da ocorrência de hipótese de responsabilidade tributária⁴ não imputada anteriormente na ocasião da norma individual e concreta lavrada, isto é, do lançamento tributário pela autoridade fiscal.

Instaurado o incidente, o novo sujeito passivo pode contestar a liquidez e a certeza do crédito tributário e, outrossim, o controle de legalidade prévio pela autoridade fiscal, visto que o exercício do contraditório foi relegado.

Embora parte da corrente doutrinária evoque a diferenciação entre a desconconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária para não aplicar os dispositivos do CPC/2015, tal entendimento não pode ganhar respaldo em algumas situações, uma vez que os efeitos do abuso de direito do art. 50 e dos atos ilícito do art. 135, III, do CTN são os mesmos tanto no campo do direito material quanto no campo do direito processual, ou seja, os dois

⁴ Paulo de Barros Carvalho ensina que a sujeição passiva tributária é elemento intrínseco à relação jurídica tributária: “É no critério pessoal do conseqüente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 335.)

dispositivos intencionam ter a satisfação do crédito executado contra pessoa diversa devedor de origem.

Por vezes, a ausência de procedimento específico para o redirecionamento da execução fiscal, haja vista na ausência do nome do devedor na certidão de dívida ativa, acarreta a insegurança jurídica e arbitrariedade. Consoante James Marins (2009, p. 174) “[...] tolera-se que Fazenda Pública execute primeiro e discuta depois, em temerária abolição do *substantive due process* e franca inversão do *procedural due process*.”

Tendo em vista a ausência de disposição específica na Lei de Execuções Fiscais, o requerimento de redirecionamento e a decisão que ordena a citação para pagamento tem ocorrido sem fundamento, sem a devida instrução probatória e respeito ao devido processo legal. Inadmissível aceitar a ampla defesa e o contraditório apenas depois da citação e penhora de bens, tendo em consideração que a garantia da execução fiscal ainda é exigência para a oposição dos embargos à execução fiscal, conforme art. 8º da LEF.

Em observância à cláusula do devido processo legal, o procedimento previsto pelos artigos 133 e seguintes do Código de Processo Civil guardará cumprimento nos casos de requerimentos de redirecionamento de execuções fiscais com o fito de ter a responsabilidade tributária em determinadas ocasiões, por exemplo, quando o nome do devedor na CDA esteja ausente.

Mais benéfico ao executado a aplicação de forma analógica do procedimento da desconsideração para o redirecionamento da execução fiscal, do que ter decisões sem quaisquer fundamentações e sem contraditório, além haver bens de terceiros sendo constrictos judicialmente sem título executivo, de maneira a acentuar de modo concomitante o interesse arrecadatório e a vulnerabilidade do contribuinte.

Na lição de Hugo de Brito Machado Segundo (2015, p. 229):

Pode haver, ainda, corresponsável, ou seja, pessoas que, solidária ou subsidiariamente, também poderão responder pelo crédito tributário executado. A corresponsabilidade, note-se, não é matéria a ser apurada na execução fiscal, mas sim em momento anterior, no bojo do procedimento preparatório do lançamento, ou do processo administrativo propriamente dito. A execução não busca o exercício da tutela de conhecimento, mas sim da tutela executiva. Assim, a Certidão de Dívida Ativa, como título executivo que é, deveria indicar, desde logo, o nome de todos, o devedor e os corresponsáveis, sob pena de não poder a execução ser movida, ou “redirecionada” contra estes, posteriormente.”

Observa-se que a instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica verificará, decerto, maior segurança às partes envolvidas, que poderão, através da dilação probatória, comprovar a subsunção ou não às hipóteses do art. 135 do CTN (GRUPENMACHER, 2015, p.19).

Aliás, por fim, é de bom frisar o ensinamento de Carlos Alberto Alvaro de Oliveira (2010, p.131) acerca da relevância da constitucionalização do processo:

“Desta sorte, a Constituição passa a influencia de forma direta a posição jurídico-material dos indivíduos perante os tribunais, garantindo posições jurídicas subjetivas, assumindo a natureza de direitos de defesa perante os poderes públicos com dimensão objetivoinstitucional, funcionando como princípio jurídico-objetivos para a conformação dos tribunais e do processo judicial. Desse modo, supera-se a visão estática, própria da chamada primeira constitucionalização formal dos princípios processuais, cujos efeitos se exauriam em um enquadramento garantístico, mas que não permitia uma interferência direta e inovativa na realidade processual.”

Conclui-se, nesse sentido, que a aplicação do incidente nas execuções fiscais está em consonância com as normas fundamentais do Código de Processo Civil imbuídas na busca da segurança jurídica das partes com o uso dos princípios da cooperação da proibição de decisão surpresa, inseridos nos artigos 6^o e 10⁶, do CPC/2015.

3 A CARGA DINÂMICA PROBATÓRIA DO CPC/2015 E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Sendo instaurado o incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais, ficará evidenciado que o responsável tributário não tenha condições de proceder com a produção de prova negativa para desdizer a prática dos atos ilícitos do art. 135 do CTN contidos na CDA. Atrelado a isso, encontra-se a dificuldade de acesso, por parte do sujeito passivo, aos documentos que instruem o procedimento fiscal que culminou no lançamento definitivo do crédito.

Por conseguinte, o responsável executado depara-se com a pressão de produzir uma prova impossível, visto que na prática o sócio sequer participou do processo administrativo sobre o débito tributário que foi, posteriormente, inscrito em dívida ativa.

No entanto, com a inserção do novo Código de Processo Civil, este, em seu art. 373, § 1^o, dispôs sobre a possibilidade de ter a distribuição dinâmica do ônus da prova. Eis o teor do citado dispositivo: “nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionada à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o

⁵ Art. 6^o Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva.

⁶ Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído”.

Nesse turno, o critério de distribuição do ônus probatório deve ser aferido pelo juiz sob a perspectiva do contraditório, da igualdade e levando em consideração em cada caso os mais diversos tipos, que obstruem a produção probatória (RODRIGUES, 2016, p. 546).

É extraído dessa afirmativa que há a inserção da teoria da carga dinâmica do ônus da prova, o que permite no transcorrer do processo quando perceber que uma das partes reúne melhores condições de realizar a produção da prova. Assim, desloca-se o objeto da prova, que deixa de ser o fato alegado constitutivo, passando a consistir no fato alegado da impossibilidade probatória. (TOMÉ, 2016, p. 291).

Dessa forma, Daniel Mitidiero (2015, p. 136) ressalta que o órgão jurisdicional tem que, atento à circunstância de o direito fundamental ao processo justo implicar direito fundamental à prova, dinamizar o ônus da prova, atribuindo-o a quem se encontre em melhores condições de provar.

É averiguado de tal conteúdo, a viabilidade de ter uma ampla dilação probatória para provar a não prática dos ilícitos do art. 135 do CTN com a distribuição do ônus da prova, cabendo ao Fisco a produção probatória de que não existiu autuação fiscal contra o sócio-administrador, de forma a deixar vítreo que não ficou provado o ilícito que culminou a responsabilidade tributária.

Maria Rita Ferragut (2013, p.153-154) é precisa ao ressaltar a importância das provas para o reconhecimento da responsabilidade pessoal do administrador:

“A prática de uma das condutas tipificadas segundo os termos dos artigos 135 do CTN (como também do 134) é pressuposto à responsabilidade do terceiro. Por isso, a prova da infração parece-nos fundamental para legitimar a cobrança. [...] O Fisco tem de provar, primeiramente, a autoria da infração, a partir da premissa de que o infrator não é apenas aquele que praticou materialmente o fato, mas também os que com ele colaboraram (partícipes) e os que determinaram a execução da conduta (mandantes). Assim não basta indicar o nome de todos os sócios constantes no contrato social, imperioso que se individualize o autor do ato infracional, demonstrando ao menos qual o sócio gerente a sociedade, e decidia pela prática dos negócios empresariais tipificados como fato jurídicos como fatos jurídicos tributários (ou que, de alguma forma, pudessem resultar em obrigações tributárias. Deverá demonstrar, ademais, que nenhuma outra pessoa possuía os mesmos poderes. Se a responsabilidade for compartilhada, a fiscalização deverá indicar quem foi o agente, e apenas na hipótese dessa demonstração não ser possível é que todas as pessoas autorizadas a gerir a sociedade deverão ser solidariamente envolvidas, apurando-se posteriormente a autoria.”

Nessa toada, compreende-se ser inadmissível redirecionar sem que sejam analisados os elementos subjetivos da responsabilidade, assegurados o contraditório e a ampla defesa, o

que torna imprescindível que a desconsideração da personalidade jurídica e o redirecionamento da execução fiscal sejam feitos pelo incidente disposto no Código de Processo Civil. (CUNHA, 2016, p. 413).

Ora, nas hipóteses em que o nome do sócio não estiver na CDA na condição de corresponsável, cabe ao fisco comprovar as situações que permitem a aplicação do art. 135 do CTN.

A par disso, está o entendimento da 2ª Turma do STJ ao destacar que “[...] não constando expressamente o nome dos sócios-gerentes como corresponsáveis tributários, não é cabível o redirecionamento automático da Execução Fiscal, sendo necessária a prova de indício do cometimento, pelos sócios, de ato com excesso de poder, contrário à lei ou ao contrato social, ou mesmo à prova indiciária da dissolução irregular da empresa” (AgRg no AREsp 677.880/PI, Rel. Min. Humberto Martins, 2ª Turma, DJe 13.05. 2015).

Arakén de Assis (2016, p.1.456), a propósito, ao lecionar sobre a composição do pólo passivo das execuções fiscais, compreende que [...] omissa o título, porém, à Fazenda Pública trocará o ônus de comprovar a ocorrência dos fatos típicos da responsabilidade, na própria execução ou embargos.”

Diante dessa circunstância, portanto, o que se verifica no caso concreto é a responsabilização pessoal dos administradores, sem que tenham praticado efetivamente qualquer das hipóteses do art. 135 do Código Tributário Nacional, de modo a concluir que, conquanto tal regra não seja concernente às hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica e, sim, de responsabilidade pessoal, a instauração do incidente, bem como a distribuição dinâmica do ônus da prova acarretará, além da segurança jurídica para as partes, maior cooperação entre estas a fim de alcançar um resultado mais justo no processo.

4 O POSICIONAMENTO FAVORÁVEL DA CORRENTE JURISPRUDENCIAL ACERCA DA APLICAÇÃO DO INCIDENTE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NAS EXECUÇÕES FISCAIS

Embora o Enunciado Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM) tenha fixado o entendimento, por meio do Enunciado 53 cujo teor foi exposto alhures, o Tribunal Regional Federal da 3ª Região, de forma sensata e lúcida, emanou importante decisão que possibilitará uma outra análise daqueles que sustentam pela não aplicação do incidente. Abaixo, destaca-se parte da decisão:

Examinando os autos, verifico que a agravante foi incluída no polo passivo do feito de origem com fundamento no artigo 135 do CTN, por entender o juízo de origem ter praticado violação à lei, verbis:

"(...) No caso sub judice os excipientes foram incluídos no polo passivo em razão da sucessão tributária e por restar configurada a situação prevista no art.135, III, CTN, uma vez que há fortes indícios de que houve violação à lei (art.50, CC) e confusão patrimonial entre as pessoas jurídicas, consoante decisão fundamentada às fls. 256/259. (...)"

Como se percebe, a discussão instalada nos autos diz respeito à apuração da responsabilidade do sócio da empresa contra a qual foi determinado o prosseguimento do feito executivo pelos débitos da executada principal.

Com efeito, o Novo Código de Processo Civil disciplinou em seus artigos 133 a 137 o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, nos seguintes termos:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

A partir da vigência do Novo CPC, para a análise de eventual pretensão de redirecionamento da execução ao patrimônio dos sócios tornou-se necessária a instauração do mencionado incidente de desconconsideração da personalidade jurídica da empresa executada.

Note-se que nos termos do dispositivo processual a instauração do incidente exige a comprovação dos requisitos legais específicos que são aqueles previstos pelo artigo 50 do Código Civil,

Assim, nos termos do dispositivo legal transcrito, para a desconconsideração da personalidade jurídica exige-se a comprovação da ocorrência do abuso da personalidade jurídica (desvio de finalidade) ou confusão patrimonial.

Esse incidente aplica-se, em toda sua extensão, à Fazenda Pública, por expressa disposição do artigo 4º § 2º, da Lei de Execuções Fiscais, que prevê que "à dívida ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial".

Sem que se tenha demonstrado eventual responsabilidade dos sócios na criação do fato gerador de modo irregular, ou seja, mediante abuso da personalidade jurídica (artigo 135 do CTN: infração à lei, ao contrato ou ao estatuto) ou confusão patrimonial (criação de grupo econômico com intenção de burlar o fisco ou esvaziamento patrimonial fraudulento contemporâneo), não se há de falar em redirecionamento (TRF 3ª Região -AGRAVO DE INSTRUMENTO Nº 0022670-51.2016.4.03.0000/SP , RELATOR WILSON ZAUHY, Pub. 12.06.2017)

Conforme julgado acima, a 1ª Turma expõe que, para haver o redirecionamento da execução fiscal, é imperioso haver a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, visto que em razão do art. 4º, § 2º da Lei de Execução Fiscal são viáveis a aplicação das normas do Código de Processo Civil, do Código Civil e do Código Tributário.

Some-se a isso, o acórdão assevera que deverá haver a comprovação da presença das hipóteses de atos ilícitos que ensejam a responsabilidade tributária do art. 135 do CTN, bem como a desconconsideração da personalidade jurídica contida no art. 50 do Código Civil.

Nesse sentido, o teor da súmula 435 do STJ que dispõe acerca da possibilidade de redirecionar a execução em face dos sócios por meio de uma presunção de dissolução irregular da pessoa jurídica que deve ao Fisco deve ser revista, já que a torna em sua integralidade totalmente fora de harmonia com a norma fundamental do contraditório apregoadada pelo Código de Processo Civil/2015.

Assim, com a concretização do contraditório, o responsável pode demonstrar a ausência de responsabilidade com ausência de qualquer ato ilícito, conferindo maior segurança e certeza nas relações entre a Administração Pública e o sujeito passivo da relação jurídica tributária.

CONCLUSÃO

A inclusão do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica pelo Novo Código de Processo Civil representa uma relevância nas execuções fiscais.

Nota-se que há uma congregação de conjunto um conjunto de regra e princípios construídos com a finalidade de concretizar os direitos fundamentais. As novas normas fundamentais do processo civil visam obter a eficiência e a efetividade processual com o devido processo legal, de modo nenhuma decisão poderá ser emanada sem que a outra parte seja ouvida resguardando o contraditório prévio.

No que concerne à mencionada intervenção de terceiro, a relevância diz respeito à busca da efetivação do contraditório nos processos de execuções fiscais em que as pessoas jurídicas de direito público, por meio de suas Procuradorias, inserem o nome do sócio na certidão de dívida ativa mesmo que este não tenha participado do processo administrativo compelindo-o de exercer sua defesa.

Dessa atitude arbitrária, o administrador, em vez de usar os onerosos embargos à execução ou a exceção de pré-executividade, poderá requerer a instauração do incidente de

desconsideração da personalidade jurídica com a finalidade de enaltecer o contraditório, sendo este entendido como uma diretriz a ser seguida dentro do processo.

Concomitantemente, haverá uma maior cooperação entre as partes com a busca um resultado efetivo no contencioso tributário, com a transferência à Fazenda Pública do ônus de prova em decorrência da dificuldade de produzir prova negativa pelo responsável, de modo a juntar as provas da prática de atos contrários à lei ou ao contrato social da empresa. Por fim, a distribuição dinâmica do ônus da prova propiciará norteará o julgador com as provas anexadas aos autos, as quais poderão se tornar o bastante para a construção do seu convencimento.

Vislumbra-se, assim, que tanto o redirecionamento da execução fiscal, quanto a desconsideração da personalidade jurídica possuem os mesmos efeitos, de forma a ser possível requerer, no âmbito da execução fiscal, a instauração do procedimento que guarda previsão no art. 133 do Código de Processo Civil.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSIS, Araken de. *Manual de execução*. 18 ed. São Paulo. Revista dos Tribunais, 2016.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11 ed. Atualizada Poe Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2009.

BIANQUI, Pedro Henrique Torres. *Desconsideração da personalidade jurídica no processo civil*. São Paulo: Saraiva, 2011.

CARVALHO. Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 21 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A fazenda pública em juízo*. 13 ed, Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DIDIER, Fredie. *Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual, parte geral e processo de conhecimento*. 19 ed. Salvador: JusPodvim, 2017.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de direito civil brasileiro*. Vol I. 18 ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

CABRAL, Antônio do Passo. *Nulidades no processo moderno: contraditório, proteção da confiança e validade prima facie dos atos processuais*. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

FARIAS, Cristiano Chaves; ROSENVALD, Nelson. *Curso de direito civil*. Parte geral e LINDB. 12 ed. Salvador: JusPodivm. 2014, vol. 1.

FAZZALARI, Elio. *Instituzioni di diritto processuale*. 8 ed. Padova: CEDAM, 1996.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o código civil de 2002*. 3 ed. São Paulo: Noeses, 2013.

GRECO, Leonardo. *O princípio do contraditório*. Estudos de direito processual. Ed. Faculdade de Direito de Campos, 2005.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. *Critérios para exigência dos responsáveis tributários, em face da previsão de “incidente de desconsideração de personalidade jurídica, no novo CPC de 2015 in Grandes questões atuais de direito tributário, 19º volume*. Coord ROCHA, Valdir de Oliveira. São Paulo: Dialética, 2015.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 8 ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MARÇAL FILHO, Justen. *Desconsideração da personalidade societária no direito brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

MARINS, James. *Defesa e vulnerabilidade do contribuinte*. 1 ed. São Paulo: Dialética, 2009.

MITIDIERO, Daniel. *Colaboração no processo civil: pressupostos sociais, lógicos e éticos*. 3 ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

OLIVEIRA, Carlos Alberto Alvaro de. *Do formalismo no processo civil*. 4 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos F. de. *O incidente de desconsideração da personalidade jurídica no CPC-2015 e a responsabilidade tributária: primeiras impressões*. In: CUNHA, Leonardo Carneiro da; SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos F. de. (Coords.). *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015.

RODRIGUES, Marcelo Abelha. *Manual de direito processual*. 6 ed. São Paulo: Forense, 2016.

TOMÉ, Fabiana, Del Padre. *Prova no direito tributário* 4 ed. São Paulo: Noeses, 2017.

_____. *Efetividade do direito e a “carga dinâmica probatória” prevista no Código de Processo Civil de 2015: implicações nos processos tributários.* In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.); SOUZA, Priscila de (Org.). *50 anos do Código Tributário Nacional*. São Paulo: Noeses, 2016.

ZANETI JR, Hermes. *A constitucionalização do processo. O modelo constitucional da justiça brasileira e as relações entre processo e constituição*. 2 ed. São Paulo: Atlas, 2014.