

# INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO

*Marcelo de Lima Castro Diniz*

Doutor em Direito Tributário PUC/SP Mestre em Direito Negocial UEL. Professor da PUC/PR/Londrina, IBET e Escola da Magistratura do Paraná.

## 1. Introdução

A Lei 13.105, de 16 de março de 2015 (NCPC), inovou o ordenamento jurídico, ao passar a disciplinar o *procedimento* para a desconsideração da personalidade jurídica. Dispõem os artigos 133 e seguintes, do NCPC:

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

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

§ 2º Aplicase o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.

IBET - INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS

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 Dispensase 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 manifestarse 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.

§. 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.”

É bem verdade que a desconconsideração da personalidade jurídica já encontra previsão em vários diplomas anteriores<sup>1</sup>

1. Artigo 34, da Lei 12.529/2011: A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. Parágrafo único. A desconconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

Artigo 4º, da Lei 9.605/98: Poderá ser desconconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente.

Art. 28, do Código de Defesa do Consumidor: “O juiz poderá desconconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração. (...) § 5º Também poderá ser desconconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma,

ao NCPC, mas também é inconteste que faltava um procedimento próprio e adequado para a *aplicação da regra de desconsideração*, situação geradora de gravíssima insegurança jurídica. Além da restauração da segurança jurídica, o novel procedimento passa a tornar legítima a desconsideração, face ao respeito à cláusula do devido processo legal.

O NCPC não instituiu nova modalidade de desconsideração, mas sim o procedimento para a tomada de decisão em relação ao requerimento de desconsideração na esfera de um processo judicial. Não se trata, portanto, de *direito material novo*, e sim incidente processual que almeja conferir efetividade ao instituto da *responsabilidade patrimonial*.

Tomandose o direito tributário como referência, pode-se dizer que o novo regramento processual não se imiscui no campo da regramatriz de incidência tributária (sujeição passiva), tampouco no âmbito da relação jurídica tributária. Também não se tratam de normas voltadas à autoridade administrativa dentro da atividade de lançamento tributário (artigos 142 e 149, CTN). Seu propósito específico é conferir efetividade ao *processo de execução*, de modo a permitir a constrição patrimonial.

## 2. Desconsideração da personalidade jurídica

O STF, ao julgar o RE 562.276/PR, considerou inconstitucional o artigo 13, da Lei 8.620/93, segundo o qual o titular de firma individual e os sócios de sociedades por quotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, por dívidas da pessoa jurídica perante a Seguridade Social. Reconheceu o STF nesse julgamento que a autonomia da pessoa jurídica e a separação patrimonial são corolários da livre iniciativa e constituem fundamentos do Direito de Empresa:

---

obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.”

“É que impor confusão entre os patrimônios da pessoa jurídica e da pessoa física no bojo de sociedade em que, por definição, a responsabilidade dos sócios é limitada compromete um dos fundamentos do Direito de Empresa, consubstanciado na garantia constitucional da livre iniciativa, entre cujos conteúdos está a possibilidade de construir sociedade para o exercício de atividade econômica e partilha dos resultados, em conformidade com os tipos societários disciplinados por lei, o que envolve um regime de comprometimento patrimonial previamente disciplinado e que delimita o risco da atividade econômica.”

O precedente do STF põe em relevo algumas questões fundamentais. Embora a desconsideração da personalidade jurídica apenas possa ser veiculada por lei, notadamente em matéria tributária<sup>2</sup>, não é conferida ao legislador a possibilidade de estabelecer *presunção absoluta* de abuso da personalidade jurídica, mediante a imputação de solidariedade passiva tributária aos sócios e administradores, em virtude do mero inadimplemento da obrigação tributária pela pessoa jurídica. Nesse sentido, aliás, já dispunha a Súmula 430, do STJ, segundo a qual “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio gerente.”

Também não é conferido ao legislador, impor aos sócios, regra de *solidariedade tributária*, em desprezo à autonomia das pessoas jurídicas, em sentido distinto ou mais amplo que aquele definido pela lei complementar (artigos 124 e 137, III, CTN).

Marco Aurélio Greco<sup>3</sup> afirma que não se pode sobrepor

2. Marçal Justen Filho. Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, 10710

3.“(...) quando o artigo 13 da Lei nº 8.620/93 pretende transformar o exercício da livre iniciativa em algo arriscado para todos (sócio, empregados, fornecedores, bancos, etc.), mas isento de risco para a seguridade social (apesar do valor imanente que ela incorpora), está sobrepondo o interesse arrecadatório à própria liberdade de iniciativa. Ademais, está criando um preceito irreal, pois vivemos numa sociedade de risco, assim entendida nos termos da lição de Ulrich Beck. Além disso, ele inviabiliza (no sentido de dificultar sobremaneira) o exercício de um direito individual, ao impor uma onerosidade excessiva incompatível com os artigos 5º, XIII e

“o interesse arrecadatório à própria liberdade de iniciativa.” Dessa sorte, o direito não pode sancionar mediante regra de exceção - tal qual a desconsideração da personalidade jurídica -, aquele contribuinte que não perpetra a ilicitude, embora seja inadimplente.

Seja como for, a desconsideração da personalidade jurídica aqui tratada não se insere no campo da sujeição passiva tributária, tampouco constitui instrumento hábil a satisfazer o interesse da arrecadação tributária frente ao mero contribuinte inadimplente. Não se modifica ou se amplia a sujeição passiva tributária mediante a desconsideração da personalidade jurídica: apenas se obtêm resultados satisfatórios para o credor, mediante constrição de bens, desde que presentes os requisitos previstos pelo artigo 50, do Código Civil (CC), o qual dispõe:

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

Exige o Código Civil a caracterização do *abuso da personalidade jurídica* caracterizado pelo *desvio de finalidade* ou *confusão patrimonial*. Não é, portanto, qualquer conduta que se considera ilícita para os fins do artigo 50, do CC. Apenas configura abuso de direito, segundo o artigo 50, do CC, o desvio de finalidade ou confusão patrimonial, ambos vinculados

---

170 da Constituição. Além disso, fere o artigo 174 da CF/88, porque a tributação não pode ser instrumento de desestímulo — só pode ser instrumento de incentivo. Vale dizer, o ‘poder’ pode, em tese, ser exercido positiva ou negativamente, mas a ‘função’ só pode sê-lo na direção imposta pelos valores e objetivos constitucionais. Em última análise, para proteger uns, ocorreu um uso excessivo do poder de legislar. Neste ponto, a meu ver, o artigo 13 é inconstitucional, caso seja feita uma leitura absoluta, categórica, do tipo ‘tudo ou nada.’” (Responsabilidade de terceiros e crédito tributário: três temas atuais. Revista Fórum de direito tributário, nº28/235, apud RE 562.276, Rel. Min. Ellen Gracie).

à responsabilização patrimonial dos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. O que é desvio de finalidade ou confusão patrimonial não é algo definido pelo legislador – isto é, não há indicação de suas propriedades –, cabendo ao aplicador do direito determinar as condições de aplicação<sup>4</sup>.

A desconsideração da personalidade jurídica consubstancia *regra de exceção* e, por isso, deve ser compreendida de modo *estrito*<sup>5</sup>. Deve também ser estabelecida por lei, mediante dispositivo expresso, com indicação de pressupostos legais específicos (artigos 133 e 134, § 4º, do NCPC).

Apenas o juiz, depois do devido processo legal, dispõe de competência para pronunciar a desconsideração, face à ocorrência de ilícito, consubstanciado *exclusivamente* em abuso da personalidade jurídica que signifique desvio de finalidade ou confusão patrimonial. A desconsideração não é instrumento de desconstrução da pessoa jurídica, e sim forma de combate ao ilícito praticado por administradores e sócios, esses os destinatários do artigo 50, do CC.

Logo, não há intromissão no campo da *sujeição passiva tributária*, que apenas pode ser disciplinada por *lei complementar* (artigo 146, III, b, CF): a desconsideração não alarga tampouco altera a sujeição passiva tributária. Um sócio não administrador (pessoa física ou jurídica) poderá sofrer os efeitos da desconsideração da personalidade jurídica, embora não possa ser considerado sujeito passivo tributário *ex vi* do artigo 135, III, do CTN.

A mera *inadimplência* não caracteriza desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Não se sanciona a inadimplência com a desconsideração da personalidade jurídica. Não fosse assim a Constituição teria que prever o dever de todos

4. Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero. *Ilícitos Atípicos: sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder*. São Paulo : Marcial Pons, 2014, p. 37.

5. Niklas Luhmann. *Sistema jurídico y dogmática jurídica*. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1983, p. 513.

obterem sucesso econômico — a ausência de sucesso econômico seria considerada ilícita, justificando a desconsideração face à mera inadimplência. Como bem asseverou o Ministro Joaquim Barbosa no RE 370.212: “A Constituição não contém nenhuma disposição que obrigue o cidadão a ter sucesso econômico ou profissional.”

A incidência da regra de desconsideração tem por pressuposto o *desaparecimento* de qualquer finalidade econômica e social ou, em outras palavras, é preciso que tenha desaparecido a característica de *centro autônomo de interesses*, e tem caráter *residual*, de modo que, apenas depois de perscrutados eventuais atos de evasão patrimonial da própria sociedade, mediante prática de fraude ao crédito tributário (artigo 183, CTN) ou fraude à execução (artigo 593, CPC e 792, NCPC), é que se torna viável a incidência do artigo 50, do CC

### 3. Desconsideração da personalidade jurídica inversa

O NCPC refere-se expressamente à *desconsideração inversa da personalidade jurídica*, de sorte que é legítimo o requerimento de instauração do incidente quando necessária, a constrição patrimonial de bens da sociedade por dívida do sócio, desde que presentes os pressupostos estatuídos em lei.

Fábio Ulhoa Coelho<sup>6</sup> ensina que a “desconsideração inversa é o afastamento do princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica para responsabilizar a sociedade por obrigação do sócio.” Nesse caso, é afastada a autonomia da pessoa jurídica para que os bens desta venham a responder por dívidas dos sócios. Os efeitos da desconsideração inversa são: i) o rompimento da autonomia patrimonial da pessoa jurídica — e ii) o alcance dos bens da sociedade, que serão objeto de constrição em execução proposta em face do sócio.

6. Fábio Ulhoa Coelho. *Curso de direito Comercial*. São Paulo: Saraiva, 1999, p. 45.

#### 4. Sujeição passiva tributária e desconsideração da personalidade jurídica

Sujeição passiva tributária (direta e indireta) e desconsideração da personalidade jurídica são institutos diferentes e inconfundíveis, na sua estrutura, função e finalidade. A desconsideração da personalidade jurídica constitui regra afeta ao instituto da *responsabilidade patrimonial*, pois almeja sujeitar o “patrimônio de alguém às medidas executivas destinadas à satisfação da prestação constante do título”<sup>7</sup>. Tem por função o combate à fraude contra os credores (regra anti-fraude), à semelhança da fraude à execução, medida cautelar fiscal, e por finalidade conferir efetividade ao processo de execução mediante a constrição de bens.

Por meio da desconsideração da personalidade jurídica não se logra a imputação de sujeição passiva tributária a terceiro (sujeição passiva indireta), mas sim e apenas a submissão de bens à constrição judicial. Vale reiterar que a desconsideração da personalidade jurídica não afeta a sujeição passiva tributária, a qual é disciplinada pelo artigo 121, do CTN, podendo recair sobre o contribuinte ou responsável.

Notase que o artigo 137, do NCPC, estabelece que um dos efeitos da desconsideração, é a submissão ao regime da *fraude à execução*, previsto no artigo 792, o qual se encontra inserido no capítulo da *responsabilidade patrimonial*. Portanto, o escopo da desconsideração é viabilizar a regra prevista pelo artigo 789, do NCPC, que dispõe: “O devedor responde com todos os seus bens presentes e futuros para o cumprimento de suas obrigações, salvo as restrições estabelecidas em lei.

O CTN, visando à tutela do crédito tributário, também prevê a regra de responsabilidade patrimonial, conforme estabelece o artigo 184<sup>8</sup>. No âmbito da Lei de Execuções Fiscais

7. Leonardo Greco. *O Processo de Execução*. Rio de Janeiro : Renovar, 2001, v. 2, p. 6.

8. Art. 184. Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento do crédito tributário a totalidade

(LEF) encontrase idêntica disposição<sup>9</sup>. Enfim, constitui preceito geral do direito brasileiro a regra da responsabilidade patrimonial, a qual se compraz com os princípios do direito de propriedade, devido processo legal, não enriquecimento ilícito e boafé.

Já a *sujeição passiva tributária* é elemento indissociável à relação jurídica tributária. “É no critério pessoal do consequente da regramatriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo”, ensina Paulo de Barros Carvalho<sup>10</sup>.

O escopo da sujeição passiva tributária é a atribuição do dever de satisfazer a prestação tributária, a determinada pessoa física ou jurídica. Poderá recair sobre o contribuinte ou o responsável. Contribuinte é aquele que realiza o fato jurídico tributário, a pessoa que manifesta capacidade contributiva e que deve ser o destinatário da carga tributária. Já a responsabilidade tributária é imputada ao “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei” (artigo 121, II, CTN).

A condição de contribuinte (*sujeição passiva direta*) decorre da *regra matriz de incidência tributária*, enquanto a de responsável (*sujeição passiva indireta*) advém de alguma das hipóteses previstas pelos artigos 128 e seguintes, do CTN. Segundo o CTN, o responsável passa a ter o dever de cumprir

---

dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa falida, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declare absolutamente impenhoráveis.

9. Art. 30 Sem prejuízo dos privilégios especiais sobre determinados bens, que sejam previstos em lei, responde pelo pagamento da Dívida Ativa da Fazenda Pública a totalidade dos bens e das rendas, de qualquer origem ou natureza, do sujeito passivo, seu espólio ou sua massa, inclusive os gravados por ônus real ou cláusula de inalienabilidade ou impenhorabilidade, seja qual for a data da constituição do ônus ou da cláusula, excetuados unicamente os bens e rendas que a lei declara absolutamente impenhoráveis.

10. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo : Saraiva, 2009, 21<sup>a</sup> ed. p. 335.

a obrigação tributária em razão de transferência ou substituição (artigo 128, CTN). A responsabilidade por transferência ocorre em razão de sucessão, terceiros ou infração (artigos 130 e seguintes, CTN).

Tal como mencionado anteriormente, sujeição passiva tributária é tema afeto à competência da *lei complementar*. Conforme dispõe o artigo 146, III, b, da CF, compete exclusivamente à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria tributária, especialmente no tocante a obrigação e crédito tributário. Isso implica afirmar que a disciplina como um todo da relação jurídica tributária está submetida à lei complementar. Logo, normas gerais sobre sujeição passiva tributária é tema reservado à competência da lei complementar.

A definição individual e concreta da sujeição passiva deve ocorrer no âmbito do lançamento tributário (artigos 142 e 150, CTN). Constituído o crédito tributário em face de empresas e sócios, a obrigação tributária tornase devida em regime de solidariedade (artigo 124, CTN). Neste caso, portanto, a Fazenda Pública poderá efetuar a inscrição em dívida ativa e promover a execução fiscal em face de todos os sujeitos passivos tributários.

*Redirecionamento da execução fiscal* ao sócio administrador (sujeição passiva imputada posteriormente ao lançamento), com fundamento no artigo 135, III, do CTN, também é tema afeto à sujeição passiva tributária, não se confundindo com desconsideração da personalidade jurídica.

Enquanto o redirecionamento da execução fiscal tem por propósito a atribuição da sujeição passiva indireta ao terceiro designado pela lei (sócio administrador, por exemplo), para que este responda pelo crédito tributário, face à prática de ato tipificado pela lei (excesso de poderes, por exemplo), a desconsideração tem por pressuposto o abuso da personalidade jurídica provocador de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, e visa à constrição patrimonial de bens do devedor, e não a imputação de sujeição passiva tributária. Marçal Justen

Filho<sup>11</sup> pontua que “a regra do art. 135 do Código Tributário Nacional não teve origem nas concepções indicadas como “teoria da desconsideração da personalidade jurídica”.

Dessa sorte, uma coisa é a citação do sócio administrador para responder pelo crédito tributário na condição de responsável, com fundamento no artigo 135, III, do CTN, outra coisa bem diferente é a citação do sócio (administrador ou não) para responder ao incidente de desconsideração da personalidade jurídica, com fundamento no artigo 133 e seguintes, do NCPC. No primeiro caso, o responsável se tornará sujeito passivo tributário indireto (artigo 121, II, CTN), já na desconsideração seus bens poderão responder pela dívida ativa em razão de abuso da personalidade jurídica, com fulcro no artigo 50, do CC.

Portanto, é equivocado confundir sujeição passiva tributária (direta e indireta) com desconsideração da personalidade jurídica, assim como é vedada a atribuição de responsabilidade tributária mediante desconsideração da personalidade jurídica. A imputação de sujeição passiva tributária segue as regras estatuídas pelo CTN, e seu escopo é atribuir a determinado sujeito de direito o dever de cumprir a obrigação tributária. Já a desconsideração não almeja a atribuição da obrigação tributária a um sujeito de direito não integrante da relação jurídica, mas sim a sujeição do patrimônio de devedores e sócios à constrição patrimonial em virtude de abuso da personalidade jurídica.

## 5. Incidente

A desconsideração deverá ser requerida mediante petição incidental ao processo (artigo 133, NCPC), isso quando o requerimento não constar da petição inicial, hipótese em que fica dispensada a instauração do incidente (artigo 134,

---

11. *Desconsideração da Personalidade Societária no Direito Brasileiro*. São Paulo : Editora Revista dos Tribunais, 1987, p. 1101.

parágrafo § 2º, NCPC). O distribuidor deverá ser cientificado para que proceda às anotações devidas (artigo 134, § 1º, NCPC).

## 6. Legitimidade

O incidente de desconsideração poderá ser requerido pela parte ou Ministério Público, vedada, a atuação judicial de ofício<sup>12</sup>. Em se tratando da execução da dívida ativa, compreendese por “parte” a Fazenda Pública, na condição de credora. Já o Ministério Público apenas terá interesse jurídico em requerer a desconsideração da personalidade jurídica, caso demonstre a existência de interesse público ou social que justifique sua atuação em processo de execução fiscal (artigo 178, I, NCPC).

Como regra geral, contudo, não será admitida a intervenção do Ministério Público, na medida em que o parágrafo único, do artigo 178, do NCPC, estabelece que “a participação da Fazenda Pública não configura, por si só, hipótese de intervenção do Ministério Público”, além do atual entendimento da jurisprudência, cristalizado por meio da Súmula 189, do Superior Tribunal de Justiça (STJ), segundo o qual “É desnecessária a intervenção do Ministério Público nas execuções fiscais.”

## 7. Regime da legalidade

Conforme estatui o artigo 133, § 1º, do NCPC, o pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos estabelecidos em lei. A referência aos “pressupostos estabelecidos em lei” evidencia o incontestável caráter processual do incidente e a sujeição ao regime da legalidade.

---

12. Nelson Nery Junior e Rosa Maria de Andrade Nery. *Comentários ao Código de Processo Civil*. 2. Tiragem. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 571.

O incidente não pode operar “no vazio”, isto é, sem lei que estabeleça regra de desconconsideração da personalidade jurídica. Não se admite a veiculação judicial de norma individual e concreta de desconconsideração, apenas com a invocação da regra processual. Repitase: o NCPC apenas instituiu o procedimento para a desconconsideração, mas não regra de desconconsideração. É preciso, portanto, regra geral e abstrata, obrigatoriamente veiculada em lei. É o caso do artigo 50, do CC.

A previsão de que a desconconsideração deverá observar os “pressupostos previstos em lei” e que “o requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconconsideração da personalidade jurídica” (artigo 134, § 4º, NCPC) afasta a possibilidade de invocação de princípios jurídicos, tal como o princípio da supremacia do interesse público sobre o interesse particular, princípio do interesse da arrecadação tributária, princípio do dever fundamental de pagar tributos etc. O ilícito capaz de gerar a desconconsideração É aquele tipificado por lei.

## **8. Aplicação ao processo de execução fiscal e medida cautelar fiscal**

O incidente poderá ser instaurado em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial (artigo 134, NCPC).

A Lei 6.830/80, que dispõe sobre as execuções fiscais (LEF), não possui disposição específica sobre o procedimento da desconconsideração da personalidade jurídica, tampouco dispõe a respeito da presunção de fraude à execução, circunstância que autoriza a aplicação subsidiária das regras e dos princípios veiculados pelo CPC, conforme dispõe o artigo 1º, da LEF.

Dessa forma, as disposições do NCPC no concernente ao procedimento de desconconsideração da personalidade jurídica e fraude à execução, são aplicáveis às execuções fiscais.

A aplicação ao processo judicial tributário ocorrerá nas *execuções fiscais*, podendo se estender ao *processo cautelar fiscal*, que “poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias” (artigo 1º, Lei 8.397/92).

A medida cautelar fiscal “poderá ser estendida em relação aos bens adquiridos a qualquer título do requerido ou daqueles que estejam ou tenham estado na função de administrador, desde que seja capaz de frustrar a pretensão da Fazenda Pública” (artigo 4º, § 2º).

Assim, demonstrada pela Fazenda Pública a ocorrência de abuso da personalidade jurídica que signifique desvio de finalidade ou abuso patrimonial, caberá a decretação da indisponibilidade de bens.

Não se vislumbra a aplicação do incidente em processos de conhecimento instaurados pela Fazenda Pública. Com efeito, a Fazenda Pública dispõe da autotutela, de sorte que lhe é assegurada a prerrogativa de constituir o crédito tributário mediante lançamento (artigo 142, CTN) e posteriormente promover a inscrição em dívida ativa (artigos 201 e seguintes, CTN). Não há interesse processual na obtenção de sentença condenatória ao pagamento de tributo, juros ou sanção pecuniária.

## **9. Defesa, contraditório, decisão e recurso.**

Assegurase o direito à defesa e ao contraditório à pessoa jurídica ou ao sócio, inclusive com a suspensão do processo durante a tramitação do incidente (artigo 134, §3º, NCPC).

Dentro do prazo de 15 (quinze) dias o requerido poderá aduzir sua manifestação e requerer as provas cabíveis. Depois e se for o caso, deverá ser procedida, a instrução probatória. Finalmente, a decisão que decidir a desconsideração terá

natureza interlocutória, cabendo, portanto, agravo de instrumento, e se for proferida pelo relator, caberá agravo interno.

## 10. Efeitos da decisão de desconsideração

A decisão de desconsideração não projeta efeitos universais. Apenas no processo em que requerida e deferida, é que será viável a responsabilização patrimonial da empresa ou sócio incluído no polo passivo do processo em razão da desconsideração.

O escopo da desconsideração é permitir a satisfação do direito do credor mediante a *construção de bens* do devedor e de terceiros envolvidos no abuso de direito perpetrado, e não o reconhecimento *universal* de confusão patrimonial ou desvio de finalidade. Tanto é assim que outro efeito decorrente da declaração de desconsideração é a ineficácia da alienação ou oneração de bens realizada pelo devedor em *fraude à execução*.

O artigo 792, do NCPC, define as hipóteses caracterizadoras de fraude à execução sem caráter exclusivo e exaustivo, pois o inciso V refere-se aos “demais casos expressos em lei”. De qualquer sorte, a fraude à execução está sujeita ao regime da legalidade: sem previsão legal, não se considera caracterizada fraude à execução.

A fraude à execução, em matéria de desconsideração da personalidade jurídica, pressupõe a citação da parte cuja personalidade se pretende desconsiderar. Apenas depois da citação é que se considera ocorrida eventual fraude à execução.

Outra condição para a caracterização da fraude à execução é a intimação do terceiro adquirente, para, se quiser, opor embargos de terceiro, no prazo de 15 (quinze) dias (artigo 792, § 4º, NCPC).

## 11. Fraude ao crédito tributário e fraude à execução fiscal

Como visto, um dos efeitos da desconsideração da personalidade jurídica é a submissão ao regime da fraude à execução, conforme prescreve o artigo 137, do NCPC: “Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.”

Dessa forma, a alienação ou oneração de bens efetuada pelo devedor em fraude à execução, “a partir da citação da parte cuja personalidade se pretende desconsiderar”, é ineficaz em relação ao credor (artigo 792, § 3º, NCPC).

No direito tributário, contudo, a tutela do crédito tributário ocorre por meio do instituto da *presunção de fraude ao crédito tributário*, denominação que se prefere em razão do caráter pré-processual de sua configuração. A fraude ao crédito tributário é mais potente que a fraude à execução, pois ocorre em momento anterior (*inscrição em dívida ativa*) ao ajuizamento da execução fiscal e da citação desde que não reservados bens para a garantia da dívida ativa. De acordo com o artigo 185, do CTN:

“Art. 185. Presumese fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.”

Notase que a caracterização da fraude ao crédito tributário consumase anteriormente ao ajuizamento de execução fiscal e obviamente à citação do devedor, o que parece demonstrar a existência de conflito em relação ao artigo 792, § 3º, do NCPC, pelo qual a caracterização de fraude à execução em incidente de desconsideração da personalidade jurídica gera

efeitos depois da *citação* da parte cuja personalidade se pretende desconsiderar.

Tratase, no entanto, de um conflito aparente, pois se tratam de dois institutos diferentes e não contraditórios, embora próximos no que concerne ao desiderato de combater fraudes. A fraude ao crédito tributário ocorre em qualquer situação, independentemente da ocorrência de abuso da personalidade jurídica. Basta que em execução fiscal não sejam encontrados bens do sujeito passivo tributário, suficientes à garantia da dívida ativa, para que as alienações ou onerações efetuadas posteriormente à inscrição em dívida ativa sejam consideradas ineficazes. Por outro lado, o deferimento da desconsideração, sob o regime do artigo 137, do NCPC, não autoriza a aplicação da regra de fraude ao crédito tributário disposta no artigo 185, do CTN, visto que a disposição processual é explícita, específica e posterior (critério da especialidade e cronologia). Aplicase, portanto, o marco temporal definido pela legislação processual: *citação*.

## 12. Redirecionamento da execução fiscal e lacuna processual

Conforme vimos, o redirecionamento da execução fiscal com fundamento em regra de responsabilidade tributária não configura desconsideração da personalidade jurídica. Logo, os artigos 133 e seguintes, do NCPC, não são cogentes no âmbito do redirecionamento.

Não obstante, a ausência de procedimento específico para o redirecionamento da execução fiscal quando ausente o nome do devedor na CDA tem gerado insegurança jurídica, abuso e arbitrariedade. Conforme critica James Marins<sup>13</sup>: “... tolerase que Fazenda Pública *execute primeiro e discuta depois*, em temerária abolição do *substantive due process* e franca inversão do *procedural due process*.”

13. *Defesa e Vulnerabilidade do Contribuinte*. São Paulo : Dialética, 2009, p. 174.

Em razão da ausência de disciplina específica na LEF e no atual CPC, o requerimento de redirecionamento e a decisão ordenadora da citação para pagamento em 5 (cinco) dias (artigo 7º, LEF) tem ocorrido sem qualquer fundamentação, instrução probatória e respeito ao devido processo legal. Assegure-se a ampla defesa e o contraditório apenas depois da citação e penhora de bens, considerando-se que a garantia da execução fiscal ainda é exigida para oposição de embargos (artigo 8º, LEF).

Não obstante, entendemos que em respeito à cláusula do devido processo legal, o procedimento previsto pelos artigos 133 e seguintes, do NCPC, deverá ser observado para os requerimentos de redirecionamento de execuções fiscais fundadas em responsabilidade tributária, quando ausente o nome do devedor na CDA. Isso enquanto não advier regramento processual específico.

Melhor utilizar o procedimento sumário previsto pelo NCPC – ainda que concebido para situação diferente (desconsideração), mas não contraditória – do que o “vazio” normativo, no qual impera a insegurança jurídica, por ausência de previsibilidade e calculabilidade<sup>14</sup>. Melhor aplicar por analogia o procedimento da desconsideração para o redirecionamento da execução fiscal, do que decisões serem tomadas sem fundamentação e contraditório mínimo, bens de terceiros serem objeto de constrição judicial sem título executivo, acentuando a vulnerabilidade do contribuinte frente ao *interesse da arrecadação tributária*.

Por evidente, a aplicação do procedimento previsto pelos artigos 133 e seguintes, do NCPC, deve ficar adstrita às situações em que o nome do sujeito passivo tributário não consta da CDA. Nesse caso, basta à Fazenda Pública requerer a citação para pagamento ou garantia, com base no artigo 7º, da LEF, uma vez que a CDA goza de presunção de liquidez,

---

14. Eros Grau. *Por que tenho medo dos juizes*. São Paulo : Malheiros, 6. Ed., 2. Tiragem, 2014, p. 156.

certeza e exigibilidade (artigo 204, CTN e artigo 3º, LEF) (STJ, REsp 1.104.900).

Um último fundamento para a aplicação analógica do procedimento de desconideração em matéria de redirecionamento da execução fiscal quando o nome do devedor não consta da CDA. Tanto o atual CPC (1973) quanto a LEF (1980) são anteriores à Constituição de 1988. Conquanto o direito pré-constitucional (CPC e LEF) deva ser compreendido e aplicado à luz do texto constitucional vigente, o NCPC nasce em contexto posterior a 1988, e isso faz a diferença. Conforme observa Carlos Alberto Alvaro de Oliveira<sup>15</sup>:

“Ademais, se o direito processual civil não pode e não deve ser considerado de forma isolada, mas sim englobado, como visto, nas ideias e concepções predominantes em determinada sociedade, a ordem constitucional apresenta-se em grande parte como o desaguadouro natural dessas condicionantes. (...)”

Desta sorte, a Constituição passa a influenciar de forma direta a posição jurídicomaterial 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 princípios jurídico-objetivos para a conformação dos tribunais e do processo judicial. Desse modo, superase 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.”

O NCPC congrega um conjunto de regras e princípios construído em contexto pósconstitucional, com o claro escopo de concretização de direitos fundamentais. O incidente de desconideração da personalidade jurídica é um exemplo disso. Desde o requerimento de desconideração, passando-se pela defesa e pelo contraditório, até o recurso cabível da decisão, tudo é bem disciplinado, de forma clara e transparente.

15. *Do Formalismo no processo civil*. São Paulo : Saraiva, 2010, 4ª ed., atualizada e aumentada, p. 1312.

O artigo 1º, do NCPC, dispõe que “o processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil (...)”.

Já o artigo 8º prescreve que “ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência”.

É assegurado “às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório” (artigo. 7º), vedada a tomada de decisão “contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida” (artigo 9º) e ainda “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.” (artigo 10º)

As *novas normas fundamentais do processo civil* direcionam-se no sentido de que não se realiza a eficiência e a efetividade processual atropelando-se o *devido processo legal*. Depreende-se que é garantida a *paridade de armas* — nenhuma decisão poderá ser tomada sem que a outra parte seja *ouvida* ou com base em *fundamento* a respeito do qual as partes não tiveram oportunidade de se manifestar — compete ao juiz zelar pelo *efetivo contraditório* — na aplicação do ordenamento jurídico o juiz deverá resguardar e promover a *proporcionalidade* e a *razoabilidade* etc. De modo que é absolutamente incompatível com o NCPC o redirecionamento de execução fiscal a pessoa cujo nome não consta da CDA, sem prévio contraditório ainda que sumário, tal como estabelece o rito para a desconsideração previsto pelos artigos 133 e seguintes.

## Conclusões

O procedimento de desconsideração da personalidade jurídica, previsto pelos artigos 133 e seguintes, do NCPC, deve ser aplicado no âmbito do processo de *execução fiscal e medida cautelar fiscal*, por consubstanciar instrumento que viabiliza a concretização da responsabilidade patrimonial, prevista pelo CC, CPC, NCPC e CTN.

Por não se confundir com a sujeição passiva tributária, que visa atribuir a um sujeito de direito (contribuinte ou responsável) o dever de satisfazer a prestação tributária, a desconsideração é instrumento *antifraude* contra credores. Isso fica evidente em razão da conexão efetuada pelo artigo 137 com o artigo 792, § 3º, o qual versa o instituto da fraude à execução. Por isso, é ilegal e inconstitucional a utilização da regra de desconsideração prevista pelo artigo 50, do CC, para o fim de atribuir sujeição passiva tributária. O artigo 50, do CC, é aplicável ao direito tributário, apenas no âmbito da execução fiscal e da medida cautelar fiscal, mediante o procedimento estatuído pelo NCPC, com o fito de concretizar a *responsabilidade patrimonial*.

Conquanto o redirecionamento da execução fiscal ao responsável seja algo distinto da desconsideração da personalidade jurídica, as *normas fundamentais do processo civil* veiculadas pelo NCPC, aliadas aos princípios da legalidade, moralidade, eficiência, devido processo legal, direito de propriedade, justificam a aplicação das regras previstas pelos artigos 133 e seguintes, do NCPC, para requerimentos de redirecionamento formulados pela Fazenda Pública, quando ausente o nome do responsável da CDA.