# RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: A APURAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA NO PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL E O PAPEL DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

TAX RESPONSABILITY: THE VERIFICATION OF THE SUBJECT WITH TAX LIABILITIES

AT THE FEDERAL TAX ADMINISTRATIVE PROCEEDING AND THE ROLE OF THE

DISREGARD OF CORPORATE ENTITY PROCEDURE

#### **Breno Ferreira Martins Vasconcelos**

Mestre em Direito Tributário pela PUC-SP.
LL.M em Direito Tributário pela *Università Degli Studi di Bologna*, Itália.
Professor do curso de Especialização em Direito Tributário da Escola de Direito da FGV-SP.
Pesquisador do Núcleo de Estudos Fiscais da FGV-SP. Ex-Conselheiro titular da Primeira Seção do CARF.
Advogado. São Paulo.

**Maria Raphaela Dadona Matthiesen** Pós-graduada em Direito Tributário pela FGV-SP. Advogada. São Paulo.

**RESUMO:** o presente estudo tem por objeto a análise do procedimento adequado para a apuração da responsabilidade tributária, que entendemos deva ser feita, primordialmente, no processo administrativo fiscal, e a definição do papel do incidente de desconsideração da personalidade jurídica ("IDPJ") nas execuções fiscais. Partindo da doutrina e da legislação relativas à responsabilidade tributária, ao IDPJ e ao processo de constituição do crédito tributário, demonstraremos que o incidente deve ser empregado de maneira extraordinária e complementar na apuração da legitimidade de terceiro para integrar o polo passivo da execução fiscal, tanto nos casos de redirecionamento com base na responsabilização tributária pessoal, quanto nos de desconsideração da personalidade jurídica.

**Palavras-chave:** incidente de desconsideração da personalidade jurídica, processo administrativo fiscal federal, responsabilidade tributária, sujeição passiva, lançamento.

**ABSTRACT:** The object of this study is to analyse the most suitable procedure to verify the tax liability, which, as we understand, should be done mainly at the tax administrative proceeding, and to define the role of the disregard of legal entity procedure at tax execution actions. As from the doctrine and the former court decisions regarding the tax liability, the disregard procedure and the formal assessment of tax debits proceedings, we intend to prove that the disregard procedure should be used in an extraordinary and complementary way at the verification of the third party's legal standing at tax executions.

*Keywords:* Disregard of corporate entity procedure, federal tax administrative proceeding, tax responsibility, subject with tax liabilities, tax assessment.

#### 1 INTRODUÇÃO

Entre as importantes inovações trazidas pelo Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/15 – "CPC/15"), uma tem gerado intensos debates no âmbito tributário: a introdução do incidente de desconsideração da personalidade jurídica ("IDPJ"), que dividiu a opinião de advogados, magistrados e procuradores fazendários sobre sua aplicabilidade às execuções fiscais e a definição de, se aplicável, em que extensão o instrumento pode ser utilizado.

A análise distanciada dessa controvérsia, contudo, destaca uma questão central para o conflito e anterior ao IDPJ: quais são o momento e o procedimento adequados para a apuração da responsabilidade tributária?

Com base nas diretrizes do Código Tributário Nacional ("CTN") e da Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80 – "LEF"), vemos no processo administrativo fiscal a resposta para essa indagação. A prática, contudo, mostra uma atividade de fiscalização ainda tímida quanto à sujeição passiva dos responsáveis tributários e focada na constituição do crédito apenas contra o devedor, reservando à esfera judicial parcela expressiva das discussões sobre o tema.

Nesse cenário, o IDPJ parece se desenhar como um eficaz instrumento para suprimir, extraordinariamente, a ausência de investigação da sujeição passiva tributária no processo administrativo.

Assim, no presente trabalho pretendemos (i) identificar os fundamentos para que a verificação da responsabilidade tributária seja feita prioritariamente na fase administrativa e, partindo dessa análise, (ii) propor uma equação para os conflitos apontados na doutrina sobre o papel do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais, levando em consideração todo o sistema do qual o IDPJ é parte e os problemas surgidos na experiência jurídica que demandam solução.

Antes de prosseguir, cumpre destacar, pela pertinência dessa renomada Revista, que o auditor fiscal da Receita Federal está no centro do tema proposto, pois detém competência privativa para a produção da norma individual e concreta de lançamento que constitui a relação jurídica tributária.

#### 2 METODOLOGIA

Este artigo científico é dissertativo e foi embasado em estudo teórico da doutrina e da legislação relativas à responsabilidade tributária, ao instituto da desconsideração da personalidade jurídica e aos processos de constituição e cobrança do crédito tributário.

## 3 PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL VISTO COMO FASE DE DEPURAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: CERTEZA, LIQUIDEZ E EXIGIBILIDADE

A constituição do crédito tributário é realizada por meio do ato administrativo de lançamento de competência da autoridade administrativa fiscal, que pode ser traduzido pela homologação da declaração prestada pelo contribuinte (geralmente de maneira tácita, em uma conduta "negativa") ou pela lavratura do auto de infração e imposição de multa ("AIIM"), em uma conduta positiva.

Por meio do AIIM o agente estatal verifica a ocorrência do fato gerador da obrigação, determina a matéria tributável, calcula o montante do tributo devido, **identifica o sujeito passivo** e, sendo caso, propõe a aplicação da penalidade cabível (artigo 142 do Código Tributário Nacional – "CTN").<sup>1</sup>

Após sua lavratura o contribuinte é notificado e tem a oportunidade de impugnar o ato de lançamento, instaurando a fase de depuração dos elementos que compõem a relação jurídica tributária formalizada, isto é, o processo administrativo fiscal. Nas palavras de Humberto Theodoro Junior:

"(...) [o processo administrativo fiscal] corresponde, in concreto, ao acertamento da incidência da norma tributária (...). Por ela realiza-se o equacionamento da norma abstrata às situações concretas sobre as quais deve incidir o acertamento em torno do 'surgimento da relação jurídica' que irá autorizar a expedição do título executivo da Fazenda Pública."

Mantida a autuação, o crédito tributário é inscrito em dívida ativa, providência que deve corresponder a um verdadeiro espelho do processo administrativo fiscal.

<sup>&</sup>lt;sup>1</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

<sup>&</sup>lt;sup>2</sup> JUNIOR, Humberto Theodoro. Lei de Execução Fiscal. São Paulo: Editora Saraiva, 13ª Edição, Pág. 51.

Com efeito, a certidão de dívida ativa ("CDA") traduz em linguagem competente o ato administrativo aperfeiçoado sob o crivo do contraditório e da ampla defesa, refletindo, portanto, os elementos da relação jurídica tributária em um título de *presumível certeza e liquidez*, passível de execução.

Nesse sentido é a prescrição do artigo 204 do CTN, ao estabelecer que "A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez".

É importante frisar, com o perdão da repetição da ideia, que a presunção de legalidade da CDA é predicado que decorre da lógica do sistema de constituição e cobrança dos créditos tributários: a certidão reproduz (ou deveria reproduzir) fielmente os elementos conclusivos alcançados em processo administrativo regular, no qual as partes, fisco e contribuinte, puderam se contrapor na discussão das questões sobre quem, quanto, onde, por que, quando e a quem deve ser pago o crédito tributário.

### 4 INSCRIÇÃO EM DÍVIDA ATIVA – ATO DE CONTROLE DE LEGALIDADE (ARTIGOS 2º E 3º DA LEF)

A redação do artigo 204 do CTN, reiterada pelo artigo 3° da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais – "LEF")<sup>3</sup> é precisa: a **presunção** de certeza e liquidez é atributo da dívida **regularmente** inscrita, vale dizer, que passe pelo teste de verificação dos requisitos estampados nos artigos 202 do CTN e 2°, §5° da LEF:

"Código Tributário Nacional

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor **e, sendo caso, o dos co-responsáveis**, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros;

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito."

"Lei de Execuções Fiscais

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

§ 5° - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, **dos co-responsáveis** e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

T

<sup>&</sup>lt;sup>3</sup> Lei nº 6.830/80

Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.

II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato;

III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida;

IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo;

V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e

 $\mbox{VI}$  - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida."

Assim, na etapa de inscrição do débito em dívida ativa a Procuradoria da Fazenda realiza o *controle de legalidade* do ato administrativo de lançamento<sup>4</sup>, verificando a presença dos elementos do artigo 142 do CTN para, então, transformar em título certo, líquido e exigível a relação obrigacional tributária que possa ser retratada nos termos acima.

Essa construção permite, então, o ajuizamento de ação executiva, voltada tão somente à cobrança do crédito tributário. Com efeito, estando a relação jurídica já formalizada em todos seus aspectos, não há exercício de conhecimento a ser realizado pelo Poder Judiciário, mas, apenas, a prestação de tutela visando à satisfação do título executivo.

É nesse ponto que a responsabilização de terceiros (pessoal ou patrimonial) começa a mostrar suas distorções.

Nos anos mais recentes, as discussões envolvendo os critérios para a responsabilização de terceiros ganhou notoriedade. Presunções decorrentes de dissolução irregular, a caracterização do ato ilícito para a responsabilização de sócios e a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica ante a configuração de grupo econômico são apenas algumas das questões que têm disputado espaço na jurisprudência.

Todos esses temas foram enfrentados, de maneira expressiva, em razão de pedidos de redirecionamento da cobrança formulados no âmbito de execuções fiscais.

O raciocínio antes traçado leva, então, à seguinte indagação: se no processo executivo o exercício de conhecimento é substituído por um título dotado de presumida liquidez e certeza quanto à relação jurídica que representa, seria possível estender tal atributo à pessoa (física ou jurídica) contra quem não haja dívida prévia e regularmente inscrita?

<sup>&</sup>lt;sup>4</sup> Nos termos do artigo 2°, §3° da LEF, § 3°, a inscrição em dívida ativa se constitui no ato de controle administrativo da legalidade, será feita pelo órgão competente para apurar a liquidez e certeza do crédito e suspenderá a prescrição, para todos os efeitos de direito, por 180 dias, ou até a distribuição da execução fiscal, se esta ocorrer antes de findo aquele prazo.

Em outras palavras, é juridicamente adequado o chamado redirecionamento da cobrança tributária em processo judicial, que não tem vocação para a discussão de mérito, mas, tão somente, para executar uma obrigação definitivamente constituída?

A resposta para tais indagações demanda uma análise sistemática das hipóteses que desencadeiam a busca pela satisfação da dívida perante terceiros: a responsabilidade tributária e a desconsideração da personalidade jurídica.

### 5 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA – RESPONSABILIZAÇÃO PESSOAL NOS CASOS DO ARTIGO 135, INCISO III, DO CTN

O Código Tributário Nacional classifica a atribuição de responsabilidade tributária a partir dos seguintes critérios: (i) substituição, (ii) solidariedade, (iii) sucessão, (iv) responsabilidade de terceiros e (v) responsabilidade por infrações.

Este estudo está limitado à responsabilidade pessoal dos sócios e administradores, prevista no artigo 135, inciso III, do CTN como subespécie da responsabilidade de terceiros:

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:

(...)

 $\ensuremath{\mathrm{III}}$  - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

A responsabilidade tributária prevista no dispositivo transcrito decorre do **nexo causal** entre o inadimplemento da obrigação tributária e a conduta praticada com excesso de poderes ou ilicitude na gerência da sociedade.<sup>5</sup>

Queremos dizer: a regra de responsabilização estampada no artigo 135, III, do CTN tem como pressuposto de fato autorizador do redirecionamento a prática de atos, pelo sóciogerente, administrador ou representante, com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado surgimento da obrigação tributária (nexo causal).

Esse foi o entendimento acolhido pelo Superior Tribunal de Justiça ao assentar que o redirecionamento apenas pode ocorrer "*se ficar provado que* [o representante] *agiu com dolo ou fraude*" (EAg 494887/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, PRIMEIRA SEÇÃO do STJ, julgado em 23/04/2008, DJe 05/05/2008).

<sup>&</sup>lt;sup>5</sup> É importante registrar que, nos termos da Súmula 430 do STJ, *O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.* Desse modo, o mero inadimplemento de tributos, não configura, isoladamente, o "ato ilícito" exigido para a responsabilização pessoal.

O Plenário do Supremo Tribunal Federal também se filiou a essa posição no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.276, decidindo que a pessoa jurídica e os sócios, administradores e representantes são sujeitos passivos de relações jurídicas distintas, decorrentes de previsões legais e pressupostos de fato diversos, ainda que objetivem sempre o adimplemento do tributo.

Nessa linha de raciocínio, entendemos que a relação jurídica tributária decorrente da responsabilização deve ser apurada de maneira individualizada pela autoridade administrativa fiscal, a exemplo dos auditores fiscais da Receita Federal do Brasil.

#### Com efeito, o artigo 121 do CTN dispõe:

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

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

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

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

A partir de sua redação é possível verificar que o dispositivo estabeleceu uma dicotomia no que tange à sujeição passiva tributária, representada da seguinte forma:

Contribuinte	Responsável	
() relação pessoal e direta com a situação	() sem revestir a condição de contribuinte,	
que constitua o respectivo fato gerador	sua obrigação decorra de disposição expressa de lei	

Desse modo, o sócio-gerente, o administrador ou o representante da pessoa jurídica devedora (contribuinte) possui relação jurídica autônoma com a Administração tributária, na qualidade de sujeito passivo responsável.

E a sujeição passiva, já se viu, é um dos elementos que devem ser verificados na constituição do crédito tributário pelo lançamento (artigo 142, CTN).

É interessante notar que o artigo 142 carrega previsão abrangente de que *Compete* privativamente à autoridade administrativa (...) identificar o sujeito passivo, não tendo feito nenhuma distinção ou redução nesse ponto para limitar o ato de lançamento ao contribuinte ou ao responsável, espécies do gênero "sujeito passivo".

São nesse sentido as conclusões veiculadas na doutrina de Maria Rita Ferragut:

Ser pessoalmente responsável significa que a responsabilidade é pessoal, solidária ou subsidiária?

Não temos dúvidas em afirmar que ela é pessoal. O terceiro responsável assume individualmente as consequências advindas do ato ilícito por ele praticado, ou em relação ao qual seja partícipe ou mandante, eximindo a pessoa jurídica, realizadora do fato tributátrio, de qualquer obrigação. (...)

Assim, a responsabilidade é pessoal, e não é subsidiária ou solidária.

Esse entendimento não é o normalmente adotado pelo Fisco, que considera a responsabilidade do administrador como sendo subsidiária e, em regra, constitui o crédito em face de pessoa jurídica, postergando para a ação executiva a inclusão dos responsáveis pela relação. A alteração do polo passivo, com a inclusão de terceiros, dá-se em grande parte das vezes mediante requerimento do procurador do sujeito ativo.<sup>6</sup>

Uma análise empírica da responsabilização de terceiros, contudo, revela que o alerta da citada autora está correto: grande parte dos processos administrativos fiscais é voltado exclusivamente ao sujeito passivo *contribuinte*, sem que seja investigada a existência de relação jurídica tributária entre a União e os sujeitos passivos responsáveis.

A ausência de processo administrativo instaurado contra os responsáveis implica, por sua vez, a inexistência (i) de crédito tributário contra ele – *responsável* – constituído e (ii) de liquidez e certeza para a respectiva cobrança da dívida tributária, inscrita somente em oposição ao *contribuinte*.

Essa constatação é verificada, a *contrario sensu*, na tese jurídica definida no julgamento do Recurso Especial nº 1110925/SP ("REsp nº 1110925/SP"), representativo de controvérsia:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL SÓCIO-GERENTE CUJO NOME **CONSTA** DA CDA. PRESUNÇÃO DE RESPONSABILIDADE. ILEGITIMIDADE **PASSIVA** ARGUIDA EM **EXCEÇÃO** EXECUTIVIDADE. INVIABILIDADE. PRECEDENTES. 1. A exceção de préexecutividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória. 2. Conforme assentado em precedentes da Seção, inclusive sob o regime do art. 543-C do CPC (REsp 1104900, Min. Denise Arruda, sessão de 25.03.09), não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA. É que a presunção de legitimidade assegurada à CDA impõe ao executado que figura no título executivo o ônus de demonstrar a inexistência de sua responsabilidade tributária, demonstração essa que, por demandar prova, deve ser promovida no âmbito dos embargos à execução. 3. Recurso Especial provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC.

(REsp. 1110925/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 22/04/2009, DJe 04/05/2009)

<sup>&</sup>lt;sup>6</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. São Paulo: Editora Noeses, 2005, pág. 119.

Explicamos: pelo raciocínio desenvolvido na decisão do STJ, nos casos em que o nome do responsável tributário constar na CDA, sua ilegitimidade não pode ser demonstrada por meio de exceção de pré-executividade porque a relação jurídica entre ele e o Fisco está lastreada em presunção de certeza e liquidez construída no processo administrativo fiscal, à luz do contraditório e com ampla dilação probatória.

Desse modo, apenas por meio de novo procedimento com contraditório e produção de provas (nesses casos, a oposição de embargos à execução fiscal ou ajuizamento de ação antiexacional) tal presunção poderia ser elidida.

Conferindo potência negativa às premissas dessa construção lógica temos o seguinte silogismo:

**Premissa 1:** nos casos em que o nome do responsável tributário não consta na CDA, inexiste procedimento prévio de verificação dos requisitos para a configuração de sua relação jurídica tributária com o Fisco.

**Premissa 2:** não tendo sido apurada, à luz do contraditório e com ampla dilação probatória, a relação jurídica tributária entre Fisco e sujeito passivo responsável, não há presunção de liquidez e certeza que lastreie a cobrança do crédito tributário contra ele.



Conclusão: o crédito não é de pronto exequível contra o alegado responsável tributário, pois sua relação jurídica com a Administração é baseada em pressupostos diferentes dos que orientam a relação jurídica entre Fisco e contribuinte (única representada na CDA). Assim, para viabilizar a cobrança do crédito perante o responsável será necessário demonstrar, nos autos da execução fiscal, a presença dos requisitos que o tornam parte legítima para o crédito, com observância do contraditório e possibilidade de dilação probatória.

É que, no cenário desenhado acima, a decisão judicial de redirecionamento da execução fiscal é transfigurada em ato constituivo da relação jurídica tributária. Ao deferir o pedido de inclusão do responsável no polo passivo da execução fiscal o Juiz está, a um só tempo, realizando a tutela executiva e formalizando uma nova relação obrigacional (entre Fisco e sujeito passivo responsável).

A transferência do ato de constituição do crédito para a esfera judicial, contudo, subverte a lógica de depuração do ato administrativo de lançamento sob o crivo do contraditório e da ampla defesa, problema já identificado em decisões do E. Supremo Tribunal Federal e do E. Superior Tribunal de Justiça:

"EMENTA: AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CORRETA CARACTERIZAÇÃO JURÍDICA POR ERRO DA AUTORIDADE FISCAL. VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA NO CASO CONCRETO. Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicamse plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc). Porém, no caso em exame, houve oportunidade de impugnação integral da constituição do crédito tributário, não obstante os lapsos de linguagem da autoridade fiscal. Assim, embora o acórdão recorrido tenha errado ao afirmar ser o responsável tributário estranho ao processo administrativo (motivação e fundamentação são requisitos de validade de qualquer ato administrativo plenamente vinculado), bem como ao concluir ser possível redirecionar ao responsável tributário a ação de execução fiscal, independentemente de ele ter figurado no processo administrativo ou da inserção de seu nome na certidão de dívida ativa (Fls. 853), o lapso resume-se à declaração lateral (obiter dictum) completamente irrelevante ao desate do litígio. Agravo regimental ao qual se nega provimento".

(STF, Segunda Turma, AGRESP 608426, Rel. Ministro. Joaquim Barbosa, DJE 24-10-2011).

"Observando-se o procedimento realizado para a confecção do título executivo, bem como o significado dos atributos da CDA, entendo que esta possui presunção de certeza e liquidez quanto ao débito e quanto à empresa devedora, a qual é responsável pelo pagamento dos tributos devidos ao Fisco, mas não quanto aos responsáveis tributários indicados no art. 135, III, do CTN, por força do reconhecimento da responsabilidade subjetiva destes. (...)"

(REsp 1182462/AM, Rel. Ministra ELIANA CALMON, Rel. p/ Acórdão Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 25/08/2010, DJe 14/12/2010)

O que se tem na prática, portanto, é uma distorção chamada pelo Juiz Federal Renato Lopes Becho de *execução sem título*<sup>7</sup>, que força o responsável a (i) garantir a execução fiscal para opor-lhe embargos (artigo 16, §1°, da LEF) e, apenas então, demonstrar sua ilegitimidade passiva; ou (ii) fazê-lo por meio de exceção de pré-executividade, submetendo-se às restrições quanto à dilação probatória.

Nesse cenário, até as alterações promovidas pelo CPC/15, a constituição da relação jurídica tributária entre Fisco e responsável era feita com significativa e ilegal redução do contraditório.

<sup>&</sup>lt;sup>7</sup> [o incidente de desconsideração da personalidade jurídica] é uma grande novidade e corrige uma grande distorção processual, que é uma execução sem título. BECHO, Renato Lopes. Alterações mais importantes do processo civil em matéria tributária e o novo CPC. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 2015, v. 19, pág. 390.

### 6 O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NAS EXECUÇÕES FISCAIS

Com a entrada em vigor do CPC/15, em abril de 2016, foi introduzido no ordenamento o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto nos seguintes moldes pelos artigos 133 a 137:

- "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.
- § 10 O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.
- § 20 Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.
- Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.
- § 10 A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.
- § 20 Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.
- § 30 A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 20.
- § 40 O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração 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.

de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.

Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno. Art. 137. Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração

Pela redação dos dispositivos transcritos, o incidente demonstra sua clara vocação para privilegiar (i) as garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa, e (ii) conferir

maior coesão ao ordenamento jurídico, instrumentalizado pelo sistema processual.

Tais orientações estão inteiramente alinhadas à essência do CPC/15, que imprime em sua exposição de motivos a preocupação com a coerência do ordenamento e sua harmonia com o texto constitucional:

"Com evidente redução da complexidade inerente ao processo de criação de um novo Código de Processo Civil, poder-se-ia dizer que os trabalhos da Comissão se orientaram precipuamente por cinco objetivos: 1) estabelecer expressa e implicitamente verdadeira sintonia fina com a Constituição Federal; 2) criar condições para que o juiz possa proferir decisão de forma mais rente à realidade

fática subjacente à causa; 3) simplificar, resolvendo problemas e reduzindo a complexidade de subsistemas, como, por exemplo, o recursal; 4) dar todo o rendimento possível a cada processo em si mesmo considerado; e, 5) finalmente, sendo talvez este último objetivo parcialmente alcançado pela realização daqueles mencionados antes, imprimir maior grau de organicidade ao sistema, dando-lhe, assim, mais coesão.'

Instituído nesse contexto, o incidente se apresenta como medida capaz de equacionar a distorção atual da responsabilização de terceiros no curso da execução fiscal.

Apesar disso, a Procuradoria da Fazenda Nacional tem se manifestado contrariamente à utilização do incidente<sup>8</sup> nas execuções fiscais, com base em três principais fundamentos: (i) inaplicabilidade do Código de Processo Civil à execução fiscal, que é disciplinada por legislação específica (Lei nº 6.830/80); (ii) exigência, na LEF, de garantia do crédito tributário como condição para o exercício do contraditório por meio dos embargos à execução fiscal; e (iii) a instauração do incidente, com a suspensão dos atos de constrição, supostamente criaria cenário propício ao responsável para adotar medidas voltadas ao esvaziamento patrimonial.

A despeito de respeitarmos a opinião fazendária, não nos alinhamos às suas conclusões pelos argumentos que passamos a desenvolver.

#### Aplicabilidade do Código de Processo Civil às execuções fiscais 6.1

O artigo 1º da Lei de Execuções Fiscais prevê: 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.

Tendo em vista a ausência de previsão na legislação específica para os casos em que a execução fiscal é redirecionada a responsável contra quem não há dívida regularmente inscrita, a aparente antinomia aduzida pela Fazenda não se confirma, sendo plenamente aplicáveis as regras introduzidas pelo CPC/15 quanto ao IDPJ.

<sup>&</sup>lt;sup>8</sup> Nesse sentido, exemplificativamente:

SIGNORETTI, Diogo Brandau. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica e o crédito tributário. Disponível em: http://jota.info/o-incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica-e-o-creditotributario. Acessado em: 31/10/2016.

Justiça Federal inaugura desconsideração de Pessoa Jurídica do novo CPC. Disponível em:

http://jota.info/justica-federal-inaugura-desconsideracao-de-pessoa-juridica-novo-cpc. Acessado em: 31/10/2016.

### 6.2 Garantia do crédito tributário é condição para o exercício do contraditório nos embargos à execução fiscal, mas não para terceiros

A condição imposta no artigo 16, §1º da LEFº é voltada ao **devedor**, ou seja, àquele contra quem já haja débito regularmente inscrito, apurado no âmbito de processo administrativo fiscal. Nessa hipótese, a exigência da garantia do débito como requisito para o exercício do contraditório na esfera judicial é justificável e adequada, pois o direito de defesa do contribuinte foi atendido na fase administrativa.

Para o responsável contra quem é formulado pedido de redirecionamento, contudo, a situação é diversa. A constituição de sua relação jurídica tributária carece de ato administrativo de lançamento, de apuração dos elementos da obrigação tributária sob o crivo do contraditório e de controle de legalidade na etapa de inscrição em dívida ativa.

Ausentes essas premissas, não é possível equipará-lo ao devedor para exigir a garantia do débito como pressuposto do contraditório, pois fazê-lo redundaria em nítida inversão da ordem imposta para a cobrança da dívida tributária (primeiro a constrição patrimonial, depois a verificação da responsabilidade).

#### 6.3 Falácia do incidente como incentivo ao esvaziamento patrimonial

Essa técnica de inversão parece orientar também o argumento que supõe o esvaziamento patrimonial como consequência da utilização do IDPJ nas execuções fiscais. Há, aqui, uma falácia: o incidente é colocado como gatilho da fraude, estabelecendo-se uma falsa relação de causa e consequência exclusivamente para justificar a inaplicabilidade do instrumento processual.

O esvaziamento patrimonial deve ser combatido por meio de medidas como a elogiável criação, no âmbito da Receita Federal e da Procuradoria, dos grupos de Atuação Especial no Combate à Fraude à Cobrança Administrativa e à Execução Fiscal (GAEFIS) pela Portaria Conjunta RFB/PGFN nº 1.525 de 2016, e não com a redução do contraditório e da ampla defesa.

<sup>&</sup>lt;sup>9</sup> Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

<sup>§ 1</sup>º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

# AOS CASOS DE DESCONSIDERAÇÃO DO IDPJ: INCIDENTE DEVE SER RESTRITO AOS CASOS DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA COM FUNDAMENTO NO ARTIGO 50 DO CÓDIGO CIVIL E 121, PARÁGRAFO ÚNICO, II, DO CTN?

Superada a análise de adequação do incidente à cobrança das dívidas tributárias, é preciso enfrentar uma outra limitação denunciada em especial no posicionamento da Procuradoria da Fazenda Nacional e de parcela da Magistratura.

Em uma interpretação próxima da literalidade, entendeu-se que, se aplicável, o IDPJ estaria restrito aos casos em que o redirecionamento é requerido com fundamento na desconsideração da personalidade jurídica prevista no artigo 50 do Código Civil<sup>10</sup>. Vejamos:

Enunciado 229, editado na III Jornada de Direito Civil do Conselho da Justiça Federal: "a responsabilidade ilimitada dos sócios pelas deliberações infringentes da lei ou do contrato torna desnecessária a desconsideração da personalidade jurídica, por não constituir a autonomia patrimonial da pessoa jurídica escudo para a responsabilização pessoal e direta".

Enunciado 53, aprovado pela Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados – ENFAM: "o redirecionamento da execução fiscal para o sóciogerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015".

Sob esse enfoque, as hipóteses de redirecionamento lastreadas na responsabilidade pessoal do agente (expressas no artigo 135, III, do CTN) estariam excluídas do âmbito de incidência do IDPJ.

Antecipando nosso posicionamento, faremos breves considerações sobre o instituto da desconsideração da personalidade jurídica a fim de demonstrar que, a despeito de suas divergências frente à responsabilização tributária pessoal, o IDPJ não pode ser a ele restrito.

#### 7.1 Desconsideração da personalidade jurídica – Artigo 50 do Código Civil

A desconsideração da personalidade jurídica está prevista no artigo 50 do Código Civil, que permite a extensão dos efeitos de determinadas relações obrigacionais aos bens particulares dos administradores ou sócios da empresa, em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial.

<sup>&</sup>lt;sup>10</sup> 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.

Conforme os ensinamentos da doutrina civilista, o instituto é aplicável quando a pessoa jurídica representa um obstáculo para a identificação dos verdadeiros responsáveis pela prática do ato fraudulento, realizado em nome da empresa, mas em proveito pessoal do sócio ou dirigente. Nesse sentido, a desconsideração é cabível:

"(...) quando a pessoa jurídica se desviar dos fins determinantes de sua constituição, ou quando houver confusão patrimonial, em razão de abuso da personalidade jurídica, o órgão judicante, a requerimento da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo, está autorizado, com base na prova material do dano, a desconsiderar, episodicamente, a importar essa medida numa dissolução da pessoa jurídica. Com isso subsiste o princípio da autonomia subjetiva da pessoa coletiva, distinta da pessoa de seus sócios, mas tal distinção é afastada, provisoriamente, para dado caso concreto, estendendo a responsabilidade negocial aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica." 11

Em outras palavras, o patrimônio dos sócios ou administradores será alcançado nas hipóteses em que demonstrados o desvio de finalidade e a confusão patrimonial.

No direito tributário a teoria da desconsideração da personalidade jurídica tem sido empregada quando verificada a configuração de grupo econômico<sup>12</sup> criado pelo contribuinte com o intuito de furtar-se à tributação.

A partir dessa conjugação, os sócios e administradores poderão ser responsabilizados patrimonialmente quando apurada a concorrência dos seguintes fatores: (i) a criação de nova empresa, com estrutura meramente formal e identidade de objetos sociais; a (ii) confusão patrimonial, societária, contábil e laboral, e (iii) a clara intenção de fraude ao Fisco.

O destaque feito no parágrafo anterior é o cerne do argumento utilizado para restringir o IDPJ aos casos de desconsideração da personalidade jurídica.

Com efeito, os defensores dessa posição reputam que a desconsideração da personalidade jurídica tem como efeito tão somente o alcance do patrimônio dos sócios e administradores, que continuam figurando como terceiros nas relações jurídicas tributária e processual.

<sup>&</sup>lt;sup>11</sup> Maria Helena Diniz in REsp nº 968,564/RS – Voto-Vista do Ministro Arnaldo Esteves Lima/STJ.

<sup>12</sup> O grupo econômico é disciplinado pela Lei nº 6.404/76 ("Lei das S.A.") nos artigos 265 e 266, *in verbis*: "Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos.

A responsabilidade pessoal prevista no artigo 135, III, do CTN, por sua vez, transforma o sócio-gerente, administrador ou representante em parte legítima para figurar no polo passivo da execução fiscal, pois é verdadeiro sujeito passivo da obrigação tributária (na qualidade de responsável tributário).

Por esse motivo, argumentam, apenas os casos de responsabilidade meramente patrimonial estariam protegidos pelo incidente. Esse é o entendimento expressado por Maria Rita Ferragut:

"Muito embora tanto na desconsideração da personalidade jurídica, quando na responsabilidade tributária, terceiro que não praticou o fato gerador acabe sendo compelido a responder pelo passivo fiscal, no primeiro caso temos responsabilidade patrimonial, fundada no art. 50 do CC, e no segundo responsabilidade tributária do administrador, hipótese de sujeição passiva tributária (art. 121, II, do CTN), devendo o terceiro ser chamado para participar do processo na qualidade de parte (autor ou réu), com todas as consequências disso.

(...)

Entendemos serem muitas as consequências de se admitir que os grupos econômicos, na hipótese de fraude, sujeitam-se ao regramento do art. 50 do CC. A primeira e mais relevante delas – por ser a base de tudo – é a de que o sujeito não integrará a relação jurídica tributária na qualidade de parte (autor ou réu), devendo ser considerado terceiro, conforme inclusive previsto no Código de Processo Civil de 2015, ao disciplinar, nos arts. 133 a 137, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, que confere a este terceiro a possibilidade de apresentar defesa prévia e opor embargos de terceiros – e não de devedor – quando o incidente não for instaurado."<sup>13</sup>

Com todo o respeito pelos que defendem esse posicionamento, apesar de reconhecermos a diferença entre os institutos discordamos da conclusão restritiva quanto ao emprego do IDPJ.

### 7.2 Exigência do IDPJ também para as hipóteses de responsabilidade pessoal previstas no artigo 135, III, do CTN

Retomando as ponderações articuladas no tópico 5, enquanto não for praticado ato (administrativo ou judicial) que apure a responsabilidade pessoal dos sócios-gerentes,

<sup>&</sup>lt;sup>13</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos*. In: O novo CPC e seu impacto no direito tributário. Paulo Cesar Conrado, Juliana Furtado Costa Araujo, coordenadores. São Paulo: Fiscosoft, 2016, pág. 260.

administradores ou representantes e constitua o crédito tributário contra tais pessoas, será mantida sua condição de terceiros na execução fiscal.

Quer dizer: inexistindo processo administrativo fiscal do qual resulte dívida regularmente inscrita contra o sócio, administrador ou representante, ou incidente judicial extraordinário voltado à apuração de sua legitimidade passiva, não há relação jurídica tributária apurada sob o crivo do contraditório e com o amparo de dilação probatória.

A responsabilização pessoal, como já havíamos concluído, exige a prévia verificação dos pressupostos para a configuração da relação jurídica tributária entre Fisco e sujeito passivo responsável, por meio de procedimento que lhe permita o exercício da ampla defesa.

Com essas considerações, o IDPJ assume sua vocação dentro do sistema processual: a de *instrumento* extraordinário – por não ser próprio dessa esfera – para a concretização do direito material, equalizando as situações de redirecionamento da execução fiscal àquelas em que a responsabilidade pessoal foi aferida no âmbito do processo administrativo fiscal.

Por meio dessa afirmação, contudo, não queremos atribuir ao IDPJ o papel primordial na aplicação da regra de responsabilização pessoal prevista no artigo 135, III, do CTN.

Sua utilização como regra não é correta e nem desejável, pois tumultua o trâmite dos processos e aumenta o já abarrotado estoque de execuções fiscais.<sup>14</sup>

O momento correto, no sistema legal vigente, para a constituição da relação jurídica fundada em obrigação tributária é o processo administrativo fiscal, fase em que serão discriminadas as condutas praticadas pelos sujeitos passivos na qualidade de contribuintes ou responsáveis, como e se elas o vinculam ao débito tributário, e, por consequência, se é cabível sua responsabilização, em plena harmonia com os artigos 5°, incisos LIV e LV da Constituição, 142 e 204 do CTN e 2° e 3° da LEF.

O acertamento da incidência e de todos os elementos que compõem o crédito é atribuição da Administração tributária. Em direito tributário cabe ao Poder Judiciário, apenas,

Conselho Nacional de Justiça. Justiça em Números – 2016. Disponível em: <a href="http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbbff344931a933579915488.pdf">http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbbff344931a933579915488.pdf</a> pág. 63. Acessado em 31/10/ 2016.

<sup>&</sup>lt;sup>14</sup> Segundo o relatório "Justiça em Números", de 2016, publicado pelo Conselho Nacional de Justiça, "os processos de execução fiscal representam, aproximadamente, 39% do total de casos pendentes e 75% das execuções pendentes no Poder Judiciário. Os processos desta classe apresentam alta taxa de congestionamento, 91,9%, ou seja, de cada 100 processos de execução fiscal que tramitaram no ano de 2015, apenas 8 foram baixados".

a execução do título extrajudicial ou a *des* constituição de relações jurídicas por meio de ações antiexacionais, não o inverso.

Transferir essa atividade para a via judicial nas hipóteses em que sua execução é possível administrativamente, implica nítida distorção das competências definidas pelo sistema tributário, além de aumentar o contencioso judicial.

Nesse ponto, não podemos ignorar, em visão utilitarista do fenômeno jurídico, um incentivo econômico importante, veiculado pelo CPC/15, para reforçar o raciocínio até aqui traçado.

A partir da entrada em vigor do novo Código Processual, a condenação contra a Fazenda Pública, antes calibrada conforme o critério de equidade, que normalmente resultava em valores ínfimos a serem suportados pelo orçamento público, observará percentuais previamente definidos de acordo com o valor da condenação ou do proveito econômico obtido, conforme artigo 85, §3°. O quadro abaixo ilustra esse novo cenário:

Limites	Valor (para out/2016)	Percentual
Até 200 salários-mínimos	R\$176.000,00	10% a 20%
Acima de 200 salários-mínimos até 2.000 salários-mínimos	> R\$176.000,00 < R\$1.760.000,00	8% a 10%
Acima de 2.000 salários-mínimos até 20.000 salários-mínimos	> R\$1.760.000,00 > R\$17.600.000,00	5% a 8%
Acima de 20.000 salários-mínimos até 100.000 salários- mínimos	> R\$17.600.000,00 < R\$88.000.000,00	3% a 5%
Acima de 100.000 salários-mínimos	> R\$88.000.000,00	1% a 3%

Desse modo, pressupõe-se que as condenações contra a Fazenda Pública sejam agora fixadas em patamar mais elevado, inclusive nos casos de embargos à execução, julgados procedentes, opostos pelo sujeito passivo contra o qual se intentou redirecionar a execução fiscal. A relevância dessa observação é a de que, sendo apurados os pressupostos da relação jurídica tributária entre Fisco e responsável na esfera administrativa, o risco de condenação em honorários de sucumbência (agora fixados em valores significativos) é reduzido, preservando-se o mesmo bem público que se busca resguardar no processo de execução fiscal: o erário.

Assim, vemos o incidente como uma ferramenta de extrema relevância por ser capaz de conciliar os interesses do Fisco, a indisponibilidade do crédito tributário e garantias constitucionais ao contraditório e à ampla defesa, mas, simultaneamente, de caráter

extraordinário, que deve ser utilizado para a responsabilização pessoal apenas como forma de sanar as distorções verificadas nos casos em que a relação jurídica entre a Administração tributária e o sujeito passivo responsável não for apurada no curso do processo administrativo fiscal.

#### 7.3 Exceção: Dissolução irregular após conclusão do processo administrativo

Alinhando as afirmações feitas neste estudo, destacamos uma importante ressalva: em algumas situações, o fato que desencadeia a responsabilização pessoal é conhecido apenas em momento posterior à decisão final proferida no processo administrativo fiscal.

É o caso, exemplificativamente, da dissolução irregular da sociedade, que nos termos da Súmula 435 do STJ serve de gatilho para a atribuição da responsabilidade prevista no artigo 135, III, do CTN:

Súmula 435/STJ

"Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente".

Verificada a dissolução irregular, ou outra causa de redirecionamento, apenas após o encerramento da esfera administrativa, o IDPJ se apresenta como instrumento primário, e não mais excepcional, para a aferição da relação jurídica tributária entre a União e o sujeito passivo responsável.

#### 8 CONCLUSÃO

O raciocínio desenvolvido no presente trabalho é orientado, desde sua origem, por um pressuposto central: com exceção das hipóteses em que o evento ensejador da responsabilização pessoal seja conhecido após o encerramento do processo administrativo fiscal, a sujeição passiva do responsável tributário deve ser apurada na esfera administrativa.

Com efeito, sendo sua relação jurídica independente daquela em que figura o contribuinte, o ato de lançamento deve abranger as hipóteses de responsabilidade, submetendo ao contraditório e à ampla produção de provas a verificação dos elementos que dão azo à legitimidade do sócio-gerente, do administrador ou do representante. Apenas sob essas balizas o crédito será lastreado em presunção de certeza e liquidez, sendo, portanto, exigível também para o responsável.

Não apurada sua legitimidade na etapa prévia à cobrança (ou sendo verificada a causa de responsabilização pessoal após o esgotamento da esfera administrativa), a decisão judicial

de redirecionamento da execução fiscal assume o papel de ato de constituição do crédito tributário contra terceiro, sendo, também nessa esfera, imprescindível a observância do contraditório e da ampla defesa.

Nesse cenário, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica apresenta-se como instrumento extraordinário, subsidiário e complementar ao ato de lançamento nos casos em que a sujeição passiva do responsável é apurada tão somente no curso da execução fiscal, conciliando contraditório, ampla defesa e indisponibilidade do crédito tributário.

A fim de evitar a violação a esses direitos individuais dos administrados e o escoamento das discussões de legitimidade passiva para o Judiciário, com o consequente risco de condenação da Fazenda Pública em honorários de sucumbência – agora dosados em patamares mais gravosos –, entendemos, contudo, que a identificação dos sujeitos passivos (contribuinte e responsável) deve ser realizada, como regra, no curso do processo administrativo fiscal.

#### REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BECHO, Renato Lopes. Alterações mais importantes do processo civil em matéria tributária e o novo CPC. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). Grandes questões atuais do direito tributário. São Paulo: Dialética, 2015, v. 19.

Conselho Nacional de Justiça. Justiça em Números — 2016. Disponível em: <a href="http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbbff344931a933579915488.p">http://www.cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2016/10/b8f46be3dbbff344931a933579915488.p</a> <a href="mailto:df">df</a> pág. 63. Acessado em 31/10/ 2016.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. São Paulo: Editora Noeses, 2005, pág. 119.

FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). O novo CPC e seu impacto no direito tributário. São Paulo: Fiscosoft, 2016.

JUNIOR, Humberto Theodoro. Lei de Execução Fiscal. São Paulo: Editora Saraiva, 13ª Edição.

Justiça Federal inaugura desconsideração de Pessoa Jurídica do novo CPC. Disponível em: <a href="http://jota.info/justica-federal-inaugura-desconsideracao-de-pessoa-juridica-novo-cpc">http://jota.info/justica-federal-inaugura-desconsideracao-de-pessoa-juridica-novo-cpc</a>. Acessado em: 31/10/2016.

SIGNORETTI, Diogo Brandau. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica e o crédito tributário. Disponível em: <a href="http://jota.info/o-incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica-e-o-credito-tributario">http://jota.info/o-incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica-e-o-credito-tributario</a>. Acessado em: 31/10/2016.