



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA
CAMPUS DE CAMPINA GRANDE
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**

BRENNALORENA DOS SANTOS ALVES

**O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL NAS EXECUÇÕES FISCAIS: ANÁLISE
SOBRE A APLICABILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA À LEI Nº 6.830/80**

**CAMPINA GRANDE
2017**

BRENNALORENA DOS SANTOS ALVES

**O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL NAS EXECUÇÕES FISCAIS: ANÁLISE
SOBRE A APLICABILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA À LEI Nº 6.830/80**

Artigo apresentado no Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego
Feitosa

**CAMPINA GRANDE
2017**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

A474n Alves, Brenna Lorena dos Santos.

O novo código de processo civil nas execuções fiscais [manuscrito] : análise sobre a aplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica à Lei 6.830/80 / Brenna Lorena dos Santos Alves. - 2017.

38 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2017.

"Orientação : Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa, Departamento de Direito Público - CCJ."

1. Teoria do diálogo das fontes. 2. Dívida Ativa da Fazenda Pública. 3. Direito Civil. 4. Direito Tributário.

21. ed. CDD 343.04

BRENNALORENA DOS SANTOS ALVES

**O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL NAS EXECUÇÕES FISCAIS: ANÁLISE
SOBRE A APLICABILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA À LEI Nº 6.830/80**

Artigo apresentado no Centro de Ciências Jurídicas da Universidade Estadual da Paraíba como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovada em: 07 / 12 / 2017

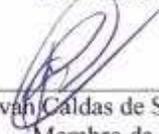
BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa – DDP/CCJ/UEPB
(Orientador)



Prof. Me. Amilton de França – DDP/CCJ/UEPB
Membro da Banca



Prof. Esp. Jubeval Caldas de Sousa – DDP/CCJ/UEPB
Membro da Banca

Aos meus pais, por me darem a vida, e ao meu querido irmão, pelo apoio e incentivo constantes, DEDICO.

AGRADECIMENTOS

À sabedoria infinita do divino, por sempre me privilegiar com a oportunidade certa no momento ideal da vida.

Ao meu orientador, Prof. Dr. Raymundo Juliano, meu avô espiritual – sempre com uma ótima história para contar – agradeço pelo tempo, compreensão, apoio e ensinamentos dedicados a mim e a este trabalho.

Aos meus pais e meu irmão, a quem sempre pude recorrer nos momentos de dificuldade e crise. Obrigada por sempre acreditarem mais em mim do que eu mesma.

Ao meu namorado, meu melhor amigo, pelo carinho, cuidado e paciência incessantes.

A todos que fazem a Procuradoria Seccional da Fazenda Nacional e a Defensoria Pública da União, locais onde vivi os momentos mais marcantes da minha vida profissional até o presente e nos quais fiz valiosas amizades que pretendo levar para o resto da vida.

Ao mestre e amigo Arthur Moura, brilhante profissional e quem primeiro me deu a ideia para este artigo. Obrigada por sempre acreditar no meu potencial.

Ao amigo Jurandi Ferreira Neto, pela disponibilidade contínua mesmo com a distância, e por sempre me incentivar a ser a melhor profissional que eu posso ser. És, para mim, um exemplo e uma inspiração.

À Universidade Estadual da Paraíba, aos professores do Curso de Direito, especialmente aos que hoje se fazem presentes na banca examinadora, pela presteza e incentivo.

À Fernanda Mirelle, pela solicitude e boa vontade nas orientações acerca da formatação do trabalho, que foram imprescindíveis para a conclusão do trabalho.

SUMÁRIO

	RESUMO	6
1	INTRODUÇÃO	6
2	APLICAÇÃO DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AOS EXECUTIVOS FISCAIS	8
2.1	A FINALIDADE DO MICROSSISTEMA DE EXECUÇÃO FISCAL	8
2.1.1	O dever fundamental de pagar tributos	9
2.2	A TEORIA DO DIÁLOGO DAS FONTES COMO CRITÉRIO DE SUPERAÇÃO DE ANTINOMIAS	12
3	DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA VS REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL	16
3.1	A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA	16
3.2	O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL	19
4	O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E SUA APLICABILIDADE ÀS EXECUÇÕES FISCAIS	23
4.1	ASPECTOS PROCESSUAIS DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA	23
4.2	APLICABILIDADE DO IDPJ AOS EXECUTIVOS FISCAIS	26
4.2.1	Argumentos favoráveis	26
4.2.2	Argumentos contrários	28
5	CONSIDERAÇÕES FINAIS	33
	ABSTRACT	35
	REFERÊNCIAS	36

O NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL NAS EXECUÇÕES FISCAIS: ANÁLISE SOBRE A APLICABILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA À LEI Nº 6.830/80

Brenna Lorena dos Santos Alves¹

RESUMO

O presente artigo busca investigar a aplicabilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), trazido pelo Novo Código de Processo Civil (CPC/2015), nos artigos 133 a 137, aos executivos fiscais, regidos pela Lei nº 6.830/80. O novo instituto surge para disciplinar, processualmente, a hipótese de direito material que autoriza o afastamento episódico da autonomia patrimonial da pessoa jurídica em razão da sua utilização abusiva, pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, de acordo com o art. 50 do Código Civil. Com isso, é evidente a intenção do legislador em alinhar o novel códex aos mandamentos da Constituição Federal de 1988, especialmente no que diz respeito aos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa. Desta feita, pretende-se, primeiramente, explorar de que forma se aplica o CPC/2015 ao microsistema de cobrança dos créditos fazendários, e se o incidente estaria de acordo com a finalidade perseguida pela execução fiscal. Por conseguinte, afunila-se a análise, através do contraste entre os institutos da desconsideração da personalidade jurídica, oriunda do Código Civil, e a responsabilidade tributária, prevista no artigo 135, III, do Código Tributário Nacional. Com essas premissas estabelecidas, pretende-se chegar a uma conclusão satisfatória à atual controvérsia jurídica existente acerca da compatibilidade do IDPJ às execuções fiscais.

Palavras-Chave: Novo Código de Processo Civil. Execução fiscal. Teoria do diálogo das fontes. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica. *Disregard doctrine*.

1 INTRODUÇÃO

O advento da Lei nº 13.105/2015, ou Novo Código de Processo Civil (CPC/2015), vigente desde março de 2016, representa um importante avanço no tratamento da disciplina processual brasileira. Já no art.1º do novel código² é possível identificar a preocupação do legislador infraconstitucional em priorizar um modelo processual consentâneo com os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição Federal de 1988 (CRFB/88), a fim de concretizar o direito constitucional ao processo justo (MARINONI, 2017), ao devido processo legal, ao contraditório, à ampla defesa, dentre outros mandamentos fundamentais³.

¹ Aluna de Graduação em Direito na Universidade Estadual da Paraíba - Campus I.

E-mail: brenna.s.alves@gmail.com

² Art. 1º. O processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil, observando-se as disposições deste Código.

³ A saber: CPC/2015 - art. 8º. Ao aplicar o ordenamento jurídico, o juiz atenderá aos fins sociais e às exigências do bem comum, resguardando e promovendo a dignidade da pessoa humana e observando a proporcionalidade, a razoabilidade, a legalidade, a publicidade e a eficiência.

Para consubstanciar o seu objetivo primordial – aperfeiçoar o processo como meio para a tutela de direitos em um Estado Democrático de Direito – o CPC/2015 trouxe inúmeros mecanismos processuais inéditos, como é o caso do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), previsto em seus artigos 133 a 137. Trata-se de novidade legislativa louvável, uma vez que prima pelo postulado constitucional do contraditório e ampla defesa (art. 5º, inciso LV, da CRFB/88)⁴, como será analisado em tópico próprio do presente artigo.

Outrossim, sabe-se que o CPC/2015, conforme preconizado em seu art. 15, propõe uma teoria geral do processo, com normas gerais aplicáveis aos demais ramos do processo civil e administrativo. No entanto, diante do modelo processual introduzido pela nova legislação, surgem dúvidas acerca do alcance e aplicabilidade de suas normas em microssistemas processuais específicos, como é o caso da execução fiscal.

Nesse contexto, o objetivo do presente artigo é analisar a aplicação do CPC/2015, especialmente no que diz respeito ao Instituto da Desconsideração da Personalidade Jurídica, aos executivos fiscais, disciplinados pela Lei nº 6.830/1980, que estabelece um rito diferenciado para a cobrança dos créditos tributários e não tributários pela Fazenda Pública.

Isso porque há significativas controvérsias doutrinárias e jurisprudenciais acerca da aplicabilidade do IDPJ ao microssistema proposto pela Lei 6.830/1980, de modo que ainda não há um efetivo consenso sobre o tema⁵. Por essa razão é que, no presente artigo, busca-se investigar uma possível solução para a referida celeuma, dada a sua importância prática no cotidiano da advocacia pública e privada, que envolve, a um só tempo, os interesses arrecadatórios do Estado e o direito de defesa do contribuinte.

Para isso, partir-se-á de uma análise acerca de como se dá, de forma geral, a integração das normas do CPC/2015 aos executivos fiscais, à luz da teoria do diálogo das fontes e em conformidade com a finalidade do microssistema de execução fiscal. Posteriormente, apresentar-se-á o conceito e requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica, observando se esse fenômeno está presente, especificamente, na hipótese de responsabilização tributária consubstanciada no art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), por ser esta uma das situações mais habituais de redirecionamento enfrentadas no âmbito das execuções fiscais de crédito tributário.

⁴ Art. 5º. [...] LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes;

⁵ Inclusive, essa é a controvérsia representativa do primeiro Incidente de Resolução de Demandas Repetitivas – IRDR – do Tribunal Regional Federal da 3ª Região (IRDR nº 4.03.1.000001. Relator: Desembargador Federal BAPTISTA PEREIRA. Processo Paradigma: 0017610-97.2016.4.03.0000).

Por fim, serão evidenciados os aspectos processuais essenciais do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, bem como o avanço que esse instituto representa para o processo civil brasileiro. A partir do exame pormenorizado das premissas supramencionadas, pretende-se chegar a uma conclusão satisfatória acerca da compatibilidade do IDPJ com as execuções fiscais tributárias, notadamente quanto à hipótese de responsabilização fundada no art. 135, III, do CTN, contrastando-se argumentos favoráveis e contrários, oriundos da melhor doutrina e jurisprudência pátrias.

2 APLICAÇÃO DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL AOS EXECUTIVOS FISCAIS

Como ponto de partida do presente escrito, faz-se imprescindível compreender a *ratio legis* do microssistema que rege o processo de execução fiscal, a fim de vislumbrar a compatibilidade de outros diplomas legais – *in casum*, o CPC/2015 – com a finalidade preconizada pelo rito de cobrança dos créditos fazendários, disciplinado pela Lei nº 6.830/1980 – a denominada Lei de Execução Fiscal (LEF).

2.1 A FINALIDADE DO MICROSSISTEMA DE EXECUÇÃO FISCAL

No dizer de Machado (2014, p. 225),

[...] processo de execução por quantia certa, fundado em título extrajudicial, através do qual se busca a prestação da tutela jurisdicional executiva [...] seu papel, no âmbito tributário, é o de obter o adimplemento do crédito tributário (da União, dos Estados-membros, do Distrito Federal, dos Municípios, e de suas respectivas autarquias ou fundações.) devidamente constituído, vencido, exigível e não pago⁶.

A LEF surge, justamente, com a finalidade de tornar a cobrança judicial de créditos tributários mais célere e eficaz, em substituição ao antigo modelo de execução disciplinada no Código de Processo Civil de 1973. Isso se dá em razão do interesse público resguardado pela execução fiscal, conforme leciona Marins (2016, p. 728, grifo nosso):

Tem razão de ser o regime próprio na ideia de maior eficiência na cobrança do crédito tributário, consequentemente garantindo prestígio do interesse público a ele conexo, **sendo opção do legislador dotar a Fazenda Pública de instrumentos mais eficientes e céleres para a satisfação de seus créditos.** Desta maneira, **cria-se, com vistas a atender o interesse público, disciplina especial dotada de prerrogativas instrumentais postas à disposição da Fazenda Pública.**

⁶ A definição apresentada pelo autor também encontra respaldo na literalidade do art. 1º da LEF, segundo o qual 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.

Por sua vez, a Certidão de Dívida Ativa – CDA – é o título extrajudicial⁷ que aparelha a execução fiscal. Dotada de certeza, liquidez e exigibilidade, a CDA corporifica os créditos inscritos em dívida ativa, por meio de prévio procedimento administrativo que oportunize o contraditório e a ampla defesa⁸ (MARINS, 2016). Tais créditos podem ter origem tributária ou não⁹, no entanto, é seguro dizer que a execução fiscal se presta, de forma prioritária, à recuperação forçada de créditos tributários (MOURA, 2015), razão pela qual será este o recorte encontrado no presente artigo.

Com efeito, a execução fiscal é o único instrumento processual judicial de que dispõe a Fazenda Pública para a recuperação dos seus créditos inscritos em dívida ativa (MOURA, 2015; MACHADO, 2014). Por meio deste procedimento especial, o contribuinte é citado para pagar, em cinco dias, o crédito devido¹⁰; do contrário, pode ter seus bens penhorados e levados à hasta pública¹¹.

Ressalte-se que, em 2017, o valor da dívida ativa da União já alcança a cifra de R\$ 1,8 trilhão de reais (MENDES; GUIMARÃES; VIZIOLI, 2017). Outrossim, segundo dados divulgados pela PGFN, em 2017, no período de janeiro a setembro, foram recuperados pouco mais de R\$ 12 bilhões — valores referentes aos créditos tributários e não tributários da União, previdenciários e de FGTS —, que representam 18% de crescimento real comparado aos R\$ 10,2 bilhões de 2016 (BRASIL, 2017).

Não há dúvidas, portanto, acerca da importante função arrecadatória exercida pela execução fiscal, haja vista ser instrumento judicial imprescindível para a recuperação de receitas que serão indispensáveis à atividade financeira do Estado, voltada ao atendimento da necessidade pública. Contudo, esse instrumento também possui notáveis funções sociais ainda não devidamente exploradas pela doutrina (MOURA, 2015), e que, pela sua importância, passarão a ser brevemente explanadas a seguir.

2.1.1 O dever fundamental de pagar tributos

A atividade financeira é o instrumento para que o Estado atinja a sua finalidade precípua: a necessidade pública. Isso porque obter recursos e efetuar gastos não consiste um

⁷ Conforme art. 784, IX, do CPC/2015.

⁸ Conforme art. 5º, LV, CF/88.

⁹ Virtualmente, qualquer crédito inscrito em Dívida Ativa pode ser cobrado por meio de execução fiscal, conforme art. 1º, §2º, da LEF.

¹⁰ Conforme art. 8º, da LEF.

¹¹ Conforme arts. 10 e 22, da LEF.

fim em si mesmo, mas sim em um conjunto de ações do Estado para obtenção de receitas e realização de gastos para o atendimento da necessidade pública (TORRES, 2011).

Sobre a necessidade pública, Baleeiro (2004, p. 4), em precisa lição, a conceitua como sendo “toda aquela de interesse geral, satisfeita pelo processo do serviço público. É a intervenção do Estado para provê-la, segundo aquele regime jurídico, que lhe dá o colorido inconfundível”.

Ademais, é importante ressaltar que a concretização das necessidades coletivas não constitui uma faculdade da Administração Pública, uma vez que são deveres decorrentes da própria Constituição Federal (MOURA, 2015; LEITE, 2015).

Desta feita, é inviável falar em eficácia ou proteção de direitos sem que haja um custeio público (HOLMES; SUSTEIN, 1999). É razoável deduzir, portanto, que um direito só existe, em realidade, quando tem um custo, pois as liberdades individuais e coletivas pouco significam se aqueles que as possuem não puderem, efetivamente, exercê-las.

É por esse raciocínio que, hodiernamente, fala-se no *dever fundamental de pagar tributos*, tese jurídica consolidada pelo professor português José Casalta Nabais (2004). Em síntese, é fato que o contribuinte possui um vasto rol de direitos e garantias expressamente previstos na Constituição Federal. Em contrapartida, não se pode ignorar a coexistência de deveres fundamentais, sendo um deles, segundo decidido pelo próprio Supremo Tribunal Federal, na ADI 1055/DF¹², o dever fundamental de pagar tributos.

Na ocasião, discutia-se a inconstitucionalidade da Lei nº 8.866/94, que estabelecia a possibilidade de prisão do depositário infiel de débitos tributários. Segundo o Ministro Relator Gilmar Mendes, o dever fundamental de pagar tributos encontra esteio no art. 145, §1º, da CF/88, em decorrência direta do princípio da capacidade contributiva. Transcreve-se, oportunamente, o teor literal do voto prolatado pelo Ministro, para melhor compreensão:

É cediço que há o dever fundamental de pagar tributos, entretanto os meios escolhidos pelo Poder Público devem estar jungidos à necessidade da medida, à adequação e à proporcionalidade, em sentido estrito, de restringir os meios de adimplemento em caso de cobrança judicial, as quais não estão presentes na apreciação da legislação ora questionada.

O Estado brasileiro baseia-se em receitas tributárias. **Um texto constitucional como o nosso, pródigo na concessão de direitos sociais e na promessa de prestações estatais aos cidadãos, deve oferecer instrumentos suficientes para que possa fazer frente às inevitáveis despesas que a efetivação dos direitos sociais requer. O tributo é esse instrumento. Considera-se, portanto, a existência de um dever fundamental de pagar impostos. No caso da Constituição, esse dever está expresso no § 1º do art. 145.** (grifó nosso).

¹² STF. Plenário. ADI 1055/DF, Rel. Min. Gilmar Mendes, julgado em 15/12/2016 (Info 851).

Embora oportuno, não cabe aqui uma discussão acerca do “tamanho” que o Estado deve assumir, pois isso oscila conforme o número de atribuições assumido pelo ente (LEITE, 2015), tampouco quanto a meios mais eficazes do que a execução fiscal na recuperação do crédito público¹³, por fugirem do recorte ora proposto. O que importa, aqui, é que o cidadão tem o dever fundamental de contribuir para a manutenção dos serviços essenciais do Estado, seja na condição de contribuinte ou na de responsável pelo crédito tributário.

Dito isso, é razoável concluir que o dever fundamental de pagar tributos é a própria razão de ser do microssistema de cobrança dos créditos tributários e, ainda, é o que justifica o procedimento mais célere e eficaz de que dispõe a Fazenda Pública para satisfação das obrigações tributárias por meio da execução fiscal, pois, dessa forma, concretizam-se os princípios constitucionais da igualdade (art. 5º da CF/88) e da livre concorrência (art. 170, IV, da CF/88). É o que ensina Moura (2015, p. 26, grifo nosso) em concisa e primorosa lição:

A execução fiscal fará justiça fiscal ao igualar o mau pagador ao contribuinte. Compelindo o devedor a pagar o tributo devido, restabelece-se a igualdade entre ele e o contribuinte: ambos cumpriram seu dever fundamental de pagar tributos e deram, na medida de suas possibilidades, sua contribuição para a sociedade.
Além de consolidar, na seara tributária, o princípio da igualdade, a execução fiscal também densifica, nesta mesma seara, o princípio da livre concorrência. A carga tributária no Brasil é reconhecidamente alta. **Deixar de recolher os tributos devidos configura inegável abuso do poder econômico tendente à dominação do mercado, à eliminação da concorrência e ao aumento arbitrário dos lucros, fatos que à lei cabe reprimir.**

A execução fiscal não pode ser vista como um “privilégio” aos meros interesses arrecadatórios do Estado. Pelo contrário: a sociedade é a verdadeira beneficiária da execução fiscal, que pretende a promoção da justiça fiscal e assegurando ao mercado o princípio constitucional da livre concorrência (MOURA, 2015).

Dito de outro modo, haja vista a indispensabilidade da execução fiscal à arrecadação judicial do crédito público, conjugado a sua função social, que se manifesta pela concretização dos princípios da igualdade, da livre concorrência e da capacidade contributiva, pode-se concluir que o microssistema de cobrança do crédito fazendário se presta ao *enforcement* dos direitos fundamentais, sejam eles positivos ou negativos, e é corolário do dever fundamental de pagar tributos.

¹³ Em termos absolutos, a arrecadação por meio da execução fiscal é alta, mas, percentualmente, ainda é pouco expressiva. Atualmente, já se fala em meios alternativos de cobrança do crédito público que se mostram mais promissores, tais quais o protesto de Certidão de Dívida Ativa e a execução fiscal administrativa. Contudo, não pertine ao presente escrito fazer um comparativo entre os meios de cobrança.

2.2 A TEORIA DO DIÁLOGO DAS FONTES COMO CRITÉRIO DE SUPERAÇÃO DE ANTINOMIAS

O advento da Lei nº 13.105/2015 – o CPC/2015 – em 16 de março de 2016, representa significativo avanço ao tratar das normas gerais que disciplinam o processo civil brasileiro. Isso porque o novel código é resultado, sobretudo, da constitucionalização do Direito Processual, conforme se depreende da literalidade do art. 1º do mencionado diploma, segundo o qual: “O processo civil será ordenado, disciplinado e interpretado conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil, observando-se as disposições deste Código”.

Do referido fenômeno decorrem, conforme Didier Jr. (2017), duas dimensões: primeiro, a reprodução, dentro do código, da literalidade do texto constitucional¹⁴, notadamente quanto aos direitos fundamentais; segundo, que deve haver o vislumbre das normas processuais infraconstitucionais como instrumentos para a materialização das disposições constitucionais.

Com efeito, se assim o é em relação a um código que prevê normas processuais civis gerais, quanto mais no que se refere aos microssistemas processuais específicos, tais quais o Código de Defesa do Consumidor, a Consolidação de Leis Trabalhistas e, nomeadamente, a Lei de Execuções Fiscais. Veja-se, pois, que a própria razão de ser dessas legislações especiais é a concretização de mandamentos constitucionais distintos, como restou esclarecido no tópico anterior em relação às execuções fiscais.

Todavia, essa grande variedade de diplomas normativos é capaz de gerar dúvidas, tal qual a que dá nome ao presente artigo. Desse modo, antes de se partir para a análise própria do IDPJ no âmbito das execuções fiscais, cabe dar um passo para trás a fim de verificar, primariamente, de que maneira o CPC/2015 se aplica à LEF – ou seja, qual deve ser o critério de resolução de quaisquer antinomias envolvendo os dois sistemas processuais.

Sabe-se que, conforme a conjugação do art. 1º da LEF com os art. 15 e 1.046, § 2º, do CPC/2015, as normas deste diploma se aplicam de forma subsidiária e suplementar às execuções fiscais. Um exemplo prático disso é que a LEF não dispõe de parte recursal própria, sendo esta quase que inteiramente disciplinada pelo CPC/2015¹⁵. Outro exemplo bastante ilustrativo diz respeito ao efeito suspensivo dos embargos à execução propostos pelo devedor, que, conforme sedimentado pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ), deve obedecer

¹⁴ Por exemplo, o art. 3º do Novo CPC, que praticamente reproduz o art. 5º, inciso XXXV, da CF/88.

¹⁵ Exceto quanto aos embargos infringentes, previsto no art. 34 da Lei 6.830/80.

aos requisitos do art. 543-C do CPC/73 (atual art. 1.036 do CPC/2015)¹⁶, uma vez que a LEF não dispõe acerca dos efeitos oriundos da propositura dos embargos.

No entanto, o imbróglio surge quando há um conflito aparente de normas jurídicas, especialmente diante de uma lei nova, que não pode ser resolvido adequadamente de acordo com os critérios clássicos de resolução de antinomias jurídicas – quais sejam, cronologia, especialidade e hierarquia¹⁷ – pois, muitas vezes, estes vão de encontro à própria finalidade preconizada pela lei especial.

Segundo Tartuce (2017, p. 45), “Em um primeiro caso de antinomia de segundo grau aparente, quando se tem um conflito de um a norma especial anterior e outra geral posterior, prevalecerá o critério da especialidade, prevalecendo a primeira norma”. É exatamente esse o caso da LEF – lei anterior e especial – em relação ao CPC/2015 – lei posterior e geral.

Contudo, o critério da especialidade é insuficiente, sobretudo em duas situações: quando a norma geral posterior é mais adequada e condizente com o fundamento constitucional da lei especial; e quando a lei geral traz instituto novo, inexistente na norma especial anterior, porém incompatível com a sua *ratio legis*.

Nesse contexto, surge a teoria do diálogo das fontes como critério de resolução de antinomias. Trata-se de teoria desenvolvida pelo jurista alemão Erik Jayme e amplamente difundida, no Brasil, pela professora consumerista Cláudia Lima Marques. Ela identificou que o Código Civil de 2002, era, em vários aspectos, mais atual e eficaz na proteção das relações de consumo do que o próprio Código de Defesa do Consumidor de 1990. Segundo a renomada autora:

Na pluralidade de leis ou fontes, existentes ou coexistentes no mesmo ordenamento jurídico, ao mesmo tempo, que possuem campos de aplicação, ora coincidentes, ora não coincidentes, **os critérios tradicionais da solução dos conflitos de leis no tempo (Direito intertemporal) encontram seus limites. Isso ocorre, porque pressupõe a retirada de uma das leis (a anterior, a geral e a de hierarquia inferior) do sistema, daí porque propõe Erik Jayme, o caminho do “diálogo das fontes”, para a superação das eventuais antinomias aparentes** existentes entre o CDC e o CC/2002 (MARQUES, 2004, p. 35, grifo nosso).

Por essa razão, a doutrinadora entende que a solução para o conflito aparente de normas não reside na simples retirada de uma destas do sistema jurídico, como supõem os clássicos critérios supramencionados. Ao contrário: deve haver uma mudança do paradigma em busca do “diálogo” entre as fontes normativas, de acordo com a finalidade visada em

¹⁶ Tal entendimento restou consolidado no julgamento do REsp 1.272.827/PE, sob o rito dos recursos representativos de controvérsia.

¹⁷ Respectivamente, *lex posterior derogat lex priori*, *lex specialis derogat legi generali*; e *lex posterior generalis non derogat priori specialis*.

ambas. “Este atual e necessário diálogo das fontes permite e leva a aplicação simultânea, coerente e coordenada das plúrimas fontes legislativas convergentes com a finalidade de proteção efetiva” (MARQUES, 2004, p. 44).

Interessante, ainda, é o posicionamento de Tartuce (2017, p. 64) em defesa do diálogo das fontes. Segundo o autor, “a teoria do diálogo das fontes surge para substituir e superar os critérios clássicos de solução das antinomias jurídicas (hierárquico, especialidade e cronológico). Realmente, esse será seu papel no futuro”¹⁸. Esse marco teórico seria condizente com a visão unitária do ordenamento jurídico, decorrente do supramencionado fenômeno da constitucionalização do direito.

Ora, ao fundamentar a aplicação do diálogo das fontes para as relações de consumo, Marques (2004) defende que há dois sistemas diferentes: um geral para as relações entre iguais e um microssistema para as relações desequilibradas, ou entre diferentes.

Não restam dúvidas, portanto, que esse mesmo raciocínio deve ser aplicado aos executivos fiscais, uma vez que esse microssistema se presta, justamente, à concretização de mandamentos constitucionais ligados à noção moderna de isonomia¹⁹. Isso porque a cobrança dos créditos fazendários é orientada segundo os já mencionados princípios da igualdade, livre concorrência, capacidade contributiva e do dever fundamental de pagar tributos.

A tese jurídica em comento foi utilizada, inclusive, como baliza fundamental no Parecer PGFN/CRJ/Nº618/2016, elaborado pela Procuradora da Fazenda Nacional Flávia Palmeira De Moura Coelho, no qual se buscava avaliar os impactos do CPC/2015 às execuções fiscais. Em suas palavras:

40. A Teoria do Diálogo das Fontes desenvolvida por Jayme e introduzida no Brasil pela já bastante citada doutrinadora consumerista Cláudia Lima Marques, que também trabalhou nela, deve ser vista como método passível de coordenar as diferentes fontes normativas que compõem o ordenamento jurídico, de modo a visualizá-lo como um sistema coerente, além de reduzir a complexidade e realizar valores constitucionais, promovendo assim, uma releitura dos tradicionais critérios para solucionar as controvérsias. Considera, portanto, que esse método não somente pode, como deve ser aplicado na interpretação das novas regras trazidas pelo nCPC [sic] em relação à Lei 6.830/80.

Oportuno destacar que não é a primeira vez que a Fazenda Nacional adota a teoria do diálogo das fontes para resolução de antinomias. A mencionada parecerista buscou fundamento no Parecer PGFN/CRJ/Nº1.732/2007, lavrado pelo Procurador da Fazenda

¹⁸ Inclusive, já há precedentes do STJ que confirmam a posição do jurista. A saber: Decisão aplicando a regra geral do CPC/73 sobre a ausência de efeito suspensivo automático nos embargos à execução fiscal (REsp 1272827); decisão reconhecendo a penhora *on line*, prevista no CPC/73, como aplicável aos executivos fiscais (REsp 1184765).

¹⁹ Esse fator é evidenciado quando se observa que a própria finalidade da tributação encontra escopo na noção de igualdade substancial – ou justiça distributiva - de Aristóteles.

Nacional Paulo Mendes de Oliveira, que, na ocasião, analisou a microrreforma ocorrida em 2007 no CPC/73, a qual também trouxe relevante impacto aos executivos fiscais, com inovações ainda mais benéficas do que as disposições da legislação especial, à época. Nesse contexto, sucedem algumas das principais conclusões do renomado jurista:

92. Constitui ideia assente na comunidade jurídica nacional que as leis devem ser sempre interpretadas em consonância com a finalidade a que se propuseram. Assim, se uma norma é criada com o objetivo de conferir tratamento mais benéfico aos consumidores, idosos, alimentandos etc, o trabalho do exegeta deve ser desenvolvido a proporcionar a eficácia prática de tais escopos, sob pena da legislação ficar distanciada daquilo a que se propôs.

[...]

95. Estaríamos diante de uma insuportável contradição, admitir a ideia de que o legislador especializou o tratamento de certa categoria para beneficiá-la e, pela sua inação em alterar também a lei especial, editou regramentos ainda mais benéficos na regulação geral. Ora, quem deveria ser privilegiado acabaria sendo prejudicado com a evolução da lei geral.

[...]

100. Pensamos que a melhor interpretação a ser feita do ordenamento é a sistemático-teleológica, no intuito de transportar as ideias perfilhadas na “Teoria do Diálogo das Fontes” para a execução fiscal, possibilitando que as normas previstas no CPC, que confirmam maior celeridade e efetividade à execução em relação à LEF, mesmo que contrária aos ditames desta, há de ser aplicada no executivo fiscal.

Cumprе salientar, todavia, que há vozes doutrinárias em sentido contrário à aplicação do diálogo das fontes na execução fiscal. Nesse sentir, Marins (2016, p. 732) aponta, em síntese, que a LEF se trata de lei promulgada “sob os influxos do Estado totalitário” – pois foi criada e aprovada sob a égide do regime constitucional de 1969 – e que não há de se falar em “vulnerabilidade” do Estado que justifique a aplicação da teoria do diálogo das fontes em seu favor.

Com a devida vênia ao entendimento do ilustríssimo autor, mas não há como concordar com o seu posicionamento. O contexto histórico da edição de uma lei não é suficiente para afastar o seu fundamento de validade.²⁰ Do contrário, poderiam ser descartadas do ordenamento jurídico legislações que representam a concretização de importantes valores constitucionais da Carta de 1988, como por exemplo, a Consolidação das Leis Trabalhistas de 1943, que consubstancia o maior pilar na proteção dos direitos trabalhistas no Brasil, apesar de editada sob a égide do Estado Novo.

Isso porque a legislação não se petrifica no tempo, uma vez que é constantemente reinterpretada pelos Tribunais competentes segundo a ordem constitucional vigente, de modo que é possível afirmar, com segurança, que há uma sólida compatibilidade entre a Lei de Execuções Fiscais e a Constituição Federal de 1988.

²⁰ Para isso, há o fenômeno constitucional da recepção de normas, que analisa a compatibilidade material da legislação existente ante a nova Constituição.

Ademais, o doutrinador se equivoca ao considerar que a LEF tem como finalidade primária a proteção dos interesses arrecadatórios do Estado. Isso porque, conforme dito alhures, a Lei 6.830/80 possui, modernamente, como objetivo principal, a efetivação da justiça fiscal e do equilíbrio concorrencial, assim como o *enforcement* dos direitos fundamentais. Há, conforme respaldado por Moura (2016, p. 26), a “necessidade de igualar o mau pagador ao contribuinte”, sendo este último o efetivo beneficiário da execução fiscal.

Desta feita, tem-se que a teoria do diálogo das fontes parece ser a chave que destrava o CPC/2015 ante as antinomias aparentes entre o novel códex e as leis especiais protetivas, sobretudo as execuções fiscais (MOURA, 2016). Sendo assim, este será o marco teórico utilizado como base para a análise a que se propõe o presente estudo.

3 DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA VS REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

Antes de passar para a disciplina processual prescrita no CPC/2015, é importante delimitar a situação de direito material capaz de desencadear o procedimento incidental para desconsideração da personalidade jurídica. É possível depreender, desde logo, que o referido incidente só será cabível nas hipóteses em que se vislumbre a ocorrência de desconsideração da personalidade jurídica. Esta pode parecer uma asserção óbvia, porém, é comum a confusão deste com outros institutos de efeitos semelhantes, mas que possuem fundamento legal diferente, como é o caso da responsabilidade tributária preconizada no art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), frequentemente observada no âmbito das execuções fiscais.

É imprescindível a distinção entre os institutos, a fim de observar se o redirecionamento da execução fiscal, com base na sujeição tributária do mencionado dispositivo do CTN, consubstancia hipótese de manifestação da *disregard doctrine* apta a ensejar a aplicabilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica.

3.1 A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Em regra, vige o princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica em relação aos seus sócios e administradores, segundo o qual estes últimos teriam apenas responsabilidade subsidiária em relação às dívidas societárias: primeiro, exaure-se o patrimônio da pessoa jurídica; após, caso assim permita o tipo societário, respondem os integrantes da pessoa jurídica. Esse princípio é fundamental para o exercício da atividade econômica, uma vez que

ameniza os riscos de mercado para os empreendedores. Contudo, valendo-se da prerrogativa de limitação da responsabilidade, muitos sócios cometem fraudes e perpetraram ilícitos, prejudicando terceiros de boa-fé ou a própria organização societária.

Tendo em vista essa realidade, surge a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, ou *disregard of the legal entity*, conforme a sua origem no direito anglo-saxão²¹. Nas palavras de Tartuce (2017, p.126), “[...] o véu ou escudo, no caso da pessoa jurídica, é retirado para atingir quem está atrás dele, o sócio ou administrador”. Dito de outro modo, a autonomia patrimonial da pessoa jurídica é afastada para que se possa atingir o patrimônio dos sócios dotados de desígnios ilícitos ou abusivos.

A *disregard doctrine* foi expressamente incorporada pela legislação pátria no Código Civil de 2002, que delimita, em seu art. 50, os casos em que se observa o abuso da personalidade jurídica aptos a ensejar o levantamento do seu véu (*lifting of the corporate veil*):

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

O Código Civil (CC/2002) adota a denominada *teoria maior* da desconsideração da personalidade jurídica²², sendo esta a hipótese clássica de afastamento da autonomia patrimonial da pessoa jurídica. Limitar-se-á, no presente artigo, ao estudo dessa hipótese²³, por ser esta a que guarda maior semelhança com os casos típicos enfrentados no âmbito dos executivos fiscais.

De acordo com a teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica, são necessários dois requisitos para atingir o patrimônio dos sócios ou administradores, sendo estes o abuso da personalidade jurídica e o prejuízo ao credor (TARTUCE, 2016). Desse modo, alguns parâmetros devem ser observados para a referida desconsideração, e estes podem ser encontrados no art. 187 do Código Civil, conforme o qual o abuso de direito é *ato ilícito que excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes*.

²¹ Segundo Tartuce (2017, p.126), a *disregard of the legal entity* tem origem no caso *Salomon vs. Salomon & Co.*, julgado na Inglaterra, em 1897.

²² Por outro lado, é adotada a teoria menor da desconsideração da personalidade para as relações de consumo (art. 28, §5º, do Código de Defesa do Consumidor) e para os danos ambientais (art. 4º da Lei nº 9.605/1998). Segundo essa teoria, basta o prejuízo ao credor para afastar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica.

²³ Há, também, a hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica, quando bens da empresa são atingidos para responder dívidas contraídas pelos sócios (vide Enunciado 283 CJF/STJ). Ocorre frequentemente quando o sócio busca ocultar bens particulares, atribuindo-os à pessoa jurídica.

Outrossim, da literalidade do art. 50 do CC/2002, podem ser extraídas algumas conclusões: i) a desconsideração da personalidade jurídica depende do *abuso de personalidade*, que se dá pelo *desvio de finalidade*²⁴ ou pela *confusão patrimonial*²⁵; ii) o seu deferimento, em processo judicial, depende de requerimento das partes (ou pelo Ministério Público, quando lhe couber); iii) atinge os bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica; iv) diz respeito não a todas, mas apenas a certas e determinadas relações de obrigações da pessoa jurídica.

Oportuno, ainda, é colacionar alguns dos principais Enunciados das Jornadas de Direito Civil acerca do tema em análise. Anote-se que só se aplica a desconsideração da personalidade jurídica quando houver a prática de ato irregular e, limitadamente, aos administradores ou sócios que nela hajam incorrido (Enunciado 7º do CJF/STJ) e que esses parâmetros – desvio de finalidade social ou confusão patrimonial – devem ser interpretados restritivamente (Enunciado 146 CJF/STJ).

Ato contínuo, a aplicação da teoria da desconsideração prescinde da demonstração de insolvência da pessoa jurídica (Enunciado 281 do CJF/STJ), pois o mero encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica, por si só não basta para caracterizar abuso da personalidade jurídica (Enunciado 282 CJF/STJ), ao contrário do que ocorre em sede de execução fiscal (Súmula 435 do STJ). Além disso, importante destacar que, mesmo com a positivação da *disregard doctrine* no direito pátrio, ficam mantidos os parâmetros existentes nos microssistemas legais e na construção jurídica sobre o tema (Enunciado n. 51 CJF/STJ).

De mais a mais, acerca dos efeitos do levantamento da autonomia subjetiva da pessoa jurídica, deve haver uma distinção entre a despersonalização e desconsideração. Na primeira hipótese, a pessoa jurídica é dissolvida, nos termos do art. 51 do CC/2002. Já no segundo caso, pautado no art. 50 do CC/2002, a pessoa jurídica permanece no polo passivo da demanda, havendo apenas o deferimento judicial para a inclusão dos sócios e/ou administradores, que responderão de forma integral, conforme o art. 790, VII, do CPC/2015, e de entendimento pronunciado pelo STJ²⁶:

A partir da desconsideração da personalidade jurídica, a execução segue em direção aos bens dos sócios, tal qual previsto expressamente pela parte final do próprio art. 50, do Código Civil e não há, no referido dispositivo, qualquer restrição acerca da execução, contra os sócios, ser limitada às suas respectivas quotas sociais e onde a lei não distingue, não é dado ao intérprete fazê-lo.

²⁴ Afastamento do objeto social descrito no ato constitutivo (DIDIER, 2017, p. 121).

²⁵ Quando não ocorre a separação do patrimônio do sócio e da pessoa jurídica (Op. cit.).

²⁶ STJ – REsp 1325663/SP, Rel. Ministra NANCY ANDRIGHI, TERCEIRA TURMA, julgado em 11/6/2013, DJe 24/6/2013.

É como se a pessoa jurídica, cuja autonomia patrimonial foi afastada, deixasse de existir dentro daquela relação processual, restando a pessoa que teve a personalidade afastada, contra quem serão voltados os esforços para cumprimento da obrigação pleiteada (MOURA, 2015, p. 102). O doutrinador Requião (1969, p.14), precursor da *disregard doctrine* no Brasil, explica como se dá essa suspensão episódica do ato constitutivo da pessoa jurídica:

O mais curioso é que a 'disregard doctrine' não visa a anular a personalidade jurídica, mas somente objetiva desconsiderar no caso concreto, dentro de seus limites, a pessoa jurídica, em relação às pessoas e os bens que atrás dela se escondem. E caso de declaração de ineficácia especial da personalidade jurídica para determinados efeitos, prosseguindo todavia a mesma incólume para seus outros fins legítimas.

Feitas essas considerações básicas, passa-se à análise de outra hipótese de responsabilização, oriunda da legislação tributária, com fulcro no art. 135, III, do Código Tributário Nacional, a fim de verificar as afinidades e diferenças essenciais entre os institutos, para que se possa chegar a uma conclusão ao seguinte questionamento: estar-se-ia, nesse caso, diante de uma hipótese clássica de desconsideração da personalidade jurídica?

3.2 O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL

Segundo as lições de Moura (2015), o redirecionamento da execução fiscal é um fenômeno processual que consubstancia uma das situações mais comuns enfrentadas na cobrança dos créditos tributários. Esse instituto encontra escopo no art. 135, III, do Código Tributário Nacional (CTN), que assim dispõe:

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

Trata-se de hipótese de responsabilização pessoal de terceiro – no caso, o sócio gerente ou administrador – em decorrência da sua atuação irregular. Dessa forma, o patrimônio pessoal do corresponsável responderá pela dívida como um todo e não apenas à multa referente ao seu descumprimento (ALEXANDRE, 2017, p. 410) nem se limita às obrigações tributárias decorrentes diretamente de seus atos (MACHADO, 2010, p. 169).

Ademais, por se tratar de fenômeno processual, há de se destacar que essa situação não se observa quando o nome do corresponsável já se encontra insculpido na CDA²⁷, mas apenas quando a pessoa – a qual o redirecionamento pretende alcançar – passa a integrar uma execução fiscal já existente, quando observados os seus requisitos.

Depreende-se, da literalidade do dispositivo supracolacionado, que a Fazenda Nacional poderá requerer a inclusão, no polo passivo da demanda, de sócios ou administradores com poderes de gerência que atuem com *excesso de poderes* ou *infração à lei, contrato social ou estatuto da pessoa jurídica*. Nesse ponto, cabe destacar que a mera condição de sócio é insuficiente para o redirecionamento da execução fiscal, pois a condução da empresa – ou seja, o efetivo poder de gerência – é que é relevante para essa responsabilização²⁸ (PAULSEN, 2017).

Com efeito, a corresponsabilidade preconizada no art. 135, III, do CTN implica a responsabilização *peçoal* do indivíduo com poderes de gestão. Todavia, insta salientar que essa modalidade não implica a *exclusividade* que parte da doutrina identifica (BECHO, 2014; COELHO, 2015), uma vez que a pessoa jurídica não é excluída, havendo apenas uma ampliação do polo passivo da demanda (MOURA, 2015; GONZÁLEZ, 2016; TORRES, 2001).

Noutro giro, na desconsideração da personalidade jurídica do Código Civil, o foco passa a ser o patrimônio dos sócios atingidos, ao passo que no redirecionamento da execução fiscal, como visto, há apenas um acréscimo de responsáveis pelo pagamento do crédito devido. Esse é, inclusive, o entendimento corroborado pelo STJ:

DIREITO PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. PERMANÊNCIA DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA APESAR DO REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL PARA SÓCIO-GERENTE.

Nos casos de dissolução irregular da sociedade empresária, o redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente não constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica. O STJ possui entendimento consolidado de que os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (REsp 174.532-PR, Primeira Seção, DJe 20/8/2001).

²⁷ Há uma presunção relativa de veracidade das informações contidas na CDA (art. 3º, Lei nº 6.830/80), cabendo o ônus da prova, nesse caso, ao sócio gerente ou administrador.

²⁸ Nesse ponto, sublinhe-se que a Primeira Turma do STJ está para decidir definitivamente, sob a sistemática dos recursos repetitivos (REsp 1.645.333/SP, 1.643.944/SP e 1.645.281/SP), de que forma pode ser redirecionada a execução fiscal quando da existência de dissolução irregular. A controvérsia reside no *alcance* da responsabilidade do sócio: se é necessária a gestão tanto à época do fato gerador quanto ao tempo da dissolução irregular; ou se basta o exercício dos poderes de gerência à época do encerramento irregular, ainda que o sócio não tenha exercido poderes de gestão ao tempo do fato gerador. Até a data de apresentação deste artigo, não foi proferida decisão pacificadora da controvérsia.

Isso, por si só, já seria suficiente para conduzir ao entendimento de que persiste a responsabilidade da pessoa jurídica. Além disso, atente-se para o fato de que nada impede que a Execução Fiscal seja promovida contra sujeitos distintos, por cumulação subjetiva em regime de litisconsórcio. Com efeito, são distintas as causas que deram ensejo à responsabilidade tributária e, por consequência, à definição do polo passivo da demanda: a) no caso da pessoa jurídica, a responsabilidade decorre da concretização, no mundo material, dos elementos integralmente previstos em abstrato na norma que define a hipótese de incidência do tributo; b) em relação ao sócio-gerente, o "fato gerador" de sua responsabilidade, conforme acima demonstrado, não é o simples inadimplemento da obrigação tributária, mas a dissolução irregular (ato ilícito). Além do mais, não há sentido em concluir que a prática, pelo sócio-gerente, de ato ilícito (dissolução irregular) constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica, fundada em circunstância independente. Em primeiro lugar, porque a legislação de Direito Material (CTN e legislação esparsa) não contém previsão legal nesse sentido. Ademais, a prática de ato ilícito imputável a um terceiro, posterior à ocorrência do fato gerador, não afasta a inadimplência (que é imputável à pessoa jurídica, e não ao respectivo sócio-gerente) nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito, o qual, portanto, subsiste normalmente. **Entender de modo diverso, seria concluir que o ordenamento jurídico conteria a paradoxal previsão de que um ato ilícito - dissolução irregular - ao fim, implicaria permissão para a pessoa jurídica (beneficiária direta da aludida dissolução) proceder ao arquivamento e ao registro de sua baixa societária, uma vez que não mais subsistiria débito tributário a ela imputável, em detrimento de terceiros de boa-fé (Fazenda Pública e demais credores).** (REsp 1.455.490-PR, Rel. Min. Herman Benjamin, julgado em 26/8/2014). (grifo nosso).

Outrossim, algumas considerações precisam ser feitas acerca dos atos irregulares capazes de ensejar a responsabilização em comento. No dizer de Gonzáles (2016, p. 152), há de se verificar o “grau da infração” praticada para verificar a responsabilidade do sócio-gerente. Complementando esse entendimento, nas lições de Moura (2015, p. 120), tem-se que “o redirecionamento da execução fica condicionado à demonstração, ainda que por indícios, do cometimento da infração ou de abuso de poder por parte do sócio que possua poderes de gerência”.

Nessa esteira, pacificou-se no STJ, através da Súmula nº 430²⁹, que o mero inadimplemento do tributo não é ato capaz de ensejar, por si só, a responsabilização do sócio-gerente. Por outro lado, quando constatada a dissolução irregular da empresa – situação comumente atestada pelo Oficial de Justiça no âmbito dos executivos fiscais – a jurisprudência consolidada do STJ, através da Súmula nº 435³⁰, entende que há, nesse caso, infração à lei apta a legitimar o redirecionamento da execução fiscal para o sócio infrator, pois há o descumprimento de uma série de procedimentos para a extinção da pessoa jurídica disciplinados por lei.

²⁹ Súmula 430/STJ. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

³⁰ Súmula 435/STJ. Presume-se dissolvida irregularmente 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.

Em contrapartida, o encerramento das atividades ou dissolução, ainda que irregulares, da sociedade não é causa, por si só, para a desconsideração da personalidade jurídica prevista no Código Civil³¹, servindo apenas como indício de que houve abuso de personalidade. Esse também é o entendimento adotado pela jurisprudência pátria majoritária, como restou consignado no Enunciado 282 da IV Jornada de Direito Civil, segundo o qual “O encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica, por si só, não basta para caracterizar abuso da personalidade jurídica”. Reside aqui, portanto, uma das principais diferenças entre os institutos ora contrastados.

Isso demonstra que, apesar dos efeitos semelhantes oriundos dessas modalidades de responsabilização – notadamente, o levantamento do véu da autonomia patrimonial da pessoa jurídica – os institutos não se confundem, pois se pautam em pressupostos e diplomas legislativos diferentes, conforme explanado. A Súmula nº 435 do STJ trata especificamente do redirecionamento da execução fiscal, sob os ditames e regras próprias do CTN, não podendo ser aplicada indistintamente aos casos de desconsideração da personalidade jurídica, que encontram o seu fundamento de validade no Código Civil.

A propósito, há também o Enunciado proferido na I Jornada de Direito Civil, segundo o qual “a teoria da desconsideração da personalidade jurídica – *disregard doctrine* – fica positivada no novo Código Civil, mantidos os parâmetros existentes nos microssistemas legais e na construção jurídica sobre o tema”. Vê-se, portanto, que o redirecionamento da personalidade jurídica consubstancia hipótese de sujeição tributária prevista em lei (art. 121, II e art. 135, III, do CTN) e não de manifestação da *disregard doctrine*. Com esse mesmo entendimento, Melo Filho (2015, p.450-451) leciona que:

Em todo caso, como o incidente trata, apenas, da responsabilização em razão da desconsideração da personalidade jurídica em sentido estrito (conforme disciplina o artigo 50 do Código Civil e outras normas específicas, que prescrevem a desconsideração em nichos delimitados, como o artigo 28 do Código de Defesa do Consumidor), não de outras formas de responsabilização dos sócios, que não exigem a desconsideração, entendemos que não se aplica no caso de responsabilização em razão da dissolução irregular, que não é realizada com base no art. 50 do CC (nem em normas de ramos do direito específicos), mas, sim, no caso de débitos tributários, do art. 135, II, do Código Tributário Nacional [...]

Essa distinção é crucial para a análise do alcance do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, uma vez que, não sendo o redirecionamento da execução fiscal uma manifestação da *disregard doctrine* do Código Civil, não existiria, a princípio, necessidade de

³¹ STJ. 2ª Seção. REsp 1306553/SC, Rel. Min. Maria Isabel Gallotti, julgado em 10/12/2014.

se seguir o rito previsto nos artigos 133 a 137 do CPC/2015. Haveria espaço, portanto, para a aplicação do IDPJ no âmbito das execuções fiscais? É o que se pretende explorar a seguir.

4 O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E SUA APLICABILIDADE ÀS EXECUÇÕES FISCAIS

À vista da ausência de disciplina processual para a desconsideração da personalidade jurídica no antigo CPC/73, o CPC/2015 se preocupou em, finalmente, estabelecer os mecanismos necessários para a processualização da matéria. Para preencher o vácuo legislativo até então existente, surge o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica como “instrumento de materialização do contraditório e da ampla defesa nos casos em que se pretende tornar ineficazes os atos realizados pela sociedade – e imputáveis aos sócios – em descumprimento à função social da empresa” (DONIZETTI, 2017, p. 211). Passa-se, pois, à análise dos principais aspectos processuais da matéria, para só então explorar se há compatibilidade entre o incidente e o microsistema preconizado pelas execuções fiscais, à luz da leitura conjunta com os argumentos já previamente expostos.

4.1 ASPECTOS PROCESSUAIS DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

O principal fundamento do IDPJ é a existência de contraditório prévio à desconsideração da personalidade jurídica, de modo que fica clara a intenção do legislador em evitar o denominado contraditório postergado ou diferido, no qual primeiro se atinge o patrimônio do sócio, para só depois oportunizar-lhe a defesa, como era típico sob a égide do CPC/73. Visa-se, pois, à “solidificação de um sistema contrário ao abuso e à má-fé” (DIDIER, 2017, p. 124).

No CPC/2015, há um capítulo dedicado ao Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, tratando o instituto como modalidade de intervenção de terceiro, o que confirmou a tendência jurisprudencial existente acerca da desnecessidade de ação autônoma com esse fito. O incidente está disciplinado nos artigos 133 a 137 do novel códex, que dispõe, *in litteris*:

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Adentrando no procedimento, algumas considerações são dignas de nota para melhor compreensão da literalidade dos dispositivos supramencionados. Trata-se de incidente processual que depende de provocação, das partes ou do Ministério Público (quando lhe couber intervir no processo), o que implica dizer que a descon sideração da personalidade jurídica não pode ser decretada *ex officio* pelo magistrado (DIDIER JR., 2017; DONIZETTI, 2017).

Ademais, o CPC/2015 prevê expressamente que o IDPJ se aplica à hipótese de descon sideração inversa da personalidade jurídica, conforme a qual o sócio busca ocultar seu patrimônio escondendo seus bens na pessoa jurídica (Art. 133, § 2º). Sabiamente, o legislador se limitou à disciplina processual da matéria, delegando ao direito material a definição dos pressupostos para o *lifting of the corporate veil* (art. 133, §1º).

Urge realçar, também, que a observância do IDPJ é obrigatória para a descon sideração da personalidade jurídica (art. 795, §4º), sendo cabível em qualquer fase do processo, seja na de conhecimento, no cumprimento de sentença ou na execução (art. 134, caput) e é aplicável, até mesmo, no âmbito dos Juizados Especiais Cíveis (art. 1.062). Desse modo, a parte interessada poderá pleitear a descon sideração desde logo, já na petição inicial, hipótese na qual será dispensada a instauração do incidente (art. 134, §2º).

Ato contínuo, uma das principais inovações trazidas pela nova codificação é a necessidade de citação prévia, seja na inicial ou de forma incidental, do sócio ou da pessoa jurídica (se for o caso de descon sideração inversa) que se deseja incluir no polo passivo da demanda para apresentar defesa ou requerer eventuais provas no prazo de 15 dias (art. 134,

§2º e art. 135). Com isso, o que a nova legislação pretende é “evitar a constrição judicial dos bens do sócio ou da sociedade sem qualquer possibilidade de defesa” (DONIZETTI, 2017, p.215). Evita-se, assim, o mencionado contraditório postergado ou diferido.

De mais a mais, Didier Jr. (2017, p.587) destaca que o IDPJ não só traz sujeito novo ao processo, como também amplia o seu objeto litigioso. Isso porque, nas palavras do ilustríssimo autor, haveria “o acréscimo de um novo pedido: a aplicação da sanção da desconsideração da personalidade jurídica ao terceiro”. Por essa razão é que o requerente deve demonstrar, de forma inequívoca, o preenchimento dos pressupostos legais necessários³² (art. 134, §4º), a fim de possibilitar a defesa do terceiro atingido. Do contrário, estar-se-ia diante de inépcia, por ausência de causa de pedir (art. 330, §1º, I).

Outrossim, o art. 134, §3º preconiza que a instauração do incidente implica a suspensão do processo, exceto se requerida na petição inicial, pois nesta última hipótese as partes poderão questionar a medida em suas devidas respostas. Cabe assinalar que, mesmo suspenso o processo, resguarda-se ao juiz a prerrogativa de determinar a feitura de atos urgentes (art. 314).

Nesse contexto, Donizetti (2017, p. 215) frisa que o incidente deve ser analisado antes do mérito, “uma vez que o seu resultado pode inserir novos réus no processo, os quais terão suas garantias processuais violadas se contra eles incidir decisão prolatada anteriormente”. Sublinhe-se que a instauração do incidente deve ser imediatamente comunicada ao distribuidor, para que proceda às anotações devidas (art. 134, §1º).

No que concerne à fase instrutória e decisória, o juiz, quando considerar suficientes as provas presentes nos autos, julgará o IDPJ por decisão interlocutória (art. 136). Caso repute pela insuficiência de provas, deverá aguardar o deslinde da instrução para decidir sobre o incidente. A propósito, contra a decisão que acolhe ou denega a desconsideração da personalidade jurídica, será cabível o agravo de instrumento (art. 1.015, IV). Caso a decisão seja proferida por relator, haverá o cabimento de agravo interno (art. 136, parágrafo único c/c art. 1.021). Se, por ventura, for decidida em sede de sentença, caberá a apelação (art. 1.009).

Caso acolhido o pedido de desconsideração da personalidade jurídica, a alienação ou oneração de bens havida em fraude à execução³³, feita após a instauração do incidente, será ineficaz em relação ao requerente (art. 137). Segundo ensinamentos de Donizetti (2017, p. 217), “a norma prevê efeito retroativo – *ex tunc* – impedindo que os direitos do credor sejam

³² Remete-se à leitura do item 2.1 deste artigo, no qual foram destrinchados os requisitos de direito material necessários para configurar a desconsideração da personalidade jurídica.

³³ Nos casos de desconsideração da personalidade jurídica, a fraude à execução se verifica a partir da citação da parte cuja personalidade se pretende desconsiderar (art. 792, §3º).

atingidos pelos atos cometidos em fraude à execução”. Inclusive o terceiro de boa-fé estaria resguardado, cabendo-lhe ação de regresso contra o sócio para ressarcimento dos valores pagos.

Feitas essas considerações acerca da *disregard doctrine*, devidamente esmiuçada em seus aspectos material e processual, tem-se contextualização suficiente para enfrentar, por fim, o problema proposto no tema deste artigo.

4.2 APLICABILIDADE DO IDPJ AOS EXECUTIVOS FISCAIS

Algumas premissas pré-estabelecidas no decorrer do presente escrito devem ser lembradas: (i) a finalidade da execução fiscal, como instrumento para a concretização de direitos e deveres fundamentais; (ii) a teoria do diálogo das fontes, como critério adequado à resolução de quaisquer conflitos aparentes entre o CPC/2015 e a Lei de Execuções Fiscais; (iii) o redirecionamento da execução fiscal, com base no art. 135, III, do CTN, consubstancia hipótese de responsabilização distinta da desconsideração da personalidade jurídica do art. 50 do CC/2002.

Pois bem. Conforme alertado no introito deste artigo, a aplicabilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica às execuções é tema tormentoso e a doutrina e jurisprudência pátria divergem em suas conclusões, não havendo, até o presente, pronunciamento dos Tribunais Superiores pondo fim ao imbróglio. Pela relevância do tema, cumpre analisar os principais argumentos favoráveis e contrários à aplicação do IDPJ, tendo sempre em vista as premissas aqui exploradas.

4.2.1 Argumentos favoráveis

Como um dos maiores expoentes em defesa da aplicação do IDPJ no âmbito das execuções fiscais, Cunha (2016, p. 411-413, grifo nosso) aponta que:

Não é razoável sustentar que, na execução fiscal, o terceiro possivelmente responsável não tem direito ao contraditório. A finalidade do incidente é exatamente esta: assegurar o contraditório ao terceiro que possa vir a ser responsabilizado e passar a sofrer constrição judicial futura.

[...]

Não é possível simplesmente "redirecionar" uma execução sem que sejam apurados os elementos subjetivos da responsabilidade, assegurados o contraditório e ampla defesa.

[...]

Por aí já se percebe que **o incidente de desconsideração da personalidade jurídica deve ser instaurado não apenas nos casos de desconsideração propriamente**

dita, mas também nas hipóteses em que há possibilidade de o sócio responder pelas dívidas da sociedade, seja em razão do regime jurídico a que ela se sujeita, seja por causa do exercício da administração feita em desacordo com normas legais, estatutárias ou contratuais.

Sintetizando o posicionamento do autor, destacam-se duas conclusões principais. Primeiro que, apesar de reconhecer que o redirecionamento da execução fiscal não se confunde com o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, o doutrinador sustenta que o IDPJ seria aplicável a quaisquer hipóteses de responsabilização do sócio, mesmo que com fundamento distinto do art. 50 do CC/2002. Isso porque, conforme o jurista, entender o contrário seria o mesmo que cercear a defesa da parte, que não teria o pleno direito ao contraditório e à ampla defesa.

Filiando-se à corrente favorável à aplicação do incidente às execuções fiscais, há ainda Caio de Sá Dal'Col e Lívia Dalla Bernardina Abreu, que assim explicam o seu posicionamento:

Nesse contexto, percebe-se, pois, que **a responsabilidade tributária dos sócios referida no art. 135 do CTN insere-se no âmbito da desconsideração da personalidade jurídica.** Assim como o art. 50 do CC/2002 deve ser aplicado nos casos que envolvam direitos civis por meio do novel incidente de desconsideração da personalidade jurídica, o art. 135 do CTN deve ser aplicado nas execuções fiscais também pelo incidente de desconsideração de personalidade jurídica.

Ademais, **por não existir na LEF (Lei nº 6.830/80) qualquer previsão no que diz respeito ao procedimento a ser tomado nas hipóteses de redirecionamento da execução e, sendo o Código de Processo Civil ser aplicado [sic] subsidiariamente à Lei nº 6.830/80, deve ser aplicado o incidente de desconsideração da personalidade jurídica.**

Por conferir ao possível atingido pela medida **o direito de se manifestar e contribuir para a decisão do magistrado em incluí-lo ou não no processo em curso**, de forma a evitar a prática de arbitrariedades, a utilização do novo incidente se faz imprescindível para proteger as garantias do cidadão (DAL'COL; ABREU, 2015, p.72-73, grifo nosso).

Depreende-se, do trecho acima, que os articulistas enxergam o redirecionamento da execução fiscal como uma manifestação da *disregard doctrine* – entendimento diametralmente oposto ao que aqui se defendeu³⁴ – bem como que, pela ausência de normas da LEF que tratem de procedimento para redirecionamento da execução fiscal, o IDPJ seria automaticamente aplicável às execuções fiscais, dada a subsidiariedade do CPC/2015, e em respeito ao contraditório e a ampla defesa, supostamente inexistentes no âmbito das execuções fiscais.

Em continuidade, cabe destacar, ainda, o posicionamento de James Marins, que, apesar de não se posicionar expressamente acerca da aplicabilidade do IDPJ às execuções

³⁴ Vide Capítulo 2 deste artigo.

fiscais, é possível inferir pela sua opinião favorável, uma vez que entende que a aplicação da teoria do diálogo das fontes, no âmbito das execuções fiscais, qualifica-se como “grave equívoco hermenêutico” (2016, p. 731), pois se trata de lei promulgada sob os “influxos ideológicos do estado totalitário” (2016, p. 732).

Ora, nota-se que, nos argumentos supracitados, muito se fala da defesa do contraditório e ampla defesa como argumento suficiente a justificar a incidência automática do IDPJ às cobranças do crédito tributário regidas pela Lei de Execuções Fiscais, como se já não existisse, até o presente, mecanismos de defesa próprios e constitucionalmente adequados, devidamente delineados naquela legislação específica; ou, ainda, como se a ausência de previsão expressa na LEF autorizasse, por si só, a aplicação do incidente.

Ademais, é possível observar que persiste a confusão entre os institutos da desconsideração da personalidade jurídica e do redirecionamento da execução fiscal, enxergando-se fenômenos tão distintos como a mesma face da moeda. Outrossim, repise-se que a LEF acompanhou a evolução atribuída pelo regime constitucional inaugurado pela CF/88, e tem, segundo o entendimento mais moderno, a finalidade precípua a proteção dos interesses dos cidadãos, não do Estado. Uma análise superficial do tema pode acarretar prejuízos para esse sistema de cobrança, e, por conseguinte, à coletividade como um todo.

Por essas razões e por todo o conteúdo apresentado no decorrer deste artigo é que não se pode concordar com o entendimento favorável à aplicação do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica no âmbito das execuções fiscais. Seja pela total incompatibilidade do instituto com o rito e finalidade preconizados pela Lei 6.830/80, seja pela inexistência de desconsideração da personalidade jurídica no redirecionamento das execuções fiscais, pautado no art. 135, III, do CTN.

4.2.2 Argumentos contrários

De outra banda, há uma segunda corrente doutrinária e jurisprudencial majoritária que adota a tese de inaplicabilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade jurídica aos executivos fiscais. É pertinente destacar que este também é o entendimento perfilhado no presente artigo. As razões para concluir pela incompatibilidade do novo instituto são fartas, como se verá adiante.

Uma primeira tese a ser destacada é a de total incompatibilidade do incidente com o microsistema de cobrança do crédito fazendário, à luz da teoria do diálogo das fontes. Veja-se que, aqui, não importará a natureza jurídica do crédito cobrando em sede de execução fiscal

(tributário ou não tributário). Isso porque a disciplina processual dada ao IDPJ prevê regras capazes de macular a efetividade e celeridade que norteiam a própria *ratio legis* da Lei 6.830/80, subvertendo a própria lógica desse sistema de cobrança.

Um dos maiores exemplos é a possibilidade de suspensão do processo, com base no art. 134, §3º, do CPC/2015, após o mero requerimento da parte ou Ministério Público para instauração do IDPJ. Ocorre que umas das premissas fundamentais da execução fiscal é a garantia do juízo³⁵ antes de se realizar a cognição da defesa do contribuinte, a ser realizada por meio de embargos à execução fiscal, conforme expressa previsão da LEF (art. 16, §1º).

Além disso, o STJ já consolidou entendimento, quando do julgamento do Recurso Repetitivo REsp 1.272.827/PE³⁶, que, para concessão de efeitos suspensivos aos embargos à execução fiscal, devem estar presentes a fumaça do bom direito e o perigo da demora. A seguir, destacam-se os principais pontos do referido *decisum*:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. APLICABILIDADE DO ART. 739-A, § 1º, DO CPC ÀS EXECUÇÕES FISCAIS. NECESSIDADE DE GARANTIA DA EXECUÇÃO E ANÁLISE DO JUIZ A RESPEITO DA RELEVÂNCIA DA ARGUMENTAÇÃO (FUMUS BONI JURIS) E DA OCORRÊNCIA DE GRAVE DANO DE DIFÍCIL OU INCERTA REPARAÇÃO (PERICULUM IN MORA) PARA A CONCESSÃO DE EFEITO SUSPENSIVO AOS EMBARGOS DO DEVEDOR OPOSTOS EM EXECUÇÃO FISCAL.

[...] 4. Desta feita, à luz de uma interpretação histórica e dos princípios que nortearam as várias reformas nos feitos executivos da Fazenda Pública e no próprio Código de Processo Civil de 1973, mormente a eficácia material do feito executivo a primazia do crédito público sobre o privado e a especialidade das execuções fiscais, é ilógico concluir que a Lei n. 6.830 de 22 de setembro de 1980 – Lei de Execuções Fiscais – LEF e o art. 53, § 4º da Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991, foram em algum momento ou são incompatíveis com a ausência de efeito suspensivo aos embargos do devedor. Isto porque quanto ao regime dos embargos do devedor invocavam – com derrogações específicas sempre no sentido de dar maiores garantias ao crédito público – a aplicação subsidiária do disposto no CPC/73 que tinha redação dúbia a respeito, admitindo diversas interpretações doutrinárias. 5. Desse modo, tanto a Lei n. 6.830/80 – LEF quanto o art. 53, § 4º da Lei n. 8.212/91 não fizeram a opção por um ou outro regime, isto é, são compatíveis com a atribuição de efeito suspensivo ou não aos embargos do devedor. Por essa razão, não se incompatibilizam com o art. 739-A do CPC/73 (introduzido pela Lei 11.382/2006) que condiciona a atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia; verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (*fumus boni juris*) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*). 6. Em atenção ao princípio da especialidade da LEF, mantido com a reforma do CPC/73, a nova redação do art. 736, do CPC dada pela Lei n. 11.382/2006 – artigo que dispensa a garantia como condicionante dos embargos – não se aplica às execuções fiscais diante da presença de dispositivo específico, qual seja o art. 16, § 1º da Lei n. 6.830/80, que exige expressamente a garantia para a apresentação dos embargos à execução fiscal. 7. **Muito embora por fundamentos variados – ora fazendo uso da interpretação sistemática da LEF e do CPC/73, ora trilhando o inovador caminho da teoria**

³⁵ Excepcionalmente, a garantia do juízo é inegívável quando os embargos forem oferecidos por curador especial.

³⁶ O mencionado julgado é, inclusive, um exemplo da aplicação da Teoria do Diálogo das Fontes para resolução de antinomias aparentes entre a LEF e o CPC/2015.

do “Diálogo das Fontes”, ora utilizando-se de interpretação histórica dos dispositivos (o que se faz agora) – essa conclusão tem sido alcançada pela jurisprudência predominante, conforme ressoam os seguintes precedentes de ambas as Turmas deste Superior Tribunal de Justiça. (...)8. Superada a linha jurisprudencial em sentido (...)9. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C, do CPC, e da Resolução STJ n. 8/2008. (STJ, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 22/05/2013, S1 – PRIMEIRA SEÇÃO)

Em consequência, a adoção do IDPJ implicaria hipótese de suspensão do procedimento executivo sem garantia do juízo e em clara desobediência à necessidade de observância de requisitos específicos estabelecidos pela jurisprudência pátria, corrompendo a própria razão de ser do regramento específico delineado pela Lei 6.830/80.

Não bastasse isso, criar-se-ia uma bizarra hipótese, quando da cobrança de créditos tributários, de suspensão do processo, mas não do crédito cobrado, cuja prescrição continuaria a correr normalmente. É o que pontualmente observa Lustoza (2017, p. 357, grifo nosso):

Além de ir de encontro a toda a sistemática da Lei de Execuções Fiscais, que pressupõe a garantia do juízo para instauração de cognição no bojo da execução, a **aplicação do incidente criaria uma absurda hipótese de suspensão do processo sem a correspondente suspensão da prescrição do crédito tributário, gerando um claro risco de prescrição indevida.**

De fato, é sabido que as hipóteses de suspensão da exigibilidade do crédito tributário devem vir previstas em lei complementar (art. 146, III. "b", da Constituição Federal). **Sendo o Código de Processo Civil uma lei ordinária, a suspensão do processo nele prevista não poderia resultar em suspensão da exigibilidade do crédito tributário.**

Portanto, admitir a aplicação do regramento do incidente de desconSIDERAÇÃO à execução fiscal **poderia resultar na fluência de prazo prescricional enquanto se discute a possibilidade de redirecionamento.** Seria uma situação completamente absurda, pois a prescrição poderia se consumir com o alongamento da discussão no incidente, a despeito da inexistência de negligência ou inércia por parte do credor, prejudicando toda a coletividade.

Com essa mesma preocupação, Moura (2015, p. 102) apresenta a seguinte reflexão: “como suspender o processo deixando a prescrição do crédito fluindo? Em execução fiscal, a suspensão do processo é sempre reflexa e dependente da suspensão do crédito”.

De mais a mais, cabe rememorar que o IDPJ se trata de um incidente que, como visto, propõe irrestrita produção probatória. Assim, afigura-se nova incompatibilidade entre os procedimentos, visto que a produção de provas, segundo a LEF, deverá ser feita em sede de embargos à execução fiscal (art. 16, §2º)³⁷, que, repise-se, deve ser previamente garantida para garantir o interesse público.

A propósito, sobre os meios de defesa expressamente previstos pela LEF, além dos já mencionados embargos à execução fiscal, tem-se ainda a exceção de pré-executividade,

³⁷ Art. 16, § 2º - No prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite.

amplamente difundida nos autos desses processos de cobrança para as matérias que não impliquem dilação probatória, conforme expressa autorização conferida pela Súmula 393 do STJ³⁸. Aliás, a própria LEF dispõe, em seu art. 38, que, para além da execução fiscal e dos meios próprios de defesa, o contribuinte poderá se valer do mandado de segurança, ação de repetição de indébito e ação anulatória para fazer valer os seus direitos.

Com efeito, conforme anotado por Lustoza (2017, p. 358), “de um lado, o devedor não teria as limitações cognitivas e de produção probatória da exceção de pré-executividade; de outro, não precisaria de prévia garantia do juízo”. Infere-se, portanto, que há uma dissonância entre o procedimento do IDPJ e o regramento disposto na LEF, capaz de inutilizar este último enquanto microsistema efetivo. Ademais, conforme defendido pela já mencionada Procuradora da Fazenda Nacional Flávia Palmeira De Moura Coelho, no Parecer PGFN/CRJ/Nº618/2016, “quando o nCPC [sic] pretendeu que o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica fosse aplicado a um microsistema, ele foi expresso nesse sentido, a exemplo do disposto no Art. 1.602 em relação aos juizados especiais”.

Pelo exposto, tem-se que a teoria do diálogo das fontes, apesar de comumente aplicada para atualizar os microsistemas protetivos diante de eventuais normas benéficas surgidas com a legislação geral posterior, também deverá ser utilizada para resguardar a finalidade desses regramentos especiais, uma vez que se prestam à proteção de mandamentos e compromissos constitucionalmente assumidos. No tocante às execuções fiscais, serve como escudo para evitar a incidência de normas prejudiciais ao sistema de cobrança dos créditos fazendários – a exemplo do IDPJ – embora a matéria não esteja disciplinada pela LEF e exista autorização para aplicação subsidiária do CPC/2015.

Ante os inúmeros fundamentos acima concebidos, não é sem razão que a jurisprudência pátria parece trilhar pelo mesmo caminho. É o que demonstra o teor do Enunciado n. 53, da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM), ao analisar o alcance das normas do CPC/2015 aos executivos fiscais³⁹:

Enunciado n. 53/ENFAM - O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015.

Entrementes, mesmo que superada a tese de total incompatibilidade do IDPJ ao microsistema preconizado pela LEF, à vista do diálogo das fontes, recapitule-se que o

³⁸ Súmula 393 - STJ. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação.

³⁹ Disponível em: <<http://www.enfam.jus.br/2015/09/enfam-divulga-62-enunciados-sobre-a-aplicacao-do-novo-cpc/>>; Acesso em 19 de outubro de 2017.

redirecionamento da execução fiscal não consiste uma manifestação da *disregard doctrine*, conforme explicitado minuciosamente alhures. Logo, não há que se falar na aplicação do incidente quando não há desconsideração da personalidade jurídica.

Nessa esteira, chegou-se à idêntica conclusão no Fórum de Execuções Fiscais da 2ª Região (FOREXEC), que reuniu juízes das varas de execução fiscal do Rio de Janeiro e Espírito Santo, como é possível depreender do Enunciado n. 6 do FOREXEC⁴⁰:

Enunciado n. 6/FOREXEC - 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.

Ainda, acompanhando os argumentos supra citados, esse mesmo entendimento é amplamente consolidado no âmbito dos Tribunais Regionais Federais pátrios – nomeadamente, os da 2ª e 4ª região – cujas decisões, pela sua didática, colacionam-se a seguir:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DE PERSONALIDADE JURÍDICA. EXECUÇÃO FISCAL. INAPLICABILIDADE.

1. A jurisprudência pátria vem se manifestando no sentido da inaplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica aos casos de redirecionamento da execução fiscal. **A uma, pois o requerimento se baseia na responsabilização do sócio por ato próprio e não na utilização abusiva da personalidade jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil. A duas, pela incompatibilidade do incidente com o rito previsto na Lei de Execuções Fiscais.** Precedentes. 2. Na mesma linha, o Enunciado nº 53 da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados dispõe que "O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015". 3. Agravo de instrumento conhecido e provido. (TRF-2. 00044318920174020000 0004431-89.2017.4.02.0000, Relator: FIRLY NASCIMENTO FILHO, Data de Julgamento: 25/07/2017, 7ª TURMA ESPECIALIZADA).

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INAPLICABILIDADE ÀS EXECUÇÕES FISCAIS DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA.

1. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica é cabível nos casos em que a responsabilidade patrimonial dos sócios deve ser determinada por decisão judicial, hipóteses nas quais o julgador irá perquirir a existência de "abuso da personalidade jurídica", "desvio de finalidade", "confusão patrimonial" ou outros conceitos jurídicos indeterminados similares, empregados nas normas que disciplinaram o instituto. **2. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica dos artigos 133 a 137 do CPC/2015 não é cabível nos casos de execução fiscal de dívida tributária, em que a responsabilidade não é determinada em decisão judicial, mas decorre diretamente de lei.** (TRF-4. AG: 50467757720164040000 5046775-77.2016.404.0000, Relator: CLÁUDIA MARIA DADICO, Data de Julgamento: 29/11/2016, SEGUNDA TURMA).

⁴⁰ Disponível em: <<http://www.enfam.jus.br/2015/10/forum-divulga-enunciados-referentes-ao-impacto-do-novo-cpc-sobre-execucao-fiscal/>>; Acesso em 19 de outubro de 2017.

AGRAVO DE INSTRUMENTO. INSTAURAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DE PERSONALIDADE JURÍDICA. ARTIGO 133 E SEQUINTE DO NOVO CPC. EXECUÇÃO FISCAL. INAPLICABILIDADE.

O Código de Processo Civil tem sua aplicabilidade subsidiária à lei especial, conforme disposição do artigo 1º, da LEF. **A instauração de procedimento que ensejará a suspensão do feito executivo (artigo 134, § 3º, do CPC), permitindo o debate de matéria argüível em embargos à execução, sem o oferecimento de garantia, não se coaduna com a sistemática definida pela Lei de Execuções Fiscais**, de modo que o pedido de inclusão de terceiros no pólo passivo do processo executivo, com fulcro no disposto no artigo 135, do CTN, não enseja a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no artigo 133, do CPC. (TRF-4. AG: 50178417520174040000 5017841-75.2017.404.0000, Relator: Maria De Fátima Freitas Labarrère, Data de Julgamento: 24/05/2017, PRIMEIRA TURMA).

Calha destacar, por último, a conciliação normativa proposta pelo Procurador do Estado do Rio Grande do Sul Thiago Holanda González. O jurista sugere uma espécie de aplicação mitigada do IDPJ aos executivos fiscais quando o fundamento legal da responsabilização for, justamente, o art. 50 do CC/2002, a exemplo do que ocorre comumente nas hipóteses de responsabilidade de sociedades, de terceiros e de sócios sem poderes de gerência ou em razão da configuração de grupo econômico (GONZÁLEZ, 2016).

Tal resolução só seria possível caso rejeitada a teoria do diálogo das fontes, à qual se filia no presente artigo, dada a total incompatibilidade entre os procedimentos, conforme acima apontado. No entanto, apesar de não ser a melhor solução ora vislumbrada, em razão da prematuridade do tema na doutrina e jurisprudência, esse parece ser, em último caso, um entendimento prudente a ser perfilhado, especialmente porque permaneceria aberta a via da ação cautelar fiscal incidental (Lei nº 8.397/1992) e a adoção da tutela de urgência de natureza cautelar (art. 300 e ss. do CPC/2015) no âmbito da própria execução, a fim de amenizar os efeitos da suspensão em decorrência da instauração do incidente.

Desta feita, apesar de se tratar de tema ainda intranquilo e pendente de pacificação, ousa-se concluir pela inaplicabilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica à Lei de Execuções Fiscais (Lei n. 6.830/80), à vista de prejuízos incompatíveis com a efetividade e celeridade pretendidas pelas execuções fiscais em busca da recuperação do crédito do público (MOURA, 2015), e que, em última instância, representariam danos à sociedade como um todo.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Neste artigo, propôs-se à análise sobre o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, novidade processual trazida pelo Novo Código de Processo Civil (Lei

nº 13.105/2015) em seus artigos 133 a 137, e sua aplicabilidade ao microsistema de cobrança do crédito fazendário estabelecido pela Lei de Execuções Fiscais (LEF - Lei nº 6.830/80).

Para tanto, fez-se necessário buscar o critério adequado para resolução de quaisquer antinomias jurídicas entre esses dois diplomas normativos. Desse modo, a teoria do diálogo das fontes, de origem germânica e difundida, no Brasil, pela consumerista Cláudia Lima Marques, prioriza a compatibilidade da nova lei com a finalidade preconizada pelo microsistema protetivo anterior. Por esse motivo, a teoria se adequa como baliza à análise pretendida, em superação ao clássico, porém insuficiente, brocardo jurídico *lex posterior generalis non derogat priori speciali*.

Neste ínterim, o incidente analisado pressupõe, como o nome sugere, a existência da desconsideração da personalidade jurídica, que encontra fundamento de validade no art. 50 do Código Civil e exige a utilização abusiva da personalidade jurídica, pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial do sócio em relação à pessoa jurídica cuja personalidade se pretende desconsiderar⁴¹. Busca-se, com isso, a consonância com os ditames constitucionais do contraditório e ampla defesa, em oposição ao contraditório postergado ou diferido.

Noutro giro, a hipótese de redirecionamento de maior incidência no âmbito das execuções fiscais decorre diretamente da lei, mais especificamente do art. 135, III, do Código Tributário Nacional. Neste cenário, o sujeito passivo é o sócio-gerente ou administrador, de modo que o exercício de poderes de gestão é imprescindível para a configuração dessa hipótese de responsabilidade tributária. Ademais, para se verificar essa sujeição tributária, exige-se a presença de atos próprios praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Como visto, apesar de ambos os institutos visarem à ampliação do polo passivo da demanda, estes não devem ser confundidos, uma vez que são detentores de pressupostos específicos, escopos legislativos distintos e efeitos diferentes. O redirecionamento da execução fiscal, portanto, não consubstancia expressão da *disregard doctrine*.

A partir dessas premissas, buscou-se, ainda, elucidar a problemática trazendo à baila os principais argumentos favoráveis e contrários à aplicação do incidente aos executivos fiscais. Com a devida vênia aos argumentos favoráveis, e embora a temática ainda demande pacificação judicial, o entendimento perfilhado pela doutrina e jurisprudência majoritárias, pela não incidência do IDPJ no âmbito das execuções fiscais: a uma, pela sua incompatibilidade com a *ratio legis* desse microsistema; a duas, pois o redirecionamento se

⁴¹ Em caso de desconsideração inversa da personalidade jurídica, observar-se-á o contrario.

baseia na responsabilização do sócio por ato próprio e não na utilização abusiva da personalidade jurídica, nos termos do art. 50 do Código Civil.

THE NEW CIVIL PROCEDURE CODE IN TAX ENFORCEMENTS: ANALYSIS OF THE APPLICABILITY OF THE DISREGARD OF LEGAL ENTITY INCIDENT TO LAW N° 6.830/80

ABSTRACT

This article seeks to investigate the applicability of the Disregard Of Legal Entity Incident (IDPJ, in portuguese), brought by the New Civil Procedure Code in articles 133 to 137, into tax enforcements, ruled by Law n° 6.830/80. This new institute intends to discipline, procedurally, the material hypothesis that authorizes the episodic removal of the corporate veil of the legal entity due to its abuse, misuse of purpose or confusion of assets, according to article 50 of the Civil Code. With this legislative novelty, it is evident the intention of the legislator to align the novel codex with the commandments of the Federal Constitution of 1988, especially when it concerns the exercise of the contradictory and wide defense. Therefore, the purpose is, firstly, to explore the way in which the CPC/2015 applies to the microsystem of tax charges, and if the procedural incident is aligned with the goals persecuted by the tax enforcements. Thus, the analysis is restricted within the contrast between the institutes of disregard of legal entity, from the Civil Code, and the tax responsibility predicted by article 135, III, of the National Tax Code. With these pre-established premises, it is intended to come to a satisfactory conclusion to this modern controversy about the compatibility of such incident with tax enforcements.

Key Words: New Civil Procedure Code. Tax enforcements. Theory of the dialog of sources. Disregard of legal entity incident. *Disregard doctrine*.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 9.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2015.

ARAÚJO, José Henrique Mouta; CUNHA, Leonardo Carneiro da (Org.). **Advocacia pública**. Salvador: Juspodivm, 2015.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de processo civil. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 16 mar. 2015. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

_____. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. **Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil**, Brasília, DF, 22 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

_____. **PGFN recupera mais de R\$ 4,2 bilhões no terceiro trimestre de 2017**. Disponível em: <http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias_carrossel/pgfn-recupera-mais-de-r-4-2-bilhoes-no-terceiro-trimestre-de-2017-1>; Acesso em: 15 out. 2017.

_____. Presidência da República. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>; Acesso em: 18 out. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **REsp: 1272827 PE 2011/0196231-6**. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, Data de Julgamento: 22/05/2013, S1 - Primeira Seção, Data de Publicação: DJe 31/05/2013. Disponível em: <<https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/23329943/recurso-especial-resp-1272827-pe-2011-0196231-6-stj>>. Acesso em 25 out. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 393**. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. Disponível em: <<https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stj&num=393>>. Acesso em: 19 out. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 430**. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em: <<https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stj&num=430>>. Acesso em: 19 out. 2017.

_____. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula nº 435**. Presume-se dissolvida irregularmente 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. Disponível em: <<https://www.legjur.com/sumula/busca?tri=stj&num=435>>. Acesso em: 19 out. 2017.

_____. Supremo Tribunal Federal. Ação direta de inconstitucionalidade nº 1055/DF – Distrito Federal. Relator: Ministro Gilmar Mendes. **Pesquisa de Jurisprudência**, Acórdãos, 15 dezembro 2016. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo851.htm>>. Acesso em: 15 out. 2017.

_____. Tribunal Regional Federal (2. Região). **Processo n. 0004431-89.2017.4.02.0000**. Relator: Firly Nascimento Filho, Data de Julgamento: 25/07/2017, 7ª Turma Especializada. Disponível em: <<https://trf-2.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/509427090/44318920174020000-0004431-8920174020000>>. Acesso em 25 out. 2017.

_____. Tribunal Regional Federal (4. Região). **AG: n. 5046775-77.2016.404.0000/SC**. Agravante: União - Fazenda Nacional. Agravado: Terraplanagens Total Ltda – ME. Relator: Maria de Fátima Freitas Labarrère, Data de Julgamento: 24/05/2017, PRIMEIRA TURMA. Disponível em: <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/464084049/agravo-de-instrumento-ag-50178417520174040000-5017841-7520174040000>>. Acesso em 25 out. 2017.

_____. Tribunal Regional Federal (4. Região). **AG: n. 5049173-94.2016.4.04.0000/RS**. Agravante: União - Fazenda Nacional. Agravado: Lanches do Alemão EIRELI. Relator: Cláudia Maria Dadico, Data de Julgamento: 24/05/2017, Segunda Turma. Disponível em: <<https://trf-4.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/411188715/agravo-de-instrumento-ag-50491739420164040000-5049173-9420164040000>>. Acesso em 25 out. 2017.

COELHO, F.P. M. PARECER PGFN/CRJ/Nº 618/2016. Aplicação do novo código de processo civil aos executivos fiscais. **Revista da PGFN**. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional - v. 9, n. 1 (jan./jun. 2016).

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

DIDIER, Ricardo (Coord.). **Código civil para concursos**. 5. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

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

DONIZETTI, Elpidio. **Novo código de processo civil comentado**. 2. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

GONZÁLEZ, Thiago Holanda. O Incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto nos arts. 133 a 137 do novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) e as execuções fiscais. **Revista Da Procuradoria Geral Do Estado Do Rio Grande Do Sul**, v. 37, p. 137, 2016.

LUSTOZA, Helton Kramer. **Advocacia pública em ação**. 4. ed. Salvador: Juspodivm, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MACHADO, Hugo de Brito. **Processo tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

MARINONI, Luiz Guilherme. **Novo Código de Processo Civil comentado**. 3ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

MARINS, James **Direito processual tributário brasileiro**: administrativo e judicial. 9. ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

MARQUES, Cláudia Lima. Superação das antinomias pelo Diálogo das Fontes: o modelo brasileiro de coexistência entre o Código de Defesa do Consumidor e o Código Civil de 2002. **Revista da Escola Superior da Magistratura de Sergipe**, Aracaju, v. 7, p. 15-54, 2004.

MELO FILHO, José Aurino de (Org.). **Execução Fiscal Aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4 ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2015.

MENDES, M.; GUIMARÃES, G. VIZIOLI, T. **Déficit da Previdência e Dívida Ativa da União**. Disponível em: <<http://www.fazenda.gov.br/por-dentro-da-reforma-da-previdencia/artigos-e-analises/deficit-da-previdencia-e-divida-ativa-da-uniao>>. Acesso em: 15 out. 2017.

MOURA, Arthur. **Lei de execução fiscal**: comentada e anotada. Salvador: Juspodivm, 2015.

NABAIS, José Casalta. A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos. **Revista de Direito Público de Economia**, Belo Horizonte, v. 5, n. 20, out. 2007.

_____, José Casalta. **O dever fundamental de pagar impostos**. Coimbra: Livraria Almedina, 2004.

OLIVEIRA, P. M. PARECER PGFN/CRJ/Nº 1732/2007. **Execução Fiscal. Alterações na execução fiscal ocorridas em virtude das recentes reformas processuais**. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Disponível em: <<http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/17322007>>. Acesso em 25 out. 2017.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2017.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.