

# **O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO DIREITO TRIBUTÁRIO: REFLEXOS DECORRENTES DO NOVO CPC**

**Artur Barbosa da Silveira**

Advogado. Procurador do Estado de São Paulo. Ex-Advogado da União. Ex-Assessor de Ministro do Superior Tribunal de Justiça. Pós graduação em Direito Público pela Faculdade Projeção, de Brasília/DF, em Direito Processual Civil pela UNIMESP de Guarulhos/SP e em Direito Tributário pela Universidade Estácio/SP. Palestrante, autor de livros e de artigos jurídicos.

**Resumo:** O presente artigo tem por objetivo explorar, sob o prisma da doutrina e da jurisprudência, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, mormente em relação aos reflexos do novo Código de Processo Civil no direito tributário e no processo tributário-fiscal. Desse modo, analisaremos criticamente os dispositivos pertinentes da legislação tributária, em especial o Código Tributá-

rio Nacional, a Lei de Execuções Fiscais e também o novo Diploma processual civil que estabeleceu, de forma inédita na legislação, o procedimento a ser adotado pelo juiz no caso de pedido de descon sideração, além de prever a possibilidade de descon sideração inversa da personalidade jurídica, tema que até então havia sido enfrentando apenas no campo jurisprudencial.

**Palavras-chave:** Descon sideração. Personalidade. Jurídica. Direito. Tributário.

**Abstract:** This article aims to explore, in the light of the doctrine and jurisprudence, the disregard of the Institute of legal personality, especially in relation to the consequences of the new Civil Procedure Code in tax law and tax - tax process. Thus, critically analyze the relevant provisions of the tax law, in particular the National Tax Code, the Law of Fiscal Executions and also the new civil procedure Diploma established in an unprecedented way in the legislation , the procedure to be adopted by the judge in the case request disregard , in addition to providing the possibility of reverse piercing the corporate veil, a subject that until then had been facing only jurisprudential field.

**Keywords:** Disregard. Personality. Legal. Right. Tax.

**Sumário:** Introdução. 1- A aplicação da teoria da descon sideração da personalidade jurídica no direito tributário: aspectos doutrinários e jurisprudenciais. 2- A problemática envolvendo o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. 3- A descon sideração da

personalidade jurídica no novo Código de Processo Civil. 4- Reflexos dos artigos 133 a 137 do novo Código de Processo Civil no processo tributário-fiscal. Conclusão. Referências bibliográficas.

**Summary:** Introduction. 1- The application of the theory of piercing the corporate veil in tax law: doctrinal and jurisprudential aspects. 2- The problem involving Article 116, sole paragraph, of the National Tax Code. 3. Disregard of legal personality in the new Civil Procedure Code. 4- Reflections of articles 133-137 of the new Code of Civil Procedure in the tax - tax process. Conclusion. References.

## **1. Introdução**

A constituição de uma pessoa jurídica é ato humano volitivo, praticado mediante a observância de determinados requisitos formais, tal como o arquivamento dos seus atos constitutivos no registro público.

A partir da sua constituição, a pessoa jurídica de responsabilidade limitada passa a existir e a revestir-se de autonomia garantida pela lei, adquirindo patrimônio próprio e distinto do dos seus criadores, havendo, como decorrência, a separação do patrimônio social e a limitação da responsabilidade dos sócios nos atos e contratos praticados e celebrados com terceiros.

No entanto, frequentemente, as garantias atribuídas pela lei às pessoas jurídicas de responsabilidade limitada são mal utilizadas por indivíduos que, aproveitando-se da autonomia patrimonial e da limitação da responsabilidade dos sócios pelas dívidas da sociedade, passam a praticar, em próprio proveito, atos fraudulentos.

Surge, então, inicialmente nos campos doutrinário e jurisprudencial, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica (*disregard doctrine*), ou teoria da penetração, por meio do qual, em determinadas situações, a requerimento da parte interessada ou do Ministério Público, o magistrado pode desconsiderar as garantias de autonomia patrimonial e de limitação da responsabilidade social, imputando aos sócios o ônus pelos atos praticados com dolo ou fraude em nome da sociedade de responsabilidade limitada.

Atualmente, tal instituto possui previsão expressa em diversos diplomas pátrios, tais como o Código de Defesa do Consumidor, a lei Antitruste, a lei dos Crimes Ambientais, o Código Civil e, atualmente, o novo Código de Processo Civil, que regulamentou, de maneira percuciente, o processamento do incidente da desconsideração da personalidade jurídica, prevendo ainda, de forma inédita na legislação, a desconsideração inversa da personalidade jurídica.

A doutrina discute a aplicação da novel legislação processual civil nos campos do direito tributário e do processo tributário, especialmente na execução fiscal, apresentando argumentos contrários, ligados principalmente à natureza

peculiar do crédito tributário, e argumentos favoráveis, relacionados à observância das garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

A importância do assunto é manifesta, uma vez que o novo diploma processual civil irradiou seus efeitos para diversos ramos do direito, dentre eles o direito tributário e o processo tributário, não havendo ainda jurisprudência firmada sobre o tema, sendo plenamente justificável, pois, o estudo em tela.

Desse modo, o presente trabalho explorará o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, analisando os reflexos do novo Código de Processo Civil no direito tributário e no processo tributário-fiscal, tudo isso à luz da doutrina e da jurisprudência dos Tribunais Superiores.

## **2. A aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário: aspectos doutrinários e jurisprudenciais**

No passado, a incidência da teoria da penetração no direito tributário gerou diversos questionamentos doutrinários e jurisprudenciais.

Para alguns autores, a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário, anteriormente à edição do Código Civil de 2002, era inviável, ante a ausência de norma jurídica expressamente autorizadora, ou seja, para tais doutrinadores, no direito tributário, só seria possível a desconsideração mediante ex-

pressa previsão legal, até então inexistente. A propósito, o posicionamento de JUSTEN FILHO (1987, p. 110):

“O silêncio normativo não impede a aplicação da teoria do superamento da personalidade jurídica societária, no campo do direito privado. Contrariamente se passa no tocante ao direito tributário. E é assim porque a natureza e o objeto da regulação das normas tributárias e do direito privado se confundem”.<sup>185</sup>

No ponto, cumpre ainda citarmos o entendimento minoritário de que a desconsideração da personalidade jurídica faz parte do campo da teoria geral do direito, sendo possível a sua aplicação independentemente de previsão legal, conforme as ideias contidas no excerto abaixo, da autoria de SILVA (2007, p. 212):

“A natureza desta não consideração da personalidade jurídica deriva do abuso do direito subjetivo à personalidade jurídica, sendo correto afirmar que a categoria geral do abuso de direito pertence à Teoria Geral do Direito, e é aplicável a todos os ramos do ordenamento jurídico, como um todo harmônico, num intenso diálogo de complementaridade que satisfaz a perspectiva da tão desejada unidade sistêmica”.<sup>186</sup>

---

185 JUSTEN FILHO, Marçal. Desconsideração da Personalidade Jurídica Societária no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987, p. 110.

186 SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário. São Paulo: Quartier Lantin, 2007, p. 212.

Já para diversos doutrinadores e magistrados, inclusive de Tribunais Superiores, a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário já era plenamente admitida mesmo anteriormente ao novo Código Civil, à luz dos artigos 134, 135 e 149, VII, do Código Tributário Nacional.

Assim, em muitos julgados – inclusive atuais -, a teoria em referência é fundamentada apenas no Código Tributário Nacional, conforme as seguintes ementas do Superior Tribunal de Justiça:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO - INOCORRÊNCIA DE LITISCONSÓRCIO NECESSÁRIO - VÍNCULO FAMILIAR - DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA.

1. As hipóteses de configuração de litisconsórcio necessário estão no artigo 47 do CPC, o qual exige a imposição de lei, ou a existência de vínculo natural, pela natureza da relação jurídica.

2. A base fática da demanda descarta a existência de liame entre os litisconsortes, de relevância para o desfecho da causa, sendo certo que o fato de pertencerem os litisconsortes a uma só família não os coloca na mesma relação jurídica discutida nos autos.

3. Examinada a lei aplicável à espécie, o CTN, o primeiro diploma do direito pátrio a consagrar a teoria da desconsideração da pessoa jurídica, não se encontra, nas hipóteses do artigo 134 do CTN, determinação legislativa justificadora do litisconsórcio.

#### 4. Recurso especial provido.

(STJ, REsp 436012 / RS, 2ª Turma, relatora Ministra Eliana Calmon, julgado em 17/06/2004, publicado no DJe de 27/09/2004)”.

“TRIBUTÁRIO E PROCESSO CIVIL. REDIRECIONAMENTO PARA OS SÓCIOS-GERENTES. SÓCIO QUE NÃO EXERCIA PODERES DE GESTÃO À ÉPOCA DA DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA EMPRESA. REVISÃO DAS PREMISSAS DO ARESTO RECORRIDO. ÓBICE NA SÚMULA N. 7/STJ.

1. A desconsideração da personalidade jurídica, com a conseqüente invasão no patrimônio dos sócios para fins de satisfação de débitos da empresa, é medida de caráter excepcional, sendo apenas admitida nas hipóteses expressamente previstas no art. 135 do CTN ou nos casos de dissolução irregular da empresa, que nada mais é que infração à lei.

2. Nos termos da jurisprudência do STJ, não é possível o redirecionamento da execução fiscal em relação a sócio que não integrava a sociedade à época da dissolução irregular da empresa executada.

3. O ora recorrido não exercia poderes de gestão à época da dissolução irregular da empresa. Logo, no presente caso, não é cabível o redirecionamento da execução fiscal. A revisão das premissas fáticas do acórdão recorrido, além de escapar da função constitucional deste Tribunal, encontra óbice na Súmula 7 do STJ, cuja incidência é inquestionável no caso sob exame.



Agravo regimental improvido.

(STJ, AgRg no REsp 1534236 / PE, relator Ministro Humberto Martins, julgado em 18/08/2015, publicado no DJe de 25/08/2015)”.

O entendimento acima sempre sofreu diversas críticas, uma vez que os artigos 134 e 135, combinados com o artigo 149, VII, do Código Tributário Nacional, não traziam consigo os elementos essenciais da teoria da penetração, prevendo, ao invés disso, a responsabilidade direta e imediata do gerente ou administrador da sociedade que aja contrariamente à lei, estatuto, contrato social ou com excesso de poder, o que dispensaria a figura da desconsideração da personalidade jurídica.

Conforme as lições do professor AMARO (1993, p. 74):

“O Código Tributário Nacional (CTN) prevê, no art. 135, situações em que, por abuso do representante legal da pessoa jurídica, ele é pessoalmente responsabilizado por obrigações tributárias que, formalmente, seriam da empresa. Exemplos de responsabilidade subsidiária são dados pelos arts. 133, II, e 134.

(...)

Portanto, quando a lei cuida de responsabilidade solidária, ou subsidiária, ou pessoal dos sócios, por obrigações da pessoa jurídica, ou quando ela proíbe que certas operações, vedadas aos sócios, sejam praticadas pela pessoa jurídica, não é preciso desconsiderar a empresa, para imputar as obrigações

aos sócios, pois, mesmo considerada a pessoa jurídica, a implicação ou responsabilidade do sócio já decorre de preceito legal<sup>187</sup>.

A verdade é que, a despeito das diversas críticas doutrinárias, a jurisprudência, mormente do Superior Tribunal de Justiça, até hoje, vem utilizando isoladamente os referidos artigos do Código Tributário Nacional para amparar decisões envolvendo desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário.

Com a edição do Código Civil de 2002, especificamente da previsão expressa do seu artigo 50, a discussão acima foi, em parte, deixada de lado, pois muitas vezes, na doutrina e na jurisprudência, se inclinaram no sentido da aplicabilidade da teoria da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária com fundamento no referido dispositivo, desde que observados estritamente os requisitos da lei material civil (abuso de personalidade, desvio de finalidade e confusão patrimonial).

Todavia, filiamo-nos ao entendimento de que, a despeito do advento do Código Civil em 2002, a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária não pode se dar somente nas hipóteses previstas na lei civil, devendo ser também levadas em conta as peculiaridades que revestem o processo judicial tributário, bem como ser privilegiada a interpreta-

---

187 AMARO, Luciano. Desconsideração da pessoa jurídica no Código de Defesa do Consumidor. *Ajuris: Revista da Associação dos Juizes do Rio Grande do Sul*, Porto Alegre, vol. 20, n. 58, Julho/1993, p. 74.

ção sistemática do ordenamento jurídico nacional, à luz da Constituição Federal (principalmente dos artigos 5º, inciso XXIII e do artigo 170, inciso III), bem como do próprio Código Tributário Nacional, em especial do artigo 116, parágrafo único, e dos já referidos artigos 134, 135 e 149, inciso VII.

### **3. A problemática envolvendo o artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional**

Outra discussão bastante relevante na doutrina refere-se ao parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional (criado pela Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001), cuja previsão é a seguinte:

“Art. 116, CTN: [...] Parágrafo único: A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.”

Referido dispositivo legal foi objeto de diversas controvérsias doutrinárias e também impugnado por Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI nº 2.446, de autoria da Confederação Nacional do Comércio), ainda pendente de julgamento pelo Supremo Tribunal Federal, cujos fundamentos podem ser extraídos no parecer emitido pela Procuradoria Geral da República, que se manifestou no sentido da improcedência da ação:

“LC 104/2001. Ação Direta de Inconstitucionalidade ajuizada em face do art. 1º da Lei Complementar nº 104/2001, na parte em que acrescenta parágrafo único ao artigo 116 do CTN. Dispositivo que cria a possibilidade de autoridade administrativa desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária. Suposta violação aos princípios da legalidade; da tipicidade fechada; da certeza e segurança das relações jurídicas; e, da separação dos poderes. Parecer pela improcedência da ação. Data: 27/09/2004”<sup>188</sup>

Já segundo doutrinadores de peso, tais como MACHADO (2009, p. 132) e MARTINS (2005, p. 511), tal norma jurídica é inconstitucional por dois fundamentos, assim resumidos: i) A norma em referência é antielisiva, ao vedar indevidamente a utilização do planejamento tributário pelas empresas (elisão fiscal), não sendo possível, em um Estado Democrático de Direito, a desconsideração, pelo Fisco, de negócios jurídicos lícitos; e ii) o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional é inaplicável, posto que ainda depende de regulamentação por lei ordinária.

Colocada a discussão sobre a constitucionalidade da norma acima, a questão controvertida envolvendo o dispositivo em comento em sede de desconsideração da perso-

---

188 Disponível na internet. <http://www.ibet.com.br/procuradoria-geral-da-republica-parecer-no-2737-na-adin-2446-9600-df-ic-1042001/>. Acesso em 14/04/2016.

nalidade jurídica é que, caso consideremos que se trate de uma norma antielisiva e, principalmente, caso a lei ordinária prevista na parte final do dispositivo não seja editada, o art. 116, parágrafo único, do CTN não poderia, em tese, servir de fundamento à aplicabilidade da teoria da penetração, em razão de sua inconstitucionalidade.

Entretanto, analisando o teor do dispositivo em comento, podemos concluir que, na realidade, a norma em questão não trata em nenhum momento de planejamento tributário (norma antielisiva), mas veda a prática de atos dissimulados, cuidando-se, na verdade, de uma norma antielusiva.

Ademais, a palavra “dissimulação” prevista na norma tributária em tela, carrega em si um conteúdo mais amplo, compreendendo tanto a repressão às práticas simulatórias quanto a fraude à lei e o abuso de direito, sendo necessária uma interpretação conjunta entre a previsão do parágrafo único do art. 116 do CTN e dos requisitos encontrados no art. 50 do Código Civil.

Assim, as disposições da lei civil que contém os requisitos ensejadores da *disregard doctrine* servem de complemento à norma tributária, estabelecendo os procedimentos a serem observados pela autoridade administrativa para a desconsideração da personalidade jurídica.

A respeito desse tema, importante transcrever a doutrina de TORRES e QUEIROZ (2005, p. 57-59), para os quais:

“A desconsideração da personalidade jurídica, para os fins de aplicação da legislação tributária,

poderá ser praticada tanto quando se esteja em presença de leis especiais quanto na hipótese de aplicação de uma regra geral que a autorize, à luz de determinados pressupostos. [...]

Tratando-se da aplicação de regra geral, para os fins de desconsideração da personalidade jurídica de sociedades, para os fins de aplicação de normas de direito tributário, cabe-nos falar um pouco da relação entre o novo art. 50, do Código Civil, e o parágrafo único, art. 116, do CTN.

Temos que este dispositivo, em termos formais, vai além das limitações e possibilidades do art. 50, do CC, na medida que excepciona a exigência de ordem judicial, e, por conseguinte, o próprio andamento de um processo judicial; bastando-se com o trâmite do processo administrativo típico, pelo qual a Autoridade Administrativa poderá providenciar os atos de desconsideração da personalidade jurídica, para os fins de alcançar os bens particulares dos administradores ou sócio da pessoa jurídica.

Contudo, quanto às condições materiais, por que o parágrafo único, do art. 116, do CTN, não estabelece qualquer pressuposto substantivo, estes, sim, há de ser limites aos quais as autoridades administrativas deverão atender. A carência de causa e o dolo não de ficar evidenciados na qualificação do abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, segundo as teorias subjetivistas e objetivistas, respectivamente. Nesse sentir, confirma-se nossa proposta teórica quanto à exigência de identificação da ausência de causa como forma de justificar

a presença da elusão tributária. Este deve ser um pressuposto inafastável para o cabimento de qualquer mecanismo de sanção baseado em desconsideração de atos, negócios ou sociedades”.<sup>189</sup>

Cumprido ressaltar que, conforme a doutrina acima, enquanto o parágrafo único do artigo 116 do Código Tributário Nacional permite formalmente à autoridade fiscal desconsiderar atos, negócios e a própria personalidade jurídica no âmbito administrativo, independentemente de processo judicial, no aspecto material, a norma tributária depende do atendimento aos requisitos do artigo 50 do Código Civil atual para que seja autorizada a aplicação da *disregard of legal entity*.

Pelo exposto, concluímos que a desconsideração da personalidade jurídica é um instituto compatível com a esfera tributária, observadas as peculiaridades atinentes a esse ramo do direito.

#### **4. A desconsideração da personalidade jurídica no novo Código de Processo Civil**

Acerca da importância do novo Código de Processo Civil para o ordenamento jurídico processual, assim dissemos em nossa doutrina:<sup>190</sup>

---

189 TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe. Coordenadores. Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 57-59.

190 SILVEIRA, Artur Barbosa da. Inovações no Processo Civil Brasileiro - Comentários Tópicos à Lei 13.105/15. Editora Juruá. 1ª Edição.

“As sucessivas alterações promovidas por leis posteriores tornaram o CPC de 1973 uma verdadeira “colcha de retalhos”, sendo justificável a elaboração de uma nova legislação, mais condizente com a Constituição Federal de 1988, que, diga-se de passagem, também sofreu diversas modificações por meio de emendas.

Assim, nos termos da exposição de motivos do CPC de 2015, a atual legislação que rege a matéria necessitou de reforma mais profunda, visando, sobretudo, a celeridade do Poder Judiciário e a eliminação (ou pelo menos a redução) dos entraves processuais, possibilitando uma Justiça mais rápida e efetiva.

O CPC de 2015 foi fruto de um trabalho árduo da comissão de juristas responsáveis pela sua elaboração, no sentido de atender aos anseios da população, privilegiando a simplicidade, a celeridade e efetividade do processo e da ação processual, além do estímulo à inovação e à modernização de procedimentos, respeitando e aperfeiçoando, contudo, os direitos básicos das partes ao contraditório, à ampla defesa e ao devido processo legal”.

O novo Código de Processo Civil inovou por ser a primeira legislação processual brasileira a prever o procedimento da desconsideração da personalidade jurídica e da desconsideração inversa da personalidade jurídica, cuja instrumentalização material já estava contida em diversas leis (Código de Defesa do Consumidor, Lei de Crimes Am-



bientais, Lei Antitruste, Código Civil e Código Tributário Nacional), conforme referido anteriormente.

Desse modo, a novel legislação supriu uma antiga carência do ordenamento jurídico, que realmente padecia de uma legislação que regulamentasse especificamente o procedimento da *disregard doctrine*.

A regra do atual diploma processual civil, tal como na legislação anterior, continua sendo a da intangibilidade do patrimônio privado (conforme o artigo 795 do novo CPC), logo, a desconsideração da personalidade jurídica ainda é tratada como medida excepcional, a ser utilizada somente nas hipóteses expressamente previstas em lei (artigo 133, § 1º, do novo CPC).

O novo CPC trata da desconsideração da personalidade jurídica e da desconsideração inversa da personalidade jurídica nos artigos 133 a 137, como modalidades de intervenção de terceiros, sendo que ambas as hipóteses de desconsideração observarão o mesmo procedimento (artigo 133, § 2º, do novo CPC).

Nos termos do artigo 133, *caput*, o incidente será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir obrigatoriamente no processo (artigo 178 do novo CPC), não podendo ser instaurado de ofício, sendo cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e também na execução fundada em título executivo extrajudicial (art. 134, *caput*), inclusive no processo de fa-

lência, conforme o enunciado número 247 da “Carta de Vitória” (Fórum Permanente de Processualistas Civis): “aplica-se o incidente de desconsideração da personalidade jurídica no processo falimentar”.<sup>191</sup>

No ponto, sobreleva ressaltar que, para MARINONI e MITIDIERO (2015, p. 208), caso o incidente seja instaurado no Tribunal, “a atribuição originaria é do relator, embora de sua decisão caiba recurso de agravo interno para o colegiado (art. 136, parágrafo único, CPC)”.<sup>192</sup>

A instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica suspenderá o processo (artigo 134, § 3º), salvo quando a desconsideração for requerida na petição inicial da ação, hipótese em que o processo não será suspenso e será citado o sócio ou a pessoa jurídica (artigo 134, § 2º).

O requerimento da desconsideração deverá ser devidamente fundamentado, com demonstração suficiente dos pressupostos de direito material, previstos no artigo 50 do Código Civil.

No caso de cumulação do pedido de desconsideração com outro(s) pedido(s), haverá litisconsórcio passivo facultativo, nos dizeres do enunciado número 125 da “Carta de

---

191 Disponível em: <http://portalprocessual.com/wp-content/uploads/2015/06/Carta-de-Vit%C3%B3ria.pdf>. Acesso em 19/02/2016.

192 MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio C.; MITIDIERO, Daniel. Novo Código de Processo Civil Comentado. 1ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais: 2015, p. 208.

Vitória” (Fórum Permanente de Processualistas Cíveis)<sup>193</sup>:

“Há litisconsórcio passivo facultativo quando requerida a desconconsideração da personalidade jurídica, juntamente com outro pedido formulado na petição inicial ou incidentemente no processo em curso”.

Requerida a desconconsideração (ou a desconconsideração inversa) da personalidade jurídica, o sócio ou a pessoa jurídica serão citados para, no prazo comum de quinze dias, se manifestarem e requererem as provas cabíveis (artigo 135 do novo CPC).

Nota-se, na espécie, que o legislador se preocupou em respeitar os princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, inclusive nos casos de desconconsideração da personalidade jurídica.

Nada impede, entretanto, que o contraditório seja diferido, caso haja pedido expresso na petição inicial e sejam comprovados pelo autor os requisitos da tutela de urgência, conforme se extrai da exposição de motivos constante do anteprojeto do novo Código de Processo Civil:

“O novo CPC agora deixa clara a possibilidade de concessão de tutela de urgência e de tutela à evidência. Considerou-se conveniente esclarecer de forma expressa que a resposta do Poder Judiciário deve ser rápida não só em situações em que a urgência decorre do risco da eficácia do processo e de eventual perecimento do próprio direito. Também em hipóteses em que as alegações da parte

---

193 Op. Cit.

se revelam de juridicidade ostensiva deve a tutela ser antecipadamente (total ou parcialmente) concedida, independente de periculum in mora, por não haver razão relevante à espera, até porque, via de regra, a demora do processo gera agravamento do dano”.<sup>194</sup>

Na contestação, a impugnação da desconsideração deve ser específica, abrangendo todos os pontos da causa, conforme o enunciado nº 248 da “Carta de Vitória” (Fórum Permanente de Processualistas Civis)<sup>195</sup>:

“Quando a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, incumbe ao sócio ou a pessoa jurídica, na contestação, impugnar não somente a própria desconsideração, mas também os demais pontos da causa”.

Frise-se que o entendimento acima somente é aplicável caso o pedido de desconsideração for formulado no processo de conhecimento. Já se o pedido for formulado em sede de execução ou mesmo após o trânsito em julgado da sentença, o novo CPC silencia acerca das matérias que podem ser alegadas pelo réu.

Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido mediante decisão interlocutória, impugnável por agravo de instrumento (conforme o artigo 1015, IV, do novo

---

194 Anteprojeto do Novo Código de Processo Civil. Disponível na internet: <http://www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/Anteprojeto.pdf>. Acesso em 23/02/2016.

195 Op. Cit.

CPC) ou via agravo interno, caso a decisão seja proferida por relator no Tribunal (artigos 136 e parágrafo único).

Resolvida a desconsideração da personalidade jurídica na sentença, caberá apelação, conforme previsão genérica no artigo 1009, § 3º, do CPC e específica no enunciado número 390 da “Carta de Vitória” (Fórum Permanente de Processualistas Civis)<sup>196</sup>.

O artigo 137 do novo CPC, por sua vez, estabelece a regra de que o acolhimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica não implica a anulação do ato praticado, mas somente a declaração de sua ineficácia.

Relativamente ao procedimento para a defesa do sócio (no caso de desconsideração da personalidade jurídica) ou da sociedade (na hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica) em sede de execução, o novo Código de Processo Civil silenciou, divergindo a doutrina<sup>197</sup> se haverá litisconsórcio passivo ulterior ou se o sócio ou a sociedade deverão ser qualificados como terceiros na execução.

A importância do enfrentamento da questão está na forma de defesa que será utilizada no processo executivo: caso seja considerada a existência de litisconsórcio passivo ulterior, a defesa do sócio ou da sociedade na execução será

---

196 Op. Cit.

197 NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Op. Cit., p. 147.

feita por meio de embargos do devedor (ou impugnação ao cumprimento da sentença); já na hipótese do sócio ou da sociedade serem considerados terceiros interessados, a defesa será feita mediante embargos de terceiro.

O Superior Tribunal de Justiça, à luz das disposições do Código de Processo Civil de 1973, já manifestou reiteradamente o entendimento de que a defesa do sócio (ou da sociedade) em sede de execução, na hipótese de desconconsideração da personalidade jurídica, será feita mediante embargos do devedor (ou impugnação ao cumprimento de sentença, se for o caso), conforme o seguinte excerto de julgado:

“Havendo desconconsideração da personalidade jurídica, os sócios passam a ser partes no processo de execução, pelo que se mostra cabível o oferecimento de embargos do devedor, e não de terceiros”.<sup>198</sup>

Embora haja uma tendência de manutenção desse entendimento, resta saber se realmente tal posicionamento será mantido pelo STJ após a entrada em vigor do novo Código de Processo Civil.

Por fim, embora a nova lei processual civil nada veja em relação à condenação em custas e honorários advocatícios no incidente da desconconsideração da personalidade jurídica, tal fixação deverá ser plenamente possível no caso de indeferimento do incidente, com fundamento no

---

198 STJ, 5ª Turma, AgRg no AgRg no Ag 656172-SP, julgado em 04/10/2005, Relator Ministro Arnaldo Esteves Lima. Disponível em [www.stj.gov.br](http://www.stj.gov.br). Acesso em 19/02/2016.

princípio da sucumbência, tipificado no artigo 85, *caput* e parágrafos do novo CPC.

## **5. Reflexos dos artigos 133 a 137 do novo Código de Processo Civil no processo tributário-fiscal**

Inicialmente, acerca da aplicação subsidiária do novo Código de Processo Civil, o artigo 15 da Lei n. 13.105 de 2015 dispõe que, “na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente”.

Por sua vez, o artigo 108, *caput*, incisos e parágrafos, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966), assim dispõe, *in verbis*:

“Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia;

II - os princípios gerais de direito tributário;

III - os princípios gerais de direito público;

IV - a equidade.

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

§ 2º O emprego da equidade não poderá resultar na dispensa do pagamento de tributo devido.”

Já a Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980), prevê, em seu artigo 1º, que “a execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil”.

Analisando as normas acima, vemos que a legislação pátria, além de não vedar a aplicação do Código de Processo Civil ao processo tributário-fiscal, admite expressamente a utilização da lei processual civil caso não haja normatização própria sobre o tema.

Pois bem.

Sabe-se que, no sistema processual tributário atual, não há previsão de mecanismos que efetivamente assegurem ao devedor uma defesa prévia em sede de execução fiscal, havendo resistência da magistratura na aceitação da exceção de pré-executividade como meio próprio de defesa, tendo em conta a impossibilidade, nessa via, de dilação probatória.

Ressalte-se que, para quase a unanimidade da doutrina e da jurisprudência, a exceção de pré-executividade possui natureza jurídica de mero incidente processual, não sendo possível, no seu bojo, a discussão de todas as matérias arguíveis em sede de embargos, mas somente aquelas de ordem pública, cognoscíveis de ofício pelo juiz.

Nos termos do enunciado da Súmula nº 393 do STJ, “a exceção de pré-executividade é admissível na execução



fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”.

A propósito, ainda, as lições de MONTENEGRO FILHO (2012, p. 500):

“De acordo com o posicionamento quase unânime da doutrina e da jurisprudência, entendemos que a exceção de pré-executividade é incidente processual (assim como a impugnação ao valor da causa, a exceção de incompetência relativa, o incidente de falsidade documental etc.), processando-se não no interior da execução, mas em instrumento apartado, sendo a decisão que põe fim ao incidente prejudicial em relação à demanda executiva, pela só razão de poder acarretar a sua extinção sem a satisfação do crédito reclamado pelo exequente, que se autointitulou credor”.<sup>199</sup>

À luz das ideias expostas acima, concluímos que, em havendo pedido de descon sideração da personalidade jurídica no bojo de uma execução fiscal, a defesa formulada pelo devedor, por ensejar, na grande maioria das vezes, discussão de matéria fático-probatória, não poderá ser suscitada pela via da exceção de pré-executividade, mas somente mediante a oposição de embargos à execução.

É óbvio que, caso a defesa do devedor se refira unicamente a argumentos ligados à ilegitimidade passiva, ocorrência de prescrição, dentre outras matérias que não ense-

---

199 MONTENEGRO FILHO, Misael. Curso de direito processual civil: Teoria geral dos recursos, Recursos em espécie e Processo de execução. São Paulo: editora Atlas: 2012, p. 500.

jarium o aprofundamento no contexto fático-probatório, a melhor opção é o manejo da exceção de pré-executividade.

Por consequência, constata-se que, no processo tributário-fiscal atual, as empresas submetidas ao crivo de uma execução fiscal com pedido cumulativo de descon sideração da personalidade jurídica, muitas vezes, necessitam aguardar longos anos até a apreciação dos seus embargos à execução, sujeitando-se a medidas constritivas, tais como penhora online de ativos financeiros, necessidade de oferecimento de bens para a garantia do débito, penhora de faturamento, inscrição em cadastros de inadimplentes, dentre outros, em detrimento das garantias fundamentais do prévio contraditório e da ampla defesa.

Com o advento das disposições contidas no novo CPC, observamos que o novel legislador corrigiu um antigo problema no sistema processual brasileiro, tendo em conta que, a partir da sua vigência, o magistrado, antes de decidir acerca da descon sideração da personalidade jurídica, deverá oportunizar às partes o contraditório e a ampla defesa.

A questão que surge é a seguinte: o novo procedimento da Lei nº 13.105/2015, atinente à descon sideração da personalidade jurídica, é aplicável ao contencioso tributário-fiscal, em especial à execução fiscal, mormente levando-se em conta a ausência de vedação legal, a previsão do artigo 1º da Lei de Execuções Fiscais e a maior garantia ao contraditório e à ampla defesa trazida pelo novo diploma processual civil?

Na realidade, embora, em um primeiro momento, a possibilidade da incidência do novo CPC ao contencioso tributário fiscal fosse uma resposta óbvia, não se olvida a existência de diversos argumentos robustos contrários à referida aplicação, conforme abaixo se verá:

O primeiro argumento contrário é o de que a responsabilidade tributária prevista no CTN diz respeito ao redirecionamento da execução fiscal, que, na essência, se diferenciaria do instituto da desconsideração da personalidade jurídica previsto na lei civil.

No ponto, veja-se o artigo 135, III, do Código Tributário Nacional se refere à responsabilidade pessoal os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, havendo, nessa hipótese, ilegitimidade passiva da empresa para figurar na execução fiscal, ensejando, conseqüentemente, o redirecionamento do feito para os responsáveis tributários, sem necessidade de desconsideração da personalidade jurídica.

Por seu turno, o artigo 50 do Código Civil atual não estabelece a ilegitimidade passiva da empresa, tampouco a responsabilidade pessoal dos sócios pelos atos praticados, mas apenas declara a ineficácia desses atos, no caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, determinando que os efeitos de certas e determinadas relações de obriga-

ções sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Dessa forma, a situação colocada poderia levar-nos à conclusão de que as disposições dos artigos 135, III, do Código Tributário Nacional e 50 do Código Civil, por serem incompatíveis, impossibilitariam a aplicação do novel diploma processual civil ao processo tributário-fiscal.

No mesmo sentido, citamos os seguintes enunciados aprovados em dois seminários promovidos pela ENFAM (Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados), a tratar especificamente do tema em análise:

“Enunciado nº 6: “A responsabilidade tributária regulada no art. 135 do CTN não constitui hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, não se submetendo ao incidente previsto no art. 133 do CPC/2015”.<sup>200</sup>

“Enunciado nº 53: “O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015”.<sup>201</sup>

Tal argumentação, contrária à aplicação do novo CPC às execuções fiscais, contudo, não procede prag-

---

200 Seminário “Os impactos do novo Código de Processo Civil na Execução Fiscal”. Disponível em <http://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/10/enunciadosforexec2015.pdf>. Acesso em 20/02/2016.

201 Seminário “O Poder Judiciário e o novo Código de Processo Civil”. Disponível em <http://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERS%C3%83O-DEFINITIVA-.pdf>. Acesso em 20/02/2016.

maticamente, uma vez que a responsabilidade tributária pessoal dos sócios, prevista no Código Tributário Nacional, constitui apenas uma das espécies do gênero “desconsideração da personalidade jurídica” previsto no Código Civil, não havendo incompatibilidade, mas complementação entre os institutos do redirecionamento da execução fiscal e da desconsideração da personalidade jurídica.

Ademais, como já visto, são inúmeros os precedentes jurisprudenciais decidindo incidentes de desconsideração da personalidade jurídica com fulcro no Código Tributário Nacional, não sendo possível fechar os olhos para tal realidade que se coloca.

O segundo argumento contrário é que o artigo 1º da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais) prescreve que a execução fiscal será regida subsidiariamente pelo Código de Processo Civil, ou seja, somente na ausência de previsão na lei tributária é que as regras atinentes ao CPC seriam aplicáveis.

Para os defensores dessa tese, haveria previsão expressa na lei tributária a regular o procedimento da desconsideração da personalidade jurídica, a exemplo da disposição contida no artigo 185 do Código Tributário Nacional: “Art. 185. Presume-se 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”.

Do mesmo modo, referido argumento não merece subsistir, visto que, embora a legislação tributária trate da desconsideração da personalidade jurídica no seu aspecto material, ela é omissa no tocante ao procedimento do incidente, o que justifica a aplicação das regras contidas no novo Código de Processo Civil, de forma subsidiária, pelo menos enquanto não houver uma legislação própria na seara tributária tratando do assunto.

O terceiro argumento contrário à aplicação do novo CPC à execução fiscal é que a inovação dos artigos 133 a 137 provocará um aumento de atos e de incidentes processuais, ensejando, por consequência, uma excessiva quantidade do número de execuções fiscais em tramitação no Poder Judiciário, com violação ao princípio constitucional da razoável duração do processo.<sup>202</sup>

A mencionada argumentação contrária também não merece prosperar, porquanto o eventual aumento do número de atos, incidentes e feitos processuais não pode servir de pretexto para justificar a violação de princípios constitucionais fundamentais do cidadão-contribuinte, tais como o contraditório e a ampla defesa.

Mais a mais, a alegação de que a maior rapidez do procedimento irá comprometer a justiça das decisões é fa-

---

202 Nesse sentido: JÚNIOR, Cláudio Lopes Cardoso. Regra do novo CPC em execução fiscal contribui para o congestionamento do Judiciário. Publicação em 11/06/2015. Disponível em <http://jota.uol.com.br/regra-do-novo-cpc-em-execucao-fiscal-contribui-para-congestionamento-do-judiciario>. Acesso em 20/02/2016.

laciosas, sendo perfeitamente possível adotar um procedimento mais célere sem comprometer a justiça da decisão.

Por oportuno, as lições da doutrina de KOURI (2003, p. 117):

“O dilema de ontem, entre a segurança e a celeridade, hoje é um falso dilema. A rapidez, sem dúvida, deve ser priorizada, com o mínimo de sacrifício da segurança dos julgados. Da exacerbação do fator segurança, como ocorre em regra no nosso sistema, não decorre maior justiça das decisões. É perfeitamente possível priorizar a rapidez e ao mesmo tempo assegurar justiça, permitindo que o vencedor seja aquele que efetivamente tem razão”.<sup>203</sup>

Finalmente, o quarto argumento contrário à aplicação do novo incidente à execução fiscal é o de que, nos termos da redação do artigo 134, § 3º, do novo Código de Processo Civil, o incidente da desconsideração da personalidade jurídica suspenderá o curso do processo, o que, em tese, não pode ocorrer na execução fiscal sem que haja a prévia garantia do juízo (artigo 16, § 1º, da Lei nº 6.830/80), não havendo, ainda, previsão legal de que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica constitua hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, conforme o artigo 151 do CTN.

---

203 KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os Grupos de Empresas. 2ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 117.

A argumentação acima, embora seja defensável, não é suficiente para impedir a irradiação dos efeitos do novo CPC ao processo tributário, visto que o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica não figura na lei como causa que necessariamente suspende a exigibilidade do crédito tributário, sendo somente um incidente que poderá ou não suspender o feito, a depender do momento em que o requerimento for formulado (artigo 134, § 2º, do novo CPC).

Não há, portanto, conflito entre a previsão do novo diploma processual civil e as regras contidas nos artigos 16, § 1º, da Lei nº 6.830/80 e 151 do Código Tributário Nacional, podendo, no máximo, se falar na necessidade adaptação do procedimento da desconconsideração da personalidade jurídica às peculiaridades atinentes ao crédito tributário.

Assim, é certo que a regra procedimental referente aos artigos 133 a 137 do novo Código de Processo Civil deverá, mesmo que parcialmente, irradiar os seus efeitos para o direito tributário e o processo tributário-fiscal, atendendo aos reclamos de grande parte da doutrina e da jurisprudência pátria.

Desse modo, requerida a desconconsideração (ou a desconconsideração inversa) da pessoa jurídica executada por dívida tributária, o sócio ou a pessoa jurídica serão citados para, no prazo comum de quinze dias, se manifestarem e requererem as provas cabíveis, sem prejuízo da possibili-



dade de apresentação de exceção de pré-executividade ou embargos à execução em momento oportuno, se for o caso.

De fato, observamos que a jurisprudência posterior à vigência do atual Código de Processo Civil já começou, mesmo que timidamente, a se inclinar no sentido da aplicabilidade dos artigos 133 a 137 da lei processual civil às execuções fiscais.<sup>204</sup>

Portanto, o inovador procedimento do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica do novo CPC suprirá uma grande lacuna legislativa existente no direito tributário, oportunizando, antes da apreciação do pedido de redirecionamento, que a parte apresente defesa, produza provas e tenha os seus argumentos apreciados, em observância ao prévio contraditório e ao devido processo legal.

## **6. Conclusão**

O instituto da desconconsideração da personalidade jurídica, surgido inicialmente nos campos doutrinário e jurisprudencial, implica que, em determinadas situações, a requerimento da parte interessada ou do Ministério Público, o magistrado pode desconsiderar as garantias de autonomia patrimonial e de limitação da responsabilidade.

---

204 A primeira decisão de que se tem notícia determinando a aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica em casos de redirecionamento de débito fiscal foi proferida nos autos da Execução fiscal nº 0000123-84.2011.4.03.6113, Vara Federal de Franca/SP, disponibilização no Diário da Justiça Federal de São Paulo em 08/04/2016. Acesso em 28/07/2016.

de social, imputando aos sócios o ônus pelos atos praticados com dolo ou fraude em nome da sociedade de responsabilidade limitada.

O novo Código de Processo Civil, de forma inédita, estabeleceu o procedimento a ser adotado pelo juiz no caso de pedido de desconsideração, além de prever a possibilidade de desconsideração inversa da personalidade jurídica, tema que até então havia sido enfrentando apenas no campo jurisprudencial.

Atualmente, tal instituto possui previsão expressa em diversos diplomas pátrios, sendo que a doutrina discute a aplicação da novel legislação processual civil nos campos do direito tributário e do processo tributário, especialmente na execução fiscal.

Analisando o conteúdo das leis tributárias e civis e, a partir das diversas teorias desenvolvidas pela doutrina e pela própria jurisprudência, concluímos que, apesar de existirem diversos argumentos em sentido contrário, a *disregard doctrine* é um instituto compatível com a esfera tributária, sendo que as disposições do novo Código Civil devem ser aplicadas ao processo contencioso tributário-fiscal, em respeito aos princípios constitucionais do contraditório e da ampla defesa, observadas, contudo, as peculiaridades atinentes a esse ramo do direito.

## **Referências bibliográficas**

AMARO, Luciano. Desconsideração da pessoa jurídica no Código de Defesa do Consumidor. *Ajuris: Revista da Associação dos Juízes do Rio Grande do Sul, Porto Alegre*, vol. 20, n. 58, Julho/1993.

BRASIL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL – Lei nº 13.105, de 16/03/2015. Disponível na internet: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-018/2015/lei/l13105.htm). Acesso em 23/02/2016.

JUSTEN FILHO, Marçal. Desconsideração da Personalidade Jurídica Societária no Direito Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1987.

Koury, Suzy Elizabeth Cavalcante. A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os Grupos de Empresas. 2ª edição, Rio de Janeiro: Forense, 2003.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 30.ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2009.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio C.; MITIDIERO, Daniel. Novo Código de Processo Civil Comentado. 1ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais: 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Cofins e PIS – planejamento tributário – incompatibilidade entre o sistema tributário brasileiro e eventual norma antielisão – art. 116 parágrafo único do CTN – carência de eficácia – planejamento que, ademais, harmoniza-se com os objetivos das

leis 10.637/02, 10.640/03, 10.833/03 e MP 164/04 – opinião legal. In: TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe. (Coord.) Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

MONTENEGRO FILHO, Misael. Curso de direito processual civil: Teoria geral dos recursos, Recursos em espécie e Processo de execução. São Paulo: editora Atlas: 2012.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. Novo Código de Processo Civil Lei 13.105/2015. 1ª edição, São Paulo: Método, 2015.

SILVA, Alexandre Couto. Aplicação da Desconsideração da Personalidade Jurídica no Direito Brasileiro. São Paulo: LTR: 1999.

SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário. São Paulo: editora Quartier Lantin, 2007.

SILVEIRA, Artur Barbosa da. Inovações no Processo Civil Brasileiro - Comentários Tópicos à Lei 13.105/15. Editora Juruá. 1ª Edição. Curitiba: 2015.

TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe. Coordenadores. Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. São Paulo: editora Quartier Latin, 2005.