

INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E A EXECUÇÃO FISCAL: ANÁLISE MATERIAL, PROCESSUAL E GENEALÓGICA

DISREGARD INCIDENT OF THE LEGAL PERSONALITY AND THE TAX EXECUTION: ANALYSIS MATERIAL, PROCEDURAL AND GENEALOGICAL POINT OF VIEW

*Cláudio Carneiro Bezerra Pinto Coelho**

*Bruno Miola da Silva***

RESUMO

O texto analisa a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica (IDPJ) nas execuções fiscais. Inicia-se o trabalho discorrendo sobre a responsabilidade tributária dos administradores, diretores ou sócios. Segue-se com a análise da sistemática processual da execução fiscal. Por último, analisa-se a genealogia do IDPJ a fim de constatar as razões de sua criação. Para tanto, utilizou-se de pesquisa documental e bibliográfica, com a finalidade de identificar sua gênese legislativa e o tratamento dado pela doutrina ao tema. Nesse sentido, pôde-se constatar que o IDPJ não se aplica às execuções fiscais.

Palavras-chave: Desconsideração; Incidente; Pessoa jurídica; Processo; Tributário.

ABSTRACT

The text analyzes application of the incident of disregard of legal personality (IDPJ) in tax execution. This assignment begins on the tax liability of administrators, directors or members. It follows the analysis of the

* Pós-doutorado em Direito pela Universidade Nova de Lisboa (Portugal). Doutor em Direito pela Universidade Estácio de Sá. Professor de Direito da Universidade Estácio de Sá e do Programa de Mestrado em Direito do Centro Universitário UniFG. E-mail: professorclaudiocarneiro@gmail.com.

** Doutor em Direito pela Universidade Estácio de Sá. Professor de Direito do Centro Universitário UniFG. E-mail: prof.miola@gmail.com.

procedural systematics of the tax execution. Finally, the genealogy of IDPJ is analyzed in order to verify the reasons for its creation. For that, we used documentary and bibliographical research, with the purpose of identifying its legislative genesis and the treatment given by the doctrine to the theme. In this sense, it can be seen that the IDPJ does not apply to tax executions.

Keywords: Disregard; Incident; Legal entity; Process; Tax.

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como tema central a análise da impossibilidade de se aplicar o incidente de desconsideração da personalidade jurídica no procedimento das execuções fiscais nos casos de responsabilidade tributária.

Para tanto, tem-se como objetivo compreender se os casos de responsabilidade tributária, em especial a dos administradores, diretores ou sócios (artigo 135, III, do Código Tributário Nacional), podem ser enquadrados como de desconsideração da personalidade jurídica.

Objetiva-se também analisar as normas regentes do processo executivo fiscal, tanto as previstas na Lei de Execução Fiscal quanto às previstas no Código de Processo Civil, cotejando-as a fim de constatar se são compatíveis entre si para a aplicação do incidente de desconsideração.

Por fim, e de grande relevância, objetiva-se analisar a genealogia do incidente de desconsideração, desde sua idealização pela Comissão de Juristas encarregada de elaborar o anteprojeto do atual Código de Processo Civil, visando identificar as razões de sua criação para melhor aplicação do novel instituto.

A pesquisa se justifica diante do intenso debate doutrinário e jurisprudencial sobre o tema vez que em busca de se viabilizar o contraditório nos casos de redirecionamento da execução fiscal nos casos de responsabilidade tributária, vislumbra-se a aplicação de instituto criado para os casos de desconsideração da personalidade jurídica, que não se confundem.

Assim, a pesquisa tem sua relevância no sentido de demonstrar que os institutos de direito material são diversos (responsabilidade tributária e desconsideração), as regras processuais são específicas e as razões da criação do IDPJ apontam para a não aplicação do incidente aos executivos fiscais.

Para tanto, utilizaram-se de pesquisa bibliográfica e documental, com um tratamento qualitativo das informações obtidas. Priorizaram-se os raciocínios dialético e indutivo, tendo como marcos teóricos os conceitos de responsabilidade tributária, desconsideração da personalidade jurídica e contraditório efetivo.

Ao final, são apontadas considerações no sentido da não aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídicas aos executivos fiscais.

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Com a introdução do incidente de desconsideração da personalidade jurídica no sistema jurídico brasileiro, calorosas discussões doutrinária e judicial¹ ocorreram a respeito da (im)possibilidade de sua aplicação no âmbito das execuções fiscais para que administradores, diretores ou sócios possam ser responsabilizados patrimonialmente pelas dívidas da sociedade. Assim, faz-se necessária uma abordagem introdutória quanto à responsabilidade tributária e, em seguida, apresentar os argumentos favoráveis e contrários à aplicação do incidente para a referida imputação de responsabilidade.

Em Direito Tributário, “o sujeito passivo da obrigação tributária é a pessoa, natural ou jurídica, a quem a lei atribui o dever de pagar, ou a responsabilidade pelo pagamento, ou, ainda, o dever de adotar o comportamento legalmente indicado².”

A partir desta definição, o artigo 121 do Código Tributário Nacional³ especifica duas espécies de sujeitos passivos: o contribuinte, quando, tenha relação pessoal e direta com a situação que constitui o respectivo fator gerador; e o responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte – “vale dizer, sem relação pessoal e direta com o fato gerador do tributo”⁴ – sua obrigação decorra de disposição legal expressa. Assim, pode-se dizer que “a sujeição passiva se subdivide em direta, referindo-se ao contribuinte, e indireta”, referindo-se ao responsável⁵.

¹ Cabe registrar a admissão do Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas – IRDR (NUT: IRDR n. 4.03.1.000001) pelo Órgão Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região, em 08/02/2017, tendo como processo paradigma o de n. 0017610-97.2016.4.03.0000 e com questão submetida a julgamento “o redirecionamento de execução de crédito tributário da pessoa jurídica para os sócios dar-se-ia nos próprios autos da execução fiscal ou em sede de incidente de desconsideração da personalidade jurídica”, por meio do qual foi determinada a suspensão dos Incidentes de Desconsideração da Personalidade Jurídica em trâmite na Justiça Federal da 3ª Região, o que demonstra a ampla repercussão do tema. (BRASIL, 2018)

² MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 256.

³ Artigo 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

⁴ MACHADO. Op. cit., p. 258

⁵ CARNEIRO, Cláudio. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 542.

No caso de sujeição indireta, esta divide-se em dois modelos: por substituição⁶ e por transferência, esta última subdividindo-se em: responsabilidade por sucessão (artigos 129 a 133 do CTN)⁷; responsabilidade por imputação legal ou de terceiros (artigos 134 e 135 do CTN); e responsabilidade por infração (artigos 136 a 138 do CTN)⁸.

Para fins do objeto desta pesquisa, a questão que se coloca é em relação à responsabilização dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (artigo 135, III do CTN)⁹, cuja responsabilidade é subjetiva, devendo ser comprovada a atitude dolosa, fraudulenta, culposa ou irregular para imputação da responsabilidade. Logo, o inadimplemento de um tributo e a responsabilização destes sujeitos depende da prova de alguma das hipóteses previstas em lei, responsabilidade pessoal, por ato que constitua infração à lei ou excesso de poderes na administração, nos termos do artigo 135, III, do CTN¹⁰⁻¹¹.

⁶ “Pode-se conceituar a substituição tributária como a modalidade de sujeição passiva indireta em que, por questões técnicas de arrecadação (praticidade), o legislador impõe o dever jurídico de adimplir o tributo a pessoa diversa daquela que praticou o evento (contribuinte) (...) No artigo 128, ao contrário das demais hipóteses de responsabilidade em que a materialidade foi definida exaustivamente, o CTN possibilitou, ao legislador ordinário, a criação de hipóteses de responsabilidade por substituição especificamente para determinados tributos” (QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos F de. O incidente de descondição da personalidade jurídica no CPC-2015 e a responsabilidade tributária: primeiras impressões. In: CUNHA, Leonardo Carneiro da; SOUZA JUNIOR, Antonio Carlos F. de (Coord.). *Novo cpc e o processo tributário*. São Paulo: FocoFiscal, 2015, p. 258-259).

⁷ Na reponsabilidade por sucessão, um determinado evento sucessório descrito na hipótese normativa (morte, fusão, incorporação) cria um liame entre sucessor (terceiro) e a relação jurídica tributária originalmente constituída, transferindo para ele a obrigação de quitar o crédito tributário (QUEIROZ; SOUZA JUNIOR. Op. cit., p. 258).

⁸ Na responsabilidade por infração, um terceiro é ligado à obrigação tributária, bem assim às multas pelo descumprimento dos deveres instrumentais dela decorrentes, em face do cometimento de uma infração tipificada na legislação. (QUEIROZ; SOUZA JUNIOR. Op. cit., p. 258)

⁹ Artigo 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:

I – as pessoas referidas no artigo anterior;

II – os mandatários, prepostos e empregados;

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

¹⁰ CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 419.

¹¹ Não se busca neste trabalho detalhar os aspectos materiais/fáticos que podem ensejar a responsabilidade. Para tanto, indica-se CARNEIRO, Cláudio. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 572-598.

Contudo, colaciona-se os temas consolidados pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o tema: Súmula 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente; Súmula 435: Presume-se dissolvida irregular-

Apurada a responsabilidade tributária do sócio-gerente ou diretor em prévio procedimento administrativo com as respectivas garantias constitucionais e constando seu nome na Certidão de Dívida Ativa, a execução fiscal poderá ser contra ele proposta¹², nos termos dos artigos 4º, inciso V, da Lei n. 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal) e do 779, inciso VI, do Código de Processo Civil, cabendo-lhe questionar qualquer aspecto da dívida através dos embargos à execução, com todos os requisitos e consectários legais.

O problema que se põe é quando estes sujeitos não tenham participado do processo administrativo e, conseqüentemente, não constem da Certidão de Dívida Ativa, havendo posterior inclusão e redirecionamento¹³ da execução fiscal

mente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente; Tese firmada em Recurso Repetitivo REsp 1.104.900/ES (Tema 103): Se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no artigo 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos 'com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; Tese firmada em Recurso Repetitivo REsp 1.110925/SP (Tema 108): Não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa – CDA.

¹² CUNHA. Op. cit., p. 420.

¹³ Não constando no nome do responsável na Certidão de Dívida Ativa, a Fazenda Nacional seguirá contido na Portaria PGFN n. 180, de 25 de fevereiro de 2010, alterada pela Portaria PGFN n. 713, de 14 de outubro de 2011, que dispõe sobre a atuação da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional no tocante à responsabilização de codevedor, prevendo, dentre seus sete artigos, que:

Artigo 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN) acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir: I – excesso de poderes; II – infração à lei; III – infração ao contrato social ou estatuto; IV – dissolução irregular da pessoa jurídica. Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários. Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, deverão ser considerados responsáveis solidários: I – os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular; II – os sócios-gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução irregular, bem como os à época do fato gerador, quando comprovado que a saída destes da pessoa jurídica é fraudulenta.

(...)

Artigo 5º Ajuizada a execução fiscal e não constando da Certidão de Dívida Ativa da União o responsável solidário, o Procurador da Fazenda Nacional responsável, munido da documentação comprobatória, deverá proceder à sua inclusão na referida certidão (BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 180, de 25 fevereiro de 2010*. Disponível em: <<http://www.pgfn.gov.br/noticias/Portaria%20PGFN%20180-2010.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2017.). Ainda, quanto à hipótese de dissolução irregular, deve-se observar a Portaria PGFN n. 948, de 15 de setembro de 2017, que regulamenta, no âmbito da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional, o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR, prevendo em seu artigo 1º que este procedimento é para “apuração de responsabi-

contra os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas, situação em que se debate se este redirecionamento prescinde ou não do novel incidente de desconconsideração da personalidade jurídica.

Mesmo reconhecendo que a hipótese prevista no artigo 135, III, do CTN difere da teoria da desconconsideração da personalidade jurídica, mas que ao fim produz os mesmos efeitos¹⁴, há posição doutrinária no sentido que a execução fiscal não pode ser simplesmente redirecionada contra quem se imputa a responsabilidade, havendo que ser instaurado o referido incidente de desconconsideração para que se assegure o contraditório antes de inserir o responsável tributário como parte no processo de execução, e ainda estendendo sua aplicação a todas aquelas situações em que o sócio possa responder por dívidas da sociedade¹⁵.

Constata-se que o principal argumento dos autores que sustentam a aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica nas hipóteses de responsabilidade tributária é o respeito ao princípio do contraditório, uma vez que, após ajuizada a execução fiscal contra a sociedade, e não sendo satisfeito o crédito, a imputação de responsabilidade a terceiros e o redirecionamento da execução após a constituição do crédito tributário não estaria mais de acordo com o novo sistema processual constitucional¹⁶, por violar os princípios consti-

lidade de terceiros pela prática de infração à lei consistente na dissolução irregular da pessoa jurídica devedora de créditos inscritos em dívida ativa administrados pela PGFN". BRASÍLIA. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. *Portaria PGFN n. 948, de 15 de setembro de 2017*. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=86309&visao=original>>. Acesso em: 10 out. 2017.

¹⁴ No mesmo sentido, por todos: QUEIROZ. Op. cit., p. 269.

¹⁵ CUNHA. Op. cit., p. 423.

¹⁶ Vários autores neste sentido: ALBUQUERQUE SÁ, Renata Gomes de. A aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica no processo de execução fiscal. In: BOMFIM, Gilson; DUARTE, Fernanda; MURAYAMA, Janssen (Orgs.). *A LEF e o novo CPC: reflexões e tendências: o que ficou e o que mudará*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 251-260; ASSIS, Araken de. *Manual da Execução* [livro eletrônico]. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017; BONITO, Raphael Frattari. A Aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal: defesa do contraditório e novo Código de Processo Civil. In: BONITO, Raphael Frattari (et al.) (Coord.). *Os impactos no novo CPC sobre o processo judicial tributário*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2016, p. 103-125; BUENO, Cassio Scarpinella. Da intervenção de terceiros. In: BUENO, Cassio Scarpinella (Coord.). *Comentários ao Código de Processo Civil*. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 573; CAVALCANTE; Denise Lucena; GRUPEN-MACHER, Betina Treiger. A responsabilidade tributária e o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. In: *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: FocoFiscal, 2015, p. 33-50; CORDEIRO, Gustavo Fernandes. Aspectos controversos do novo Código de Processo Civil e a Lei de Execuções Fiscais. In: BONITO, Raphael Frattari (et al.) (Coord.). *Os impactos no novo CPC sobre o processo judicial tributário*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2016, p. 319-336; FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. A aplicação subsidiária e supletiva do novo CPC ao processo tributário. In: BUENO, Cassio Scarpinella; RODRIGUES, Marco Antonio. *Processo tributário*. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 315-329; PAES, Victor de Lina; RIVITTI, Maria Augusta da Matta. Do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e ônus da

tucionais do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, bem como pela subsidiariedade do Código de Processo Civil em face da Lei de Execução Fiscal.

Noutro sentido, mostra-se inviável a aplicação do incidente de desconsideração nas execuções fiscais primeiramente porque o artigo 135 do Código Tributário Nacional não tem a finalidade de desconsiderar a personalidade jurídica¹⁷, pois este dispositivo legal imputa responsabilidade pessoal a determinados sujeitos por atos praticados com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos¹⁸.

Ainda, o artigo 135 do CTN traz a expressão “pessoalmente responsáveis”, significando que a responsabilidade do contribuinte originário é afastada, restando apenas o responsável tributário com o dever de pagar o tributo¹⁹.

prova na área tributária. In: BUENO, Cassio Scarpinella; RODRIGUES, Marco Antonio. *Processo tributário*. Salvador: Juspodivm, 2017, op. cit., p. 331-350; 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 (Coord.). *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015, p. 255-278.

¹⁷ TÓRRES, Heleno Taveira. Regime tributário da interposição de pessoas e da desconsideração da personalidade jurídica: os elementos do artigo 135, II e III, do CTN. In: QUEIROZ, Mary Elbe; TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 59. Também neste sentido: Escola da Magistratura Regional Federal 2ª Região – Fórum de Execuções Fiscais. *Enunciado n. 6*. A responsabilidade tributária regulada no artigo 135 do CTN não constitui hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, não se submetendo ao incidente previsto no artigo 133 do CPC/2015. (FOREXEC/2015). Outros enunciados no mesmo sentido: Associação dos Juízes Federais do Brasil – Fórum Nacional de Execução Fiscal: *Enunciado 20*. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto no artigo 133 do NCPC, não se aplica aos casos em que há pedido de inclusão de terceiros no polo passivo da execução fiscal de créditos tributários, com fundamento no artigo 135 do CTN, desde que configurada a dissolução irregular da executada, nos termos da súmula 435 do STJ (Aprovado no II FONEF) e *Enunciado 21*. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto no artigo 133 do NCPC, é aplicável aos casos em que há pedido de redirecionamento da execução fiscal da dívida ativa, com fundamento na configuração de grupo econômico, ou seja, nas hipóteses do artigo 50 do CC (Aprovado no II FONEF). In: BRASIL. *Associação dos Juízes Federais do Brasil*. Fórum Nacional de Execução Fiscal. Disponível em: <<http://www.ajufe.org.br/images/compilados/enunciados/FONEF-enunciados.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2017.

¹⁸ TÓRRES. Op. cit., p. 64. No mesmo sentido: BALEEIRO, Aliomar. *Direito Tributário Brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009, p. 755; FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005, p. 118-119; RODRIGUES, Marco Antonio. *A Fazenda Pública no Processo Civil* [Livro eletrônico]. São Paulo: Atlas, 2016.

¹⁹ BECHO, Renato Lopes. Artigos 121 a 137. In: LACOMBE, Rodrigo Santos Masset; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Ed., 2008. p. 1.044. Hugo de Brito Machado, mesmo entendendo se tratar de responsabilidade solidária, faz importante apontamento sobre o tema, que pela sua extensão será aqui transcrito: “Destaca-se que a simples condição de sócio não implica responsabilidade tributária. O que gera a responsabilidade, nos termos do artigo 135, III, do CTN, é a condição de administrador de bens

Pode-se constatar que nestes casos apontados os diretores e gerentes são responsabilizados diretamente pela norma tributária, não sendo necessária a retirada do manto da personalidade jurídica para se chegar aos sócios, pois só será necessária quando de outra forma não puder responsabilizar diretamente o sócio²⁰.

A LEI DE EXECUÇÃO FISCAL E O CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

Argumentos de caráter processual apontam para a não aplicação do incidente às execuções fiscais.

O Código de Processo Civil, ao elencar terceiros responsáveis patrimoniais por débito alheio, relacionou o sócio e o responsável nos casos de descon sideração da personalidade jurídica em dispositivos legais distintos (artigo 795, incisos II e VII, respectivamente), mas quando o mesmo Código de Processo Civil fez referência ao responsável tributário, o inseriu no artigo 779, inciso VI, como legitimado passivo direto como parte do processo de execução (Livro II, Capítulo II do CPC), do mesmo modo como o faz a Lei de Execução Fiscal, em seu artigo 4º, inciso V. Ou seja, a responsabilidade do responsável tributário indepen de de tipo societário (ilimitada ou limitada), pois lhe é atribuída diretamente por força da lei processual civil e tributária.

Quando se tratar de responsabilidade por descon sideração da personalidade jurídica, os sócios são terceiros no processo, por isso o incidente ter sido inserido no CPC como uma das formas de intervenção de terceiros, a fim de que através deste procedimento os sócios venham a se tornar parte da execução se julgado procedente o incidente.

alheios. Por isto a lei fala diretores, gerentes ou representantes. Não em sócios. Assim, se o sócio não é diretor, nem gerente, isto é, se não pratica atos de administração da sociedade, responsabilidade não tem pelos débitos tributários desta (...) Também não basta ser diretor, ou gerente, ou representante. É preciso que o débito tributário em questão resulte de ato praticado com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (...) As leis societárias, mesmo quando limitam a responsabilidade dos sócios, atribuem aos administradores responsabilidade pelos atos praticados com violação da lei, com contrato ou estatuto. E o próprio artigo 135, III, do CTN estabelece que os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado respondem pessoalmente pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (...) Assim, as obrigações tributárias decorrentes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos nascem com mais de um sujeito passivo, sendo um contribuinte, conforme definição do artigo 121, I, e um ou mais responsáveis, conforme definição do artigo 121, II, do CTN". In: MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 164-166). No mesmo sentido da solidariedade, CARNEIRO, Cláudio. *Curso de direito tributário*. 6 ed. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 573-579.

²⁰ DUARTE, Fernanda; IORIO FILHO, Rafael Mario; LOURENÇO, Haroldo. Incidente de descon sideração da personalidade jurídica e a Lei de Execução Fiscal. *Revista Juris Poiesis*. n. 18, p.119-129, jan-dez/2015, p. 122.

Deste modo, e considerando o caráter da especialidade da Lei de Execução Fiscal e de nela haver previsão de aplicação subsidiária do Código de Processo Civil (artigo 1º), poderia se cogitar a aplicação do incidente. Mas o fato de se entender que a responsabilidade no caso aqui versado não é de desconsideração, afasta-se também sua aplicação.

Quisesse também haver a aplicação obrigatória do incidente nos casos de responsabilidade tributária, e a fim de sanar qualquer controvérsia, teria o Código feito expressamente esta determinação em relação aos executivos fiscais, como se deu no caso de aplicação no procedimento dos Juizados Especiais, nos termos do artigo 1.062 do CPC²¹.

Também não há na Lei de Execução Fiscal previsão quanto à desconsideração para redirecionamento da execução. Contudo, em seu o artigo 16, parágrafo 3º, veda a apresentação de reconvenção, bem como a criação de incidentes processuais, devendo tais matérias serem analisadas quando do julgamento dos embargos²².

Ademais, a discussão da dívida ativa da Fazenda Pública somente é permitida na própria execução, na forma da Lei de Execução Fiscal, salvo nas hipóteses de mandado de segurança, ação de repetição do indébito ou ação anulatória do ato declarativo da dívida, esta última precedida do depósito preparatório do valor do débito, monetariamente corrigido e acrescido dos juros e multa de mora e demais encargos²³, nos termos do artigo 38 da referida Lei.

Isso porque a discussão da responsabilidade tributária através do incidente de desconsideração da personalidade jurídica acarretaria a suspensão da execução, por força do § 3º do artigo 134 do CPC, efeito somente possível nos executivos fiscais com a garantia do Juízo (artigos 9º, 16 e 38 da LEF) para oferecimentos dos embargos, postergando de forma indevida a cobrança do crédito fiscal²⁴⁻²⁵.

²¹ Artigo 1.062. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica aplica-se ao processo de competência dos juizados especiais.

²² DUARTE; IORIO FILHO; LOURENÇO. Op. cit., p. 127.

²³ DUARTE; IORIO FILHO; LOURENÇO. Op. cit., p. 127.

²⁴ Neste sentido “Não seria aplicável, no presente caso, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, na forma dos artigos 133 a 137 do CPC/2015, uma vez que o redirecionamento da execução não estaria sendo requerido com fundamento no artigo 50, do Código Civil, que prevê a extensão dos efeitos das obrigações ao patrimônio dos sócios, na hipótese de utilização abusiva da personalidade jurídica, e sim em virtude da responsabilidade solidária decorrente da conduta contrária à lei praticada pelos sócios-gerentes, ao promoverem a dissolução irregular da sociedade. Observe-se, ainda que o incidente seria incompatível com o rito previsto na Lei 6.830/80, uma vez que possibilitaria a suspensão do processo de execução e a dilação probatória sem a prévia garantia do Juízo” (BRASIL. *Tribunal Regional Federal da 2ª Região*. Agravo de Instrumento n. 0009032-41.2017.4.02.0000. Agravante: ANP – Agência Nacional de Petróleo, Gás natural e Biocombustíveis. Agravado: Posto de Gasolina Liquinho da

A genealogia do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica: da comissão de juristas à sanção do atual Código de Processo Civil

As razões para a não aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica às execuções fiscais nos casos de responsabilidade tributária também podem ser encontrados na análise genealógica do novel instituto processual.

O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica teve sua gênese por obra da Comissão de Juristas nomeada pelo Senado Federal no mês de setembro de 2009²⁶, comissão presidida pelo Ministro Luiz Fux e integrada pelos juristas Adroaldo Fabrício, Benedito Pereira Filho, Bruno Dantas, Elpídio Donizete, Humberto Theodoro Junior, Jansen Almeida, José Miguel Medina, José Roberto Bedaque, Marcus Vinícius Coelho, Paulo Cezar Pinheiro Carneiro e Teresa Arruda Alvim, comissão encarregada por elaborar o anteprojeto do atual Código de Processo Civil.

O IDPJ previsto no atual Código de Processo Civil foi inserido no seu anteprojeto de forma sucinta, com apenas cinco dispositivos legais²⁷, mas em busca de solucionar a contenda que incidia sobre a desconconsideração da personalidade jurídica que era, em regra, a inobservância do princípio constitucional do devido processo legal, em especial o contraditório e a ampla defesa, quando se pleiteava tal medida em juízo.

O IDPJ foi suscitado na segunda reunião dos juristas, datada de 14 de dezembro de 2009, oportunidade em que foram tratados assuntos sobre o processo de execução, quando, por intervenção do membro da comissão Paulo Cezar Pinheiro Carneiro, foi proposto “regular o problema da desconconsideração, que é um tema muito polêmico”²⁸.

Primavera Ltda. Relator: Aluisio Gonçalves de Castro Mendes. Rio de Janeiro, 22 de agosto de 2017). Disponível em: <<http://www10.trf2.jus.br/consultas>>. Acesso em: 05 set. 2017, 2017).

²⁵ Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados. *Enunciado n. 53*. O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto no artigo 133 do CPC/2015. (In: BRASIL. Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados. *Enunciado 53*. Disponível em: <<http://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERS%C3%83O-DEFINITIVA-.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2017.

²⁶ BRASIL. Senado Federal. *Ato do Presidente n. 379, de 2009. Institui Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojeto de Código de Processo Civil*. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=03/10/2009&paginaDireta=49265>>. Acesso em: 5 jun. 2017.

²⁷ Artigos 62 a 65 e 719, parágrafo quarto, do anteprojeto.

²⁸ BRASIL. Senado Federal. *Ata da segunda reunião da Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojeto de Código de Processo Civil*. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaPaginasDiario?codDiario=2462&seqPaginaInicial=252&seqPaginaFinal=333>>. Acesso em: 5 jun. 2017, p. 6514.

Nos debates que se seguiram ficou claro a preocupação dos juristas em relação ao tema da desconconsideração, em especial a forma como se aplicava processualmente, como se constata nas palavras de Humberto Theodoro Junior, corroborada pelas de Luiz Fux, identificando a necessidade de um procedimento em contraditório para regrar a aplicação da desconconsideração da personalidade jurídica²⁹.

Após longo debate, o ministro Luiz Fux ressaltou que a regulação da temática é uma opção política, e que adotando uma posição radical poderia ser definido que na insolvência da pessoa jurídica responderiam os bens dos sócios. No entanto, ao final, concluiu-se que a proposta para o incidente seria “não desconconsiderar sem firmar um contraditório sobre o tema”³⁰, restando, assim, fixada a viga mestra do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica.

Assim, após a segunda reunião dos juristas em que se mostrou a necessidade de criação de um procedimento para a desconconsideração da personalidade jurídica, somente na oitava reunião a comissão de juristas voltou a tratar do tema, procurando traçar minuciosamente como se daria o processamento da desconconsideração, alinhando as seguintes vigas mestras para posterior redação dos respectivos dispositivos legais: (i) valorização do contraditório; (ii) ônus de provar dos fatos constitutivos para o pedido de desconconsideração; (iii) intimação da pessoa jurídica e dos sócios para manifestação no prazo de 15 (quinze) dias e produção de provas; (iv) recurso de agravo de instrumento contra a decisão sobre a desconconsideração, salvo se no processo de conhecimento for apreciada na sentença; e (v) um processo incidente, sendo assim aprovada a proposta³¹.

²⁹ SR. HUMBERTO THEODORO JÚNIOR: Presidente, eu acho que nós esparramamos aqui a discussão, mas o ponto é um só que está preocupando nós que militamos na advocacia, é só o contraditório, não é mudar nem direito material, nem execução e nem conhecimento. É não permitir que se resolva esse problema unilateralmente, autoritariamente, como tem sido resolvido. Ainda que o juiz reconheça que precisa de descumprir a...

SR. MINISTRO LUIZ FUX: De redirecionar.

SR. HUMBERTO THEODORO JÚNIOR: Ele tem que abrir o incidente com o direito de defesa, não é obrigar como atualmente chega a propor uma ação de embargos de terceiros, qualquer uma ação ordinária para vir justificar que ele não é, que ele não praticou a violação da posição dele, de sócio.

SR. MINISTRO LUIZ FUX: Quer dizer, a desconconsideração sempre perpassará por um contraditório.

SR. HUMBERTO THEODORO JÚNIOR: É. Incidentalmente. Não precisa haver ação para isso, mas há de dar uma oportunidade para aquele que vai sofrer a agressão patrimonial de defender-se. BRASIL. *Ibidem*, p. 6522.

³⁰ BRASIL. *Ibidem*, p. 6525.

³¹ BRASIL. Senado Federal. *Ata circunstanciada da oitava reunião da comissão de juristas, realizada em 12 e 13.04.2010*. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=14/05/2010&paginaDireta=20917>>. Acesso em: 05 jun de 2017.

Aprovada as proposições, coube à comissão de juristas presidida pelo ministro Luiz Fux elaborar o texto do anteprojeto³² que seria submetido ao Senado Federal como Projeto de Lei n. 166, de 2010, cujo relatório final foi votado e aprovado pelos membros da comissão na 14ª Reunião, em 01 de junho de 2010.

Na exposição de motivos do anteprojeto consta que os trabalhos da comissão se orientaram precipuamente por cinco objetivos a fim estabelecer sintonia fina entre o Código e a Constituição Federal, converter o processo como instrumento no meio social, simplificação dos procedimentos, maior rendimento a cada processo e maior organicidade ao sistema³³.

A exposição de motivos seguiu a ordem acima. Assim, logo na exposição do primeiro objetivo buscou-se demonstrar a necessidade de harmonia entre o então futuro código em relação à Constituição Federal, incluindo-se expressamente no código princípios constitucionais em sua versão processual.

Neste sentido, expõe-se que muitas regras foram concebidas a fim de dar concretude aos princípios constitucionais processuais, dando como primeiro exemplo destas regras “as que preveem um procedimento, com contraditório e produção de provas, prévio à decisão que desconsidera da pessoa jurídica (*sic*), em sua versão tradicional, ou “às avessas”³⁴, o que denota a relevância dada pela comissão de juristas ao novel incidente de desconsideração da personalidade jurídica³⁵.

³² BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. *Comissão de Juristas Responsável pela Elaboração de Anteprojeto de Código de Processo Civil. Código de Processo Civil: anteprojeto/comissão de juristas responsável pela elaboração do anteprojeto do Código de Processo Civil*. Brasília: Senado Federal, 2010. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/anteprojeto.pdf>>. Acesso em: 13 mar 2015.

³³ 1) estabelecer expressa e implicitamente verdadeira sintonia fina com a Constituição Federal; 2) criar condições para que o juiz possa proferir decisão de forma mais rente à realidade fática subjacente à causa; 3) simplificar, resolvendo problemas e reduzindo a complexidade de sub-sistemas, como, por exemplo, o recursal; 4) dar todo o rendimento possível a cada processo em si mesmo considerado; e, 5) finalmente, sendo talvez este último objetivo parcialmente alcançado pela realização daqueles mencionados antes, imprimir maior grau de organicidade ao sistema, dando-lhe, assim, mais coesão (Idem, p. 14.).

³⁴ Idem, p. 15.

³⁵ Em nota de rodapé do anteprojeto (p. 15) ainda consta o que segue: “O Novo CPC prevê expressamente que, antecedida de contraditório e produção de provas, haja decisão sobre a desconsideração da pessoa jurídica, com o redirecionamento da ação, na dimensão de sua patrimonialidade, e também sobre a consideração dita inversa, nos casos em que se abusa da sociedade, para usá-la indevidamente com o fito de camuflar o patrimônio pessoal do sócio. Essa alteração está de acordo com o pensamento que, entre nós, ganhou projeção ímpar na obra de J. LAMARTINE CORRÊA DE OLIVEIRA. Com efeito, há três décadas, o brilhante civilista já advertia ser essencial o predomínio da realidade sobre a aparência, quando “em verdade [é] uma outra pessoa que está a agir, utilizando a pessoa jurídica como escudo, e se é essa utilização da pessoa jurídica, fora de sua função, que está tornando possível o resultado contrário à lei, ao contrato, ou às coordenadas axiológicas” (A dupla crise da pessoa jurídica. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 613)”.

Apresentada a exposição de motivos e o texto do novo código, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica constou do Livro I (Parte Geral), Título IV (Das Partes e Dos Procuradores), Capítulo II (O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica), artigos 62 a 65, e 719, parágrafo quarto, parte do Código que versava sobre responsabilidade patrimonial no processo de execução.

Assim, pela primeira vez foi apresentado de forma sistematizada um procedimento que, mesmo diante da redação de poucos dispositivos, buscaria garantir os princípios constitucionais do devido processo legal, contraditório e ampla defesa

Apresentado o Projeto de Lei n. 166/2010 ao Senado Federal, em 08 de junho de 2010, iniciou-se o seu processo legislativo.

Após os debates nas audiências públicas e sugestões enviados ao Senado, os senadores apresentaram 220 (duzentas e vinte) emendas ao projeto do novo Código, das quais três eram de autoria do senador Cícero Lucena e versavam sobre o incidente de desconsideração da personalidade jurídica (Emendas 207, 208 e 217), sendo estas rejeitadas no Parecer Final Substitutivo n. 1624, de 2010, de relatoria do senador Valter Pereira³⁶.

A Emenda n. 208 merece destaque neste trabalho pois pretendia alterar a redação do parágrafo único do artigo 63 do PLS n. 166, de 2010, a fim de aproveitar o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, com fundamento no devido processo legal, contraditório e ampla defesa, para que também fosse aplicado nos casos de responsabilidade direta dos sócios ou administradores por infração da lei, contrato ou estatuto, englobando, por exemplo, as situações previstas nos artigos 1.080 do Código Civil e o 158 da Lei n. 6.404/1976³⁷.

³⁶ BRASIL. Senado Federal. *Parecer n. 1624/2010 da CTRCPC, Relator Senador Valter Pereira, pela aprovação do Projeto de Lei do Senado (PLS) n. 166, de 2010*. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4550666&disposition=inline>>. Acesso em: 5 jun. 2017.

³⁷ BRASIL. Senado Federal. *Emendas de n.s 206 a 217 do Senador Cícero Lucena*. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/97249>>. Acesso em: 5 jun. 2017.

EMENDA n. 208: Dá-se nova redação ao parágrafo único do artigo 63 do Projeto de Lei do Senado n. 166 de 2010, que dispõe sobre a reforma do Código de Processo Civil, conforme segue:

Artigo 63 (...)

Parágrafo único. O procedimento desta Seção é aplicável também nos casos em que a desconsideração é requerida em virtude de abuso de direito por parte do sócio, ou nas hipóteses de imputação direta da responsabilidade do sócio ou administrador, em razão da prática de ato violador da lei, do contrato social ou do estatuto.

JUSTIFICAÇÃO:

A Emenda visa aproveitar o mesmo procedimento, com respeito ao devido processo legal, ao contraditório prévio e a ampla defesa, nas hipóteses de imputação direta da responsabilidade

Como a Emenda apenas exemplifica os casos de responsabilidade direta, também se pode incluir a situação prevista no artigo 135, inciso III do Código Tributário Nacional.

No entanto, a Emenda parlamentar foi rejeitada no Relatório Geral Substitutivo, Parecer n. 1.624, de 2010, elaborado pelo Senador Valter Pereira, sob o forte argumento de que “o *caput* do dispositivo, tal qual redigido no projeto original é suficientemente claro a respeito de sua hipótese de incidência, sempre a depender da existência de regra de direito material que autorize a desconsideração”³⁸, indicando que o incidente só se aplicaria nos típicos casos de desconsideração da personalidade jurídica³⁹ e não nos casos de responsabilidade direta dos sócios.

Assim, considerando que o atual Código de Processo Civil foi amplamente debatido nas casas legislativas, nas diversas audiências públicas com as contribuições de diversos juristas, e que mesmo havendo emenda parlamentar no sentido de que o incidente fosse aplicado aos casos de responsabilidade direta (tributária ou não), esta emenda foi rejeitada pelos motivos acima expostos, o que se faz concluir que democraticamente o IDPJ não é aplicável aos casos de responsabilidade tributária.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Foi demonstrada que uma das principais razões da criação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica é a efetivação do direito fundamental ao contraditório, vez que a vetusta prática (contraditório diferido) anterior ao atual CPC para a desconsideração aniquilava os princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa.

Sabe-se que o redirecionamento da execução fiscal às pessoas dos administradores, diretores ou sócios nos casos de responsabilidade com a constrição imediata de bens e sem o devido processo administrativo ou citação na execução (e sem título executivo), também fere os princípios constitucionais acima referidos.

a sócio ou a administrador pela prática de ato ilícito. Com a proposição estar-se-ia, por exemplo, englobando no procedimento as situações previstas nos artigos 1.080 do Código Civil e o 158 da Lei n. 6.404/76.

³⁸ BRASIL. Senado Federal. *Parecer n. 1624/2010 da CTCPC, Relator Senador Valter Pereira, pela aprovação do Projeto de Lei do Senado (PLS) n. 166, de 2010*. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4550666&disposition=inline>>. Acesso em: 5 jun. 2017, p. 237.

³⁹ Código Civil, artigo 50; Código de Defesa do Consumidor, artigo 28; Lei de crimes ambientais, artigo 4º; Lei antitruste, artigo 34; Lei anticorrupção, artigo 14, Lei do Abastecimento dos Combustíveis, Lei do Desporto e Lei do Programa de Modernização da Gestão e de Responsabilidade Fiscal do Futebol Brasileiro (PROFUT).

No entanto, como consta do texto, a opção política do legislador foi a criação de um instrumento processual para tratar do direito material que verse apenas sobre casos de descon sideração da personalidade jurídica, e não outros.

Deste modo, constatando-se que (i) a responsabilidade tributária não se confunde com a descon sideração da personalidade jurídica, sendo aquela imputada de forma direta ao sujeito; (ii) a execução fiscal tem regramento próprio, não havendo previsão para aplicação do incidente; (iii) a gênese do incidente demonstra que ele foi criado para ser aplicado apenas nos casos de descon sideração; (iv) a aplicação do incidente causaria suspensão da execução fiscal de forma não prevista em lei e (v) as discussões envolvendo o crédito tributário inscrito em dívida ativa se dão via embargos à execução fiscal, mandado de segurança, ação de repetição de indébito ou ação anulatória, conclui-se pela inaplicabilidade do incidente de descon sideração da personalidade jurídica aos executivos fiscais.

Neste sentido, e não constando o responsável na Certidão de Dívida Ativa, a Fazenda Pública deverá, como ocorre com a Fazenda Nacional através da Portaria PGFN n. 180, de 25 fevereiro de 2010, requerer a inclusão do responsável no polo passivo da execução fiscal de forma fundamentada, provando a situação ensejadora da responsabilidade (artigos 2º e 5º da Portaria) e, como forma de garantir os direitos fundamentais do contraditório e ampla defesa, citar o responsável, possibilitando-lhe a oferta de embargos, após garantida a execução ou, no caso de dissolução irregular, aplicar o Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade – PARR previsto na Portaria PGFN n. 948, de 15 de setembro de 2017, em que prevê a notificação do terceiro para apresentar impugnação contra a imputação da responsabilidade e eventual recurso, garantindo o contraditório em fase administrativa.

REFERÊNCIAS

- ALBUQUERQUE SÁ, Renata Gomes de. A aplicação do incidente de descon sideração da personalidade jurídica no processo de execução fiscal. In: BOMFIM, Gilson; DUARTE, Fernanda; MURAYAMA, Janssen (Orgs.). *A LEF e o novo CPC: reflexões e tendências: o que ficou e o que mudará*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016, p. 251-260.
- ASSIS, Araken de. *Manual da execução* [livro eletrônico]. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- BECHO, Renato Lopes. Artigos 121 a 137. In: LACOMBE, Rodrigo Santos Masset; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: MP Ed., 2008.
- BONITO, Raphael Frattari. A Aplicação do incidente de descon sideração da personalidade jurídica na execução fiscal: defesa do contraditório e novo Código de

Processo Civil. In: BONITO, Rafael Frattari (et al.) (Coord.). *Os impactos no novo CPC sobre o processo judicial tributário*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2016, p. 103-125.

BRASIL. *Associação dos Juizes Federais do Brasil*. Fórum Nacional de Execução Fiscal (FONEF). Disponível em: <<http://www.ajufe.org.br/images/compilados/enunciados/FONEF-enunciados.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2017.

BRASIL. Congresso Nacional. Senado Federal. *Comissão de Juristas Responsável pela Elaboração de Anteprojeto de Código de Processo Civil. Código de Processo Civil: anteprojeto/comissão de juristas responsável pela elaboração do anteprojeto do Código de Processo Civil*. Brasília: Senado Federal, 2010. Disponível em: <<http://www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/anteprojeto.pdf>>. Acesso em: 13 mar 2015.

BRASIL. Escola da Magistratura Regional Federal 2ª Região. Fórum de Execuções Fiscais (FOREXEC/2015). Enunciado 06. Disponível em: <<http://emarf.trf2.jus.br/site/documentos/enunciadosforexec2015.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2017a.

BRASIL. Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados. Enunciado 53. Disponível em: <<http://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERS%C3%83O-DEFINITIVA-.pdf>>. Acesso em: 15 set. 2017h.

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria PGFN n. 180, de 25 fevereiro de 2010. Disponível em: <<http://www.pgfn.gov.br/noticias/Portaria%20PGFN%20180-2010.pdf>>. Acesso em: 10 out. 2017.

BRASIL. Senado Federal. Ata circunstanciada da sétima audiência pública, realizada em 15.04.2010, na cidade de Porto Alegre/RS. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaPaginasDiario?codDiario=529&seqPaginaInicial=929&seqPaginaFinal=930>>. Acesso em: 5 jun. 2017d.

BRASIL. Senado Federal. Ata da segunda reunião da Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojeto de Código de Processo Civil. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaPaginasDiario?codDiario=2462&seqPaginaInicial=252&seqPaginaFinal=333>>. Acesso em: 5 jun. 2017c.

BRASIL. Senado Federal. Ato do Presidente n. 379, de 2009. Institui Comissão de Juristas responsável pela elaboração de anteprojeto de Código de Processo Civil. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/diarios/BuscaDiario?tipDiario=1&datDiario=03/10/2009&paginaDireta=49265>>. Acesso em: 5 jun. 2017.

BRASIL. Senado Federal. Emendas de ns. 206 a 217 do Senador Cícero Lucena. Disponível em: <<http://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/97249>>. Acesso em: 5 jun. 2017e.

BRASIL. Senado Federal. *Parecer n. 1624/2010 da CTRCPC, Relator Senador Valter Pereira, pela aprovação do Projeto de Lei do Senado (PLS) n. 166, de 2010*. Disponível em: <<http://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4550666&disposition=inline>>. Acesso em: 5 jun. 2017f.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 2ª Região. Agravo de Instrumento n. 0009032-41.2017.4.02.0000. Agravante: ANP – Agência Nacional de Petróleo, Gás natural e Biocombustíveis. Agravado: Posto de Gasolina Liquinho da Primavera Ltda. Relator:

Aluisio Gonçalves de Castro Mendes. Rio de Janeiro, 22 de agosto de 2017). Disponível em: <<http://www10.trf2.jus.br/consultas>>. Acesso em: 05 set. 2017g.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 3ª Região. *Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas – IRDR N. 4.03.1.000001*. Disponível em: <<http://www.trf3.jus.br/documentos/vipr/IRDR.pdf>>. Acesso em: 18 ago. 2018

BUENO, Cassio Scarpinella. Da intervenção de terceiros. In: BUENO, Cassio Scarpinella (Coord). *Comentários ao Código de Processo Civil*. São Paulo: Saraiva, 2017.

CARNEIRO, Cláudio. *Curso de direito tributário*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2016

CAVALCANTE; Denise Lucena; GRUPENMACHER, Betina Treiger. A responsabilidade tributária e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica. In: *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: FocoFiscal, 2015, p. 33-50.

CORDEIRO, Gustavo Fernandes. Aspectos controversos do novo Código de Processo Civil e a Lei de Execuções Fiscais. In: BONITO, Rafael Frattari (et al.) (Coord.). *Os impactos no novo CPC sobre o processo judicial tributário*. Belo Horizonte: Editora D'Plácido, 2016, p. 319-336.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

DUARTE, Fernanda; IORIO FILHO, Rafael Mario; LOURENÇO, Haroldo. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e a Lei de Execução Fiscal. *Revista Juris Poiesis*. n. 18, p.119-129, jan-dez/2015.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Noeses, 2005.

FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. A aplicação subsidiária e supletiva do novo CPC ao processo tributário. In: BUENO, Cassio Scarpinella; RODRIGUES, Marco Antonio. *Processo tributário*. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 315-329.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2014.

MACHADO, Hugo de Brito. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2015

PAES, Victor de Lima; RIVITTI, Maria Augusta da Matta. Do incidente de desconsideração da personalidade jurídica e ônus da prova na área tributária. In: BUENO, Cassio Scarpinella; RODRIGUES, Marco Antonio. *Processo tributário*. Salvador: Juspodivm, 2017, p. 331-350.

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 (Coord.). *Novo cpc e o processo tributário*. São Paulo: FocoFiscal, 2015.

TÓRRES, Heleno Taveira. Regime tributário da interposição de pessoas e da desconsideração da personalidade jurídica: os elementos do artigo 135, II e III, do CTN. In: QUEIROZ, Mary Elbe; TÓRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 21-68.

Data de recebimento: 21/12/2018

Data de aprovação: 13/06/2019