

acto do CPC-2015 no Direito brasileiro é impressionante. Não apenas porque, determina o seu art. 15, ele é aplicável aos processos administrativos, eleitorais e outras. É que o novo CPC brasileiro se caracteriza por ser uma lei-estúrio: as propostas legislativas, das mais variadas naturezas, desembocaram na Lei 13.165/2015. Regulamentação da mediação e conciliação, expansão das técnicas de resolução extrajudicial dos conflitos perante os cartórios, cooperação internacional, etc.

Assim, o CPC traz regras que disciplinam a participação processual dos juízes, promotores públicos, membros do Ministério Público e advogados – funcionando, inclusive, também, como complemento das leis dessas categorias.

Esta é a ideia de fazer uma coleção em que se abordassem as repercussões do CPC nesses diversos setores, em volumes coordenados por especialistas em cada um desses setores: magistratura, advocacia, advocacia pública, Defensoria Pública, Ministério Público, Juizados Especiais, Código Civil, processo eleitoral, processo administrativo, processo penal, legislação processual extravagante, processo de família etc.

Esperamos que contribua para o melhor entendimento dos impactos do Novo CPC-2015.

Didier Jr.

Coordenador Geral da Coleção



 EDITORA
JusPODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

Coleção REPERCUSSÕES DO
NOVO CPC

v.16

Coordenadores
CASSIO SCARPINELLA BUENO
MARCO ANTONIO RODRIGUES

PROCESSO TRIBUTÁRIO

 EDITORA
JusPODIVM
www.editorajuspodivm.com.br

Coleção
REPERCUSSÕES DO
**NOVO
CPC**

v.16

Coordenador geral
FREDIE DIDIER JR.

PROCESSO TRIBUTÁRIO

Coordenadores

**CASSIO SCARPINELLA BUENO
MARCO ANTONIO RODRIGUES**

 EDITORA
JusPODIVM
www.editorajuspodivm.com.br



AUTORES

Alexandre Freitas Câmara
Aluisio Gonçalves de Castro Mendes
Ana Carolina Melman
Antonio Augusto Tiburcio
Bruno Lopes Megna
Cassio Scarpinella Bueno
Cláudio Luiz de Miranda
Dario Ribeiro Machado Junior
Davi Amaral Hibner
Eduardo Casseb Lois
Fernanda Machado Pillar
Francesco Conte
Hugo Wilken Maurell
Lorito Siqueira D'Alessandri Forti
Jasson Hibner Amaral
Larissa Clare Pochmann da Silva
Luís Alberto Reichelt
Marco Antonio Rodrigues
Marcelo da Silva Ferreira Filho
Maria Augusta da Matta Rivitti
Maurício Magalhães Lahma
Newton Pereira Ramos Neto
Nicola Tutungi Júnior
Paulo Gustavo Medeiros de Carvalho
Pedro Gomes de Queiroz
Pedro Lameirão
Rafael Gaia Edais Pepe
Rafael Henrique Renner
Ravi Peixoto
Ricardo José da Rocha Silva
Rita Dias Nolasco
Rita Quartieri
Ronaldo Campos e Silva
Victor de Luna Paes
Victor Menezes Garcia

COORDENADOR DA COLEÇÃO

FREDIE DIDIER JR.

Foi membro da Comissão de Juristas Responsável pela Revisão do Projeto do Novo CPC na Câmara dos Deputados. Professor-associado da UFBA (graduação, mestrado e doutorado). Mestre (UFBA), Doutor (PUC/SP), Livre-docente (USP) e Pós-doutorado (Universidade de Lisboa). Advogado e consultor jurídico. www.frediedidier.com.br

COORDENADORES DESTE VOLUME

CASSIO SCARPINELLA BUENO

Advogado formado pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP, instituição na qual obteve os títulos de Mestre (1996), Doutor (1998) e Livre-docente (2005) em Direito Processual Civil, todos com a nota máxima, e onde exerce as funções de Professor-Doutor de Direito Processual Civil nos cursos de Graduação, Especialização, Mestrado e Doutorado. Foi Visiting Scholar da Columbia University (Nova York) no ano acadêmico de 2000/2001. É Vice-Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Processual e membro do Instituto Iberoamericano de Direito Processual e da Associação Internacional de Direito Processual. Integrou a Comissão Revisora do Anteprojeto de novo Código de Processo Civil no Senado Federal e participou dos Encontros de Trabalho de Juristas sobre o Projeto de novo Código de Processo Civil no âmbito da Câmara dos Deputados. É autor de 21 livros, tendo escrito mais de 70 livros em coautoria e mais de 75 artigos científicos, alguns publicados em revistas estrangeiras. Desenvolve intensa atividade acadêmica em todo o território nacional, como palestrante e conferencista, e participa dos principais Encontros de Processualistas do exterior.

MARCO ANTONIO RODRIGUES

Procurador do Estado do Rio de Janeiro. Professor Adjunto de Direito Processual Civil da Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Pós-doutor pela Universidade de Coimbra/Portugal. Mestre em Direito Público e Doutor em Direito Processual pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ. Advogado. Professor de cursos de pós-graduação em Direito pelo Brasil. Membro da International Association of Procedural Law, do Instituto Brasileiro de Direito Processual, do Instituto Ibero-Americano de Direito Processual, do Instituto Português de Processo Civil e do Instituto Carioca de Processo Civil. Advogado e consultor jurídico.

Coleção

REPERCUSSÕES DO

v. 16

NOVO CPC

Coordenador geral
FREDIE DIDIER JR.

PROCESSO TRIBUTÁRIO

Victor de Lima Pais
Pessal

abdr 
Respeite o direito agora!

Nota dos Organizadores

A Editora JusPodivm lançou coleção de obras que trata das repercussões do novo Código de Processo Civil sobre os mais diversos ramos do Direito, sob a coordenação geral de Fredie Didier Jr., de quem recebemos com muita honra e alegria o convite para coordenar um dos seus volumes.

O presente livro cuida de um relevante tema, que sofreu muitos reflexos, diretos e indiretos, explícitos e implícitos, com a entrada em vigor do novo diploma processual: o direito processual tributário. Para tanto, contamos com a colaboração de estudiosos de diversos Estados do país, que escreveram artigos cuidando de muitos assuntos sobre o tema em questão, como, por exemplo, os honorários advocatícios nas ações tributárias; a necessidade de releitura de regras sobre execuções fiscais diante do novo CPC; o sistema de precedentes; os negócios processuais; os meios consensuais de solução de controvérsias; o incidente de desconsideração da personalidade jurídica; o ônus da prova; a coisa julgada; dentre outros assuntos.

Esperamos que este livro possa auxiliar estudantes e os mais variados operadores do Direito na compreensão dos impactos do novo CPC sobre o processo tributário, diante das grandes mudanças ocorridas.

São Paulo e Rio de Janeiro, agosto de 2016.

Cassio Scarpinella Bueno

Marco Antonio Rodrigues



www.editorajuspodivm.com.br

Rua Mato Grosso, 175 – Pituba, CEP: 41830-151 – Salvador – Bahia
Tel: (71) 3363-8617 / Fax: (71) 3363-5050 • E-mail: fale@editorajuspodivm.com.br

Copyright: Edições JusPODIVM

Conselho Editorial: Dirley da Cunha Jr., Leonardo de Medeiros Garcia, Fredie Didier Jr., José Henrique Mouta, José Marcelo Vigliar, Marcos Ehrhardt Júnior, Nestor Távora, Robério Nunes Filho, Roberval Rocha Ferreira Filho, Rodolfo Pamplona Filho, Rodrigo Reis Mazzei e Rogério Sanches Cunha.

Capa: Rene Bueno e Daniela Jardim (www.buenojardim.com.br)

Diagramação: Linotec Fotocomposição e Fitolito Ltda (www.linotec.com.br)

P963 Processo Tributário / coordenadores Marco Antonio Rodrigues e Cassio Scarpinella
Bueno – Salvador: Juspodivm, 2017.
672 p. (Coleção Repercussões do Novo CPC, v. 16; coordenador geral, Fredie Didier Jr.)

Vários autores.
Bibliografia.
ISBN 978-85-442-1231-8

1. Processo Tributário. 2. Direito Tributário. I. Didier Jr., Fredie. II. Rodrigues, Marco Antonio. III. Bueno, Cassio Scarpinella. IV. Título.

CDD 341.39

Todos os direitos desta edição reservados à Edições JusPODIVM.

É terminantemente proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio ou processo, sem a expressa autorização do autor e da Edições JusPODIVM. A violação dos direitos autorais caracteriza crime descrito na legislação em vigor, sem prejuízo das sanções civis cabíveis.

Do incidente de desconsideração de personalidade jurídica e ônus da prova na área tributária

Maria Augusta da Matta Rivitti¹

Victor de Luna Paes²

SUMÁRIO: I. INTRODUÇÃO – II. DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA – III. DO ÔNUS DA PROVA – IV. COMENTÁRIOS SOBRE A APLICAÇÃO DO IPDJ E ÔNUS DA PROVA À ÁREA TRIBUTÁRIA – V. CONCLUSÃO – VI. BIBLIOGRAFIA.

I. INTRODUÇÃO

Trazemos algumas reflexões sobre o impacto do novo Código de Processo Civil (“NCPC”), Lei nº 13.105, de 16.3.2015, quanto aos temas do incidente de desconsideração da personalidade jurídica (“IPDJ”) e da distribuição dinâmica do ônus da prova na área tributária.

II. DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Resumidamente, apontam-se algumas considerações gerais sobre a teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

Oriunda do direito estrangeiro, a *disregard doctrine* foi introduzida por Rubens Requião em conferência que realizou na Universidade Federal do Paraná no final dos anos 60. Apresentou a posição de autores estrangeiros que se dedicaram ao tema, observando:

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 ou bens que atrás dela se escondem. É caso de declaração

1. Advogada. Mestra e Doutoranda em Direito Processual Civil pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC/SP.
2. Advogado e sócio da Rivitti e Dias Advogados. Especialista em Direito Material Tributário pelo Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET.

de ineficácia especial da personalidade jurídica para determinados efeitos, prosseguindo todavia a mesma incólume para seus outros fins legítimos.³

Expôs o conferencista que a teoria pode se adequar a qualquer sistema jurídico, inclusive ao direito brasileiro, devendo o juiz, deparando-se com o abuso do direito e da fraude no uso da personalidade jurídica, prescindir da posição formal da personalidade jurídica e equiparar o sócio e a sociedade para evitar manobras fraudulentas.⁴

Por isso que sua aplicação não depende de dispositivo legal que a ela se refira, é consequência de se reprimir fraudes ou abuso no uso da personalidade jurídica.

Por “consideração do princípio da autonomia patrimonial das sociedades empresárias” pelo qual se distingue o patrimônio destas daquele dos sócios, Fábio Ulhoa Coelho esclarece que, como “pressuposto da repressão a certos tipos de ilícitos, justifica-se episodicamente a desconsideração da personalidade jurídica empresária.”⁵

A desconsideração permite que verificados seus pressupostos, seja ignorada a personalidade jurídica da sociedade, atingindo-se a personalidade jurídica dos sócios ou administradores.

Levanta-se o véu da sociedade se o seu sócio, associado ou administrador dela se utilizou ilícitamente, responsabilizando-os por alguma obrigação não satisfeita por ela.

Registra Fábio Ulhoa Coelho que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica é pertinente quando a imputação da responsabilidade encontra obstáculo na existência da pessoa jurídica. Se não há dificuldade em imputar diretamente a responsabilidade ao sócio, controlador ou representante legal, se a existência da pessoa jurídica não é óbice à responsabilização, não há a aplicação da teoria.⁶

A desconsideração da personalidade jurídica é aplicada nos casos de dolo, fraude, desvio de finalidade (abuso de direito), confusão patrimonial e visa justamente preservar a personalidade empresária contra tais práticas.

3. Requião, Rubens. *Abuso de Direito e Fraude Através da Personalidade Jurídica (Disregard Doctrine)*, São Paulo: *Revista dos Tribunais*, n. 410, a. 58, dez., 1969, p. 14.

4. *Ob. cit.*, p. 14.

5. Coelho, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial: direito de empresa*. v. 2. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 55.

6. *Ob. cit.*, p. 74.

Em linhas gerais observa-se que os requisitos dolo, fraude e abuso fundamentam a desconsideração pela formulação subjetiva, pela qual se atine à vontade do praticante, sócio ou administrador.

pela formulação objetiva, proposta por Fábio Konder Comparato⁷, a confusão patrimonial é o pressuposto que justifica a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

Na confusão patrimonial se verifica “uma promiscuidade de bens e relações jurídicas entre os sócios e/ou administradores e a sociedade, ou mesmo, entre sociedades.”⁸

A prova em juízo da hipótese da confusão patrimonial é mais facilitada do que apresentar as intenções subjetivas do demandado.⁹

Entende Fábio Ulhoa Coelho que se deve presumir a fraude na manipulação de patrimônio quando demonstrada confusão patrimonial, e, se inexistente qualquer tipo de confusão patrimonial, se caracterizada a fraude, deve-se desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade.¹⁰

Na desconsideração inversa da personalidade jurídica afasta-se a personalidade da pessoa jurídica para que seu patrimônio responda por obrigação de sócio.

A doutrina alerta para aplicação desvirtuada da desconsideração da personalidade jurídica sem a efetiva identificação de seus requisitos, para não prejudicar o instituto da pessoa jurídica, que exerce importante função social.¹¹

A desconsideração da personalidade jurídica foi acolhida no direito positivo brasileiro, como Código Civil, Código de Defesa do Consumidor, Lei de sanções penais e administrativas relativas ao meio ambiente, Lei de defesa da concorrência, Consolidação das Leis do Trabalho.¹² Dela cuidou também o NCPC.

7. Tese por ele apresentada no concurso para cátedra de Direito Comercial da Universidade de São Paulo e publicada com o título “O poder de controle na sociedade anônima”, atualizada em conjunto com Calixto Salomão Filho. Comparato, Fábio Konder; Salomão Filho, Calixto. *O poder de controle da sociedade anônima*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 464.

8. Mamede, Gladston. *Manual de direito comercial*. 4. ed. São Paulo, 2009, p. 247.

9. Coelho, Fábio Ulhoa, *ob. cit.*, p. 67.

10. *Id.*, *ib.*

11. Requião, Rubens, *ob. cit.*, p. 24; Coelho, Fábio, *ob. cit.*, pp. 77-78; Mamede, Gladston, *ob. cit.*, p. 245;

12. CC, 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.

Mas o NCPC, como bem expõe Leonardo Carneiro da Cunha, não cria critérios, requisitos, pressupostos ou condições para justificar ou caracterizar a desconsideração da personalidade jurídica, apenas trata do procedimento a ser adotado.¹³

Na área tributária há discussão na doutrina se o Código Tributário Nacional ("CTN") versaria sobre a desconsideração da personalidade jurídica, pois os arts. 134, VII, 135 e 137 contemplam hipóteses de imputação da responsabilidade tributária.^{14 15}

Adiante se abordará sobre a aplicação do IDPJ do NCPC no campo tributário.

CDC, art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração. § 1º (Vetado), § 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código; § 3º As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código; § 4º As sociedades coligadas só responderão por culpa; § 5º Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.

Lei nº 9.605/98, art. 4º. Poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente.

Lei nº 12.529/11, art. 34. A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. Parágrafo único. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

CLT, art. 2º. Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço; § 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados; § 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.

13. Cunha, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em Juízo*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 411.
14. Queiroz, Mary Elbe; Souza Júnior, Antonio Carlos F. de. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica no CPC-2015 e a responsabilidade tributária: primeiras impressões. In: Cunha, Leonardo Carneiro da; Souza Júnior, Antonio Carlos F. de. (Coords.). *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015, p. 269; Cunha, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em Juízo*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, pp. 412-413.
15. No sentido de que a hipótese do art. 135 do CTN veicula típica hipótese de desconsideração da personalidade jurídica: Castro, Aldemário Araújo. Aplicação no direito tributário da desconsideração da personalidade jurídica. In: Torres, Heleno Taveira; Queiroz, Mary Elbe (Coords.). *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 487; Grupenmaher, Betina Treiger; Cavalcante, Denise Lucena. A responsabilidade tributária e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica no novo Código de Processo Civil. In: Cunha, Leonardo Carneiro da; Souza Júnior, Antonio Carlos F. de. (Coords.). *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015, p. 36.

III. DO ÔNUS DA PROVA

Uma das acepções do vocábulo "prova" é o meio posto à disposição pela legislação para convencimento do magistrado dos fatos judicializados. Outras são ação de provar (*actus probandi*) e resultado.¹⁶

Jorge Peyrano destaca que na atualidade o conceito de prova civil alcançou um nível elevado na escala axiológica processual, comentando que, com razão se fala acerca de que "a prova é a alma do processo" (Roger Perrot); reconhecendo-se que existe um "direito a provar" (A. Morello), completado por um direito a uma devida e explicitada valoração da prova produzida (Marinoni).¹⁷

Em relação ao direito à prova temos que no ordenamento jurídico pátrio ele se fundamenta constitucionalmente por meio das garantias da ação e da defesa (artigo 5º, LIV e LV da CF/1988), ou seja, o devido processo legal constitucional se torna efetivo quando ação e defesa forem plenamente exercidas no trâmite de uma demanda, respeitando-se, de um lado, a plena afirmação da pretensão do autor e, do outro, a plena resistência pela parte ré.¹⁸

Gian Antonio Michelo e Michele Taruffo já observavam: "os sistemas probatórios não se podem desligar do princípio do direito de defesa em justiça, e de seu corolário: o princípio do contraditório."¹⁹

O NCPC tratou do ônus probatório no art. 373.²⁰

O NCPC implementou a teoria da carga dinâmica das provas, permitindo a inversão do ônus da prova no decorrer do processo quando verificado que uma das partes reúne melhores condições de produzir a prova.²¹

16. Nesse sentido Ferreira, William. Das provas. In: Wambier, Teresa Arruda Alvim; Didier Jr., Fredie; Talamini, Eduardo e Dantas, Bruno (Coords.). *Breves Comentários ao novo Código de Processo Civil*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 991.
17. Peyrano, Jorge W. *La prueba entre la oralidad y la escritura*. Disponível em: <<http://www.uv.es/coloquio/coloquio/ponencias/7prupey.pdf>>. Acesso em: 16 de julho de 2016.
18. Tavares, Fernando Horta, *O Direito Fundamental à Prova e a Legitimidade dos Provimentos sob a Perspectiva do Direito Democrático*, São Paulo: RT, vol. 195, 2011, p. 123.
19. Micheli, Gian Antonio; Taruffo, Michele. A Prova, *Revista de Processo*, São Paulo, ano IV, n. 16, p. 156, out./dez. 1979.
20. NCPC, art. 373. O ônus da prova incumbe: I - ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito; II - ao réu, quanto à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor; § 1º Nos casos previstos em lei ou diante de peculiaridades da causa relacionadas à impossibilidade ou à excessiva dificuldade de cumprir o encargo nos termos do caput ou à maior facilidade de obtenção da prova do fato contrário, poderá o juiz atribuir o ônus da prova de modo diverso, desde que o faça por decisão fundamentada, caso em que deverá dar à parte a oportunidade de se desincumbir do ônus que lhe foi atribuído; § 2º A decisão prevista no § 1º deste artigo não pode gerar situação em que a desincumbência do encargo pela parte seja impossível ou excessivamente difícil; § 3º A distribuição diversa do ônus da prova também pode ocorrer por convenção das partes, salvo quando: I - recair sobre direito indisponível da parte; II - tornar excessivamente difícil a uma parte o exercício do direito; § 4º A convenção de que trata o § 3º pode ser celebrada antes ou durante o processo.
21. NCPC, art. 357. Não ocorrendo nenhuma das hipóteses deste Capítulo, deverá o juiz, em decisão de saneamento e de organização do processo: (...) III - definir a distribuição do ônus da prova, observado o art. 373.

Tal teoria decorre do princípio da efetividade do processo. Essa teoria da distribuição dinâmica das provas não detém uma fixação prévia e abstrata da incumbência de provar, na medida em que a distribuição dos ônus probatórios será definida caso a caso, segundo as condições das partes de produzir as provas indispensáveis à solução do litígio.

Não importa em que posição litiga a parte, no polo ativo ou no polo passivo, pois a ambas pode ser fixada a incumbência de produzir provas em juízos, conforme a possibilidade de cada uma delas.

Assim é evidente que tal possibilidade de distribuição dos ônus da prova em muito contribui para a instrução do processo, na medida em que proporciona maiores subsídios ao julgador e conseqüentemente resulta numa entrega mais efetiva e justa da jurisdição.

IV. COMENTÁRIOS SOBRE A APLICAÇÃO DO IPDJ E ÔNUS DA PROVA À ÁREA TRIBUTÁRIA

O legislador no NCPC preocupou-se em assegurar os princípios do contraditório e da ampla defesa previstos na Constituição Federal no art. 5º, LV²², inserindo-os nos arts. 1º e 7º que tratam das normas fundamentais.^{23 24}

Assim expôs José Rogério Cruz e Tucci:

No que se refere ao princípio do contraditório, é de assinalar-se que o objetivo precípua da Comissão de Juristas que elaborou o respectivo anteprojeto do CPC veio revelado na própria exposição

22. CF, 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.
23. NCPC, 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; art. 7º É assegurada às partes paridade de tratamento em relação ao exercício de direitos e faculdades processuais, aos meios de defesa, aos ônus, aos deveres e à aplicação de sanções processuais, competindo ao juiz zelar pelo efetivo contraditório.
24. "O Novo CPC prevê expressamente que, antecedida de contraditório e produção de provas, haja decisão sobre a desconsideração da pessoa jurídica, com o redirecionamento da ação, na dimensão de sua patrimonialidade, e também sobre a consideração dita inversa, nos casos em que se abusa da sociedade, para usá-la indevidamente com o fito de camuflar o patrimônio pessoal do sócio. Essa alteração está de acordo com o pensamento que, entre nós, ganhou projeção ímpar na obra de J. Lamartine Corrêa de Oliveira. Com efeito, há três décadas, o brilhante civilista já advertia ser essencial o predomínio da realidade sobre a aparência, quando *"em verdade [é] uma outra pessoa que está a agir, utilizando a pessoa jurídica como escudo, e se é essa utilização da pessoa jurídica, fora de sua função, que está tornando possível o resultado contrário à lei, ao contrato, ou às coordenadas axiológicas"* (A dupla crise da pessoa jurídica. São Paulo: Saraiva, 1979, p. 613)". Código de Processo Civil: anteprojeto/Comissão de Juristas Responsável pela Elaboração de Anteprojeto de Código de Processo Civil. - Brasília: Senado Federal, Presidência, 2010, p. 14. Disponível em <<http://www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/Anteprojeto.pdf>>. Acesso em 16.7.2016, destaques no texto.

de motivos, ao ser enfatizado, com todas as letras, que: *'a necessidade de que fique evidente a harmonia da lei ordinária em relação à Constituição Federal da República fez com que se incluíssem no Código, expressamente, princípios constitucionais, na sua versão processual. Por outro lado, muitas regras foram concebidas, dando concreção a princípios constitucionais, como, por exemplo, as que preveem um procedimento, com contraditório e produção de provas, prévio à decisão que desconsidera da pessoa jurídica, em sua versão tradicional, ou "às avessas"*¹⁰. Está expressamente formulada a regra no sentido de que o fato de o juiz estar diante de matéria de ordem pública não dispensa a obediência ao princípio do contraditório.²⁵

O IDPJ foi previsto nos arts. 133 a 137²⁶ do capítulo IV do Título III do NCPC que cuida da intervenção de terceiros.

Veja-se que o NCPC, no art. 795, observou o princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica e previu a utilização do IDPJ:

Art. 795. Os bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade, senão nos casos previstos em lei.

§ 1º O sócio réu, quando responsável pelo pagamento da dívida da sociedade, tem o direito de exigir que primeiro sejam executados os bens da sociedade.

§ 2º Incumbe ao sócio que alegar o benefício do § 1º nomear quantos bens da sociedade situados na mesma comarca, livres e desembargados, bastem para pagar o débito.

25. Tucci, José Rogério Cruz e. Supremacia da garantia do contraditório no Novo Código de Processo Civil. São Paulo: Revista Consultor Jurídico. 28.4.15. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2015-abr-28/paradoxo-corte-supremacia-garantia-contraditorio-cpc>>. Acesso em 15.7.16, às 23:01, destaques nossos.
26. NCPC, art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo; § 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei; § 2º 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; § 1º A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas; § 2º 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; § 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 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; parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno; art. 137. Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.

§ 3º O sócio que pagar a dívida poderá executar a sociedade nos autos do mesmo processo.

§ 4º Para a desconsideração da personalidade jurídica é obrigatória a observância do incidente previsto neste Código.

Compartilha-se da posição da doutrina que entende pertinente o IPDJ no campo tributário.²⁷

Surge o IPDJ como um importante instrumento de viabilização e respeito ao princípio do contraditório, especialmente para os sócios, diretores e administradores de pessoas jurídicas, que sempre foram (e podem continuar a ser) afetados/responsabilizados por cobranças de créditos tributários oriundos de lançamentos de ofício e/ou execuções fiscais que, originariamente, eram levados a cabo apenas contra as pessoas jurídicas em relação às quais eles apresentavam, em um dado momento, atos de gestão e/ou poderes de representação.

Com efeito, devedores e responsáveis tributários que, antes do advento de tal norma, eram compelidos a discutir a ilegitimidade de determinadas cobranças, ou de determinados redirecionamentos, somente por meio de exceção de pré-executividade ou embargos à execução fiscal, passaram com o advento do NCPC a ter a possibilidade de ampla dilação probatória, haja vista a opção do legislador com a criação de tal mecanismo processual de privilegiar os princípios do contraditório e da ampla defesa, ratificados pelos artigos 9º e 10 do NCPC²⁸.

Veja-se que a jurisprudência do STJ limita a apresentação de exceção de pré-executividade na execução fiscal para os casos que não demandem dilação probatória, consoante a Súmula 393: “a exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”.²⁹

27. Cunha, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, pp. 41-416; Queiroz, Mary Elbe; Souza Júnior, Antonio Carlos F. de. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica no CPC-2015 e a responsabilidade tributária: primeiras impressões. In: Cunha, Leonardo Carneiro da; Souza Júnior, Antonio Carlos F. de. (Coords.). *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015, p. 269; Gruppenmaher, Betina Treiger; Cavalcante, Denise Lucena. A responsabilidade tributária e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica no novo Código de Processo Civil. In: Cunha, Leonardo Carneiro da; Souza Júnior, Antonio Carlos F. de. (Coords.). *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015, p. 43; Ferragut, Maria Rita. Novo CPC: o incidente de desconsideração da personalidade jurídica tornando efetivo o direito dos grupos econômicos exercerem o contraditório. São Paulo: *Dialética*, 2015, v. 1, p. 82.

28. NCPC, art. 9º. Não se proferirá decisão contra uma das partes sem que ela seja previamente ouvida; art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar, ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.

29. No mesmo sentido: “FGTS. Processual Civil. Agravo Legal Em Agravo De Instrumento. Execução Fiscal. Exclusão De Codevedor Do Polo Passivo. Necessidade De Dilação Probatória. Não Cabimento De Exceção

Outras desvantagens seriam a necessidade de garantir-se o crédito tributário desde o início da lide nos embargos à execução fiscal, assim como a plena possibilidade de, em caso de não atribuição de efeito suspensivo aos embargos à execução fiscal, ou de ausência de concessão de tutela provisória de urgência, ou de evidência, no âmbito da exceção de pré-executividade, haver protesto da certidão de dívida ativa, dentre outras consequências eventualmente danosas à vida privada e profissional da pessoa física envolvida (leia-se sócios, diretores e administradores), incluindo eventual alienação judicial dos bens, que se resolveria somente com o ingresso de ação de reparação de danos.

De se consignar que, diferentemente da exceção de pré-executividade e de embargos à execução fiscal, o § 3º do artigo 134 do NCPC prevê que “a instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º”.

O parágrafo 2º, excepcionado pela aludida norma, é claro ao estabelecer que “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.”

A suspensão do processo, referenciada no parágrafo 3º do aludido artigo 134 do NCPC, tem o condão de evitar atos de constricção até que haja a prolação de decisão interlocutória, a teor do artigo 136 do NCPC, decisão esta que é passível de reforma por meio de Agravo de Instrumento, ou de Agravo Interno, neste último caso se a decisão for proferida por Relator.³⁰

Para a suspensão do processo, a jurisprudência definirá se basta a instauração do IPDJ ou se ocorre no momento em que proferida a decisão de admissibilidade.

De Pré-Executividade. Recurso Improvido. 1. A exceção de pré-executividade, resultado de construção jurisprudencial, é cabível nas hipóteses de falta ou nulidade formal do título executivo. 2. Além dessa hipótese, é de ser admitida a exceção de pré-executividade quando o devedor alega matérias de ordem pública, cognoscíveis de ofício pelo juiz, tais como os pressupostos processuais e as condições da ação, desde que não haja necessidade de dilação probatória e instauração do contraditório. 3. Mesmo a corrente jurisprudencial que admite com maior largueza o cabimento da exceção de pré-executividade, para além das matérias de ordem pública, vincula a admissibilidade do incidente à desnecessidade de dilação probatória. 4. No caso dos autos, as alegações deduzidas pelo agravante demandariam amplo exame de prova com instauração do contraditório, porquanto não logrou o agravante demonstrar de plano que seria procurador de pessoa jurídica sócia da executada, sem participação no quadro societário desta última. 5. Ademais, a Fazenda aduz haver indícios de gestão fraudulenta, ante o esvaziamento do patrimônio da executada, o que, tratando-se de execução fiscal de dívida ativa do FGTS, caracterizaria o abuso da personalidade jurídica ensejador de sua desconsideração, nos termos do artigo 50 do Código Civil. 6. A questão não pode ser dirimida na via estreita da exceção de pré-executividade, devendo ser veiculada por meio dos embargos à execução. Precedentes. 7. Agravo legal improvido.” Tribunal Regional Federal da 3ª Região, 1ª Turma, Agravo de Instrumento nº 00187812620154030000 - 563873 - Rel. Des. Fed. Hélio Nogueira, public. 25.2.2016, destaques nossos.

30. NCPC, art. 1.015. Cabe agravo de instrumento contra as decisões interlocutórias que versarem sobre: (...) IV - incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Assim, entende-se que com o IPDJ é desnecessário o preenchimento dos requisitos previstos no artigo 919, § 1º, do NCPC³¹, pois, muito embora aplicável às execuções fiscais, é direcionado à concessão do efeito suspensivo dos embargos à execução fiscal.

A aplicação subsidiária do NCPC à Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais – “LEF”) está prevista em seu artigo 1º:

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 falta de previsão legal específica na LEF, aplica-se o IDPJ. Como acima mencionado, o IPDJ permite a plena instauração do contraditório, norma fundamental no NCPC, o que viabiliza tal instauração em todas as hipóteses de redirecionamento e/ou de responsabilização de sócio/diretor/administrador desde a petição inicial da Execução Fiscal.

Leonardo Carneiro da Cunha adota uma posição bastante ampla quanto ao cabimento do IDPJ, sustentando o seu cabimento para rebater qualquer cobrança de crédito tributário que verse sobre responsabilização de sócio/diretor/administrador, não apenas nos casos de desconsideração da personalidade jurídica propriamente dita, salientando:

Não é possível simplesmente ‘redirecionar’ uma execução sem que sejam apurados os elementos subjetivos da responsabilidade, **assegurados o contraditório e a ampla defesa**. Exatamente por isso é que se exige que, na execução fiscal, a desconsideração da personalidade jurídica e o redirecionamento sejam feitos pelo incidente previsto nos arts. 133 a 137 do CTN.³²

31. NCPC, art. 919. Os embargos à execução não terão efeito suspensivo; § 1º O juiz poderá, a requerimento do embargante, atribuir efeito suspensivo aos embargos quando verificados os requisitos para a concessão da tutela provisória e desde que a execução já esteja garantida por penhora, depósito ou caução suficientes; § 2º Cessando as circunstâncias que a motivaram, a decisão relativa aos efeitos dos embargos poderá, a requerimento da parte, ser modificada ou revogada a qualquer tempo, em decisão fundamentada; § 3º Quando o efeito suspensivo atribuído aos embargos disser respeito apenas a parte do objeto da execução, esta prosseguirá quanto à parte restante; § 4º A concessão de efeito suspensivo aos embargos oferecidos por um dos executados não suspenderá a execução contra os que não embargaram quando o respectivo fundamento disser respeito exclusivamente ao embargante; § 5º A concessão de efeito suspensivo não impedirá a efetivação dos atos de substituição, de reforço ou de redução da penhora e de avaliação dos bens.

32. Cunha, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em Juízo*. 13ª ed. Rio de Janeiro: Forense, p. 413, destaques nossos.

Opinião similar denota-se em Mary Elbe Queiroz e Antonio Carlos F. de Souza Júnior:

Com a vigência do Código de Processo Civil de 2015, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica passa a ser não apenas aplicável para as execuções fiscais como também obrigatório sempre que na execução se discuta a ocorrência de hipótese de responsabilidade tributária não imputada anteriormente na ocasião do lançamento tributário.³³

Esses dois autores enfatizam que há dois procedimentos distintos para a imputação da responsabilização tributária. Um primeiro, por ocasião do lançamento tributário, em que o sócio responsabilizado se defende na esfera administrativa³⁴, posição essa que, a par de ainda não solidificada em nossos Tribunais, já fora sustentada pela nossa Corte Suprema nos autos do Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 608.426³⁵. Outro, após o lançamento tributário, perante o Poder Judiciário, por meio do IPDJ, em que se decidirá sobre a responsabilidade.³⁶

A ampla dilação probatória do IPDJ permite a devida apuração dos elementos configuradores da desconsideração da personalidade jurídica.

Nesta seara, no que concerne às provas a serem produzidas contra os sócios, diretores e administradores que recebem cobranças de créditos tributários oriundas de responsabilização, seja ela com base nos artigos 135/137 do CTN, seja com base em dissolução irregular, seja com base em desconsideração propriamente dita, merece destaque a questão atinente às provas negativas e positivas.

33. Ob. cit., p. 272.

34. Os artigos 2º e 3º da Portaria RFB nº 2.284/2010 reforçam tal possibilidade: “art. 2º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado; § 1º A autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do vínculo de responsabilidade; § 2º Na hipótese de que trata o caput, não será exigido Mandado de Procedimento Fiscal para os responsáveis; art. 3º Todos os autuados deverão ser cientificados do auto de infração, com abertura de prazo para que cada um deles apresente impugnação; parágrafo único. Na hipótese do caput, o prazo para impugnação é contado, para cada sujeito passivo, a partir da data em que tiver sido cientificado do lançamento. Portaria da Receita Federal do Brasil (“RFB”) nº 2.284/2010, publicada em 30.11.2010, disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=30542>. Acesso em 13.7.2016.

35. STF, 2ª Turma, Rel. Min. Joaquim Barbosa, j.4.10.2011, DJe 24.10.2011: “Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários etc).”

36. Id, ib., pp. 273-274.

O que normalmente se verifica é que as autoridades fazendárias impõem uma inversão do ônus da prova: os sócios devem fazer uma prova negativa, ou seja, que não praticaram qualquer ato que conduza à possibilidade de se caracterizar a desconsideração da personalidade jurídica ou a sua responsabilização pessoal por ato ilegal.

Imagine-se, neste cenário, que uma pessoa física receba uma carta de citação de uma execução fiscal na condição de sócio de uma empresa. Ao analisar o processo judicial que deu margem a tal cobrança, constata que o pleito foi fundamentado no artigo 135 do CTN, por suposta prática de “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”³⁷.

Pois bem, neste caso faz-se mister, em nosso entendimento, que a Procuradoria responsável pela cobrança lance mão de provas tendentes a demonstrar que houve a prática de ato contrário à lei ou ao contrato social/estatuto da empresa. Isto porque, o artigo 373 do NCPC estabelece que “o ônus da prova incumbe: I – ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito”.

Ademais, mesmo que a rigor de desconsideração não se trate de observar-se que, de acordo com o § 4º do artigo 134 do NCPC, “o requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica.”. Isto é, estabeleceu o NCPC que existe o ônus da parte que requer a instauração do IDPJ de fazer a prova de que ele é cabível.

A Súmula 430 do STJ justamente corrobora tal raciocínio, porquanto estabelece que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Betina Treiger Grupenmacher e Denise Lucena Cavalcante lecionam que a Fazenda deverá fazer a comprovação de infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, sendo certo que “incumbe a prova da ocorrência de uma das hipóteses legais autorizadas da responsabilização pessoal dos referidos dirigentes, os quais deverão apenas fazer a respectiva contraprova”. Tal contraprova seria a prova de sua diligência à frente da administração da empresa (“**prova positiva** de sua ação responsável e não **prova negativa** de uma atuação dolosa”).³⁸

Fabiana Del Padre Tomé ao examinar o ato de lançamento de ofício expõe:

tratando-se de lançamento, realizado pela autoridade administrativa, esta precisa motivar seu ato mediante emprego da linguagem

37. CTN, 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.

38. Ob. cit., p. 39, destaques nossos.

das provas. (...) caso o ato de lançamento não se fundamente em provas, estará irremediavelmente maculado, devendo ser retirado do ordenamento. (...) Devidamente provado o enunciado pelo Fisco ou pelo contribuinte, as alegações que pretendam desconstituí-lo devem, igualmente, estar fundadas em elementos probatórios. Tudo, na esteira da regra segundo a qual o ônus/dever da prova cabe a qual alega, não se admitindo, na esfera tributária, convenções que alterem essa forma de distribuição.³⁹

Entendemos que a distribuição dinâmica do ônus da prova do NCPC, artigo 373, § 1º, tende a resolver diversas lides em Juízo.

Especialmente nos casos em que não for possível a aplicação de outro dispositivo (tal como o art. 400 do NCPC⁴⁰), como dificuldades por parte da pessoa física que se apura responsabilidade de se obter cópias dos autos do processo administrativo de origem, bem como de saber se a pessoa jurídica da qual um dia fez parte entregou as declarações de imposto de renda e se escriturou os seus livros no período imediatamente posterior à sua saída da sociedade, se houve venda da empresa, se ela (pessoa jurídica) se manteve no mesmo endereço após a sua saída da Sociedade, ou, em caso de mudança, se comunicou o Fisco quanto a tal modificação (para afastar, inclusive, eventual aplicação da Súmula 435 do STJ, segundo a qual “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”), dentre outros.

Vale dizer, aplicar-se-ia tal instituto visando dirimir uma série de aspectos fáticos que se apresentem de impossível solução, ou mesmo em casos de demasiada dificuldade de se obter esclarecimentos por parte dos atuais gestores/representantes da pessoa jurídica, o que poderia prejudicar sobremaneira a defesa do responsável (ou devedor, se o caso) na esfera judicial.

No mesmo diapasão, ponto positivo a se destacar da Portaria PGFN 180/10 são os seus artigos 2º e 6º, segundo os quais a prova compete à PGFN nos casos em que necessária a “inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União”:

39. Dinâmica da prova no processo tributário: análise do artigo 373 do Novo Código de Processo Civil. In: Cunha, Leonardo Carneiro da; Souza Júnior, Antonio Carlos F. de. (Coords.). *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015, p. 88 e 89.

40. NCPC, art. 400. Ao decidir o pedido, o juiz admitirá como verdadeiros os fatos que, por meio do documento ou da coisa, a parte pretendia provar se: I – o requerido não efetuar a exibição nem fizer nenhuma declaração no prazo do art. 398; II – a recusa for havida por ilegítima; parágrafo único. Sendo necessário, o juiz pode adotar medidas indutivas, coercitivas, mandamentais ou sub-rogatórias para que o documento seja exibido.

Art. 2º A inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União **somente ocorrerá após a declaração fundamentada da autoridade competente da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) ou da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (PGFN)** acerca da ocorrência de ao menos uma das quatro situações a seguir:

- I – excesso de poderes;
- II – infração à lei;
- III – infração ao contrato social ou estatuto;
- IV – dissolução irregular da pessoa jurídica.

Parágrafo único. Na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica, os sócios gerentes e os terceiros não sócios com poderes de gerência à época da dissolução, bem como do fato gerador, deverão ser considerados responsáveis solidários. (...)

Art. 6º **Ante a não comprovação, nos autos judiciais, das hipóteses previstas no art. 2º desta Portaria, o Procurador da Fazenda Nacional responsável, não sendo o caso de prosseguimento da execução fiscal contra o devedor principal ou outro codevedor, deverá requerer a suspensão do feito por 90 (noventa) dias e diligenciar para produção de provas necessárias à inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa da União, conforme disposto no art. 4º desta Portaria.**

Parágrafo único. Não logrando êxito na produção das provas a que se refere o caput, o Procurador da Fazenda Nacional deverá requerer a suspensão do feito, nos termos do art. 40 da Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980.⁴¹

A mesma orientação é seguida pela Receita Federal do Brasil na Portaria RFB nº 2.284/2010:

Art. 2º Os Auditores-Fiscais da Receita Federal do Brasil, na formalização da exigência, deverão, sempre que, no procedimento de constituição do crédito tributário, identificarem **hipóteses de pluralidade de sujeitos passivos, reunir as provas necessárias para a caracterização dos responsáveis pela satisfação do crédito tributário lançado.**

41. Portaria PGFN nº 180/2010, publicada em 26.2.2010, disponível em <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/Portaria%20PGFN%20180-2010.pdf/view>>. Acesso em 13.7.2016, destaques nossos.

§ 1º A autuação deverá conter a descrição dos fatos e o enquadramento legal das infrações apuradas e do **vínculo de responsabilidade.**⁴²

Tais normas, a despeito de indicar possível inclinação da PGFN e da RFB de seguir em busca de cobrar o crédito tributário apenas em caso de existência de provas da configuração do suposto ilícito pelo responsável tributário, na prática acabam não ocorrendo de forma completa posto que ainda se verifica a existência de cobranças desprovidas de provas das condutas praticadas, seja no âmbito federal, estadual ou municipal.

Ainda, nos casos em que o nome do sócio consta da CDA, o STJ manifesta-se pela inversão do ônus da prova na premissa de que o artigo 204 do CTN preceitua que a CDA goza de presunção de certeza e liquidez, confira-se trecho de julgado:

2. Se a execução foi proposta contra a pessoa jurídica e contra o sócio-gerente, a este compete o ônus da prova, já que a CDA goza de presunção relativa de liquidez e certeza, nos termos do art. 204 do CTN c/c o art. 3º da Lei nº 6.830/80.⁴³

Tem-se notícia que algumas Procuradorias tendem a enxergar a questão sob o prisma de dois diferentes incisos no NCPC, que levam a conclusões diversas, quais sejam, os incisos II e VII do artigo 790 do NCPC⁴⁴.

Sob tal linha de raciocínio, o IDPJ somente teria lugar acaso se verificasse hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, a teor do seu artigo VII, que viabiliza execução dos bens do responsável (e não do devedor) por meio do IDPJ, ao passo que os pedidos de redirecionamento, ou mesmo a inclusão do nome das pessoas nas CDAs, dar-se-iam com espeque no inciso II do mesmo dispositivo legal, que trata da execução de bens do devedor (e não do responsável), ainda que em poder de terceiros. Neste caso, não haveria necessidade de instauração do IDPJ, porquanto não exigido pelo aludido inciso.

Contudo, como a instauração do incidente ora sob enfoque é de rigor em todos os casos abordados nesta explanação, outra não pode ser a conclusão senão a de que a posição aqui defendida, inclusive quanto ao ônus da prova, se

42. Portaria da Receita Federal do Brasil ("RFB") nº 2.284/2010, publicada em 30.11.2010, disponível em <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijutzconsulta/link.action?visao=anotado&idAto=30542>>. Acesso em 13.7.2016, destaques nossos.

43. STJ, 1ª Seção, RESP Repetitivo nº 1.104.900/ES, Rel. Min. Denise Arruda, DJe 1.4.2009, no qual foi firmada a seguinte tese: "se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos 'com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos'."

44. NCPC, Art. 790. São sujeitos à execução os bens: (...)II – do sócio, nos termos da lei; (...)VII – do responsável, nos casos de desconsideração da personalidade jurídica.

aplica mesmo para os casos em que o nome da pessoa física responsável esteja na Certidão de Dívida Ativa, fazendo-se mister o afastamento da orientação que hoje prevalece no STJ, e mesmo que não se trate de desconsideração da personalidade jurídica.

V. CONCLUSÃO

O NCPC incluiu o IPDJ dentre as modalidades de intervenção de terceiros.

Tal incidente propicia, seja às pessoas físicas na desconsideração da personalidade jurídica, ou nas hipóteses dos artigos 135/137 do CTN, seja às sociedades na desconsideração inversa, pleno atendimento aos princípios norteadores do contraditório e da ampla defesa.

Revela-se de importância ímpar na área tributária especialmente por dois motivos.

Primeiro, porque a jurisprudência e as autoridades fazendárias promovem em diversos casos a **desconsideração da personalidade jurídica** sem a plena observância do contraditório e da ampla defesa.

Costumam as Procuradorias alegar que o nome do sócio está na CDA, mesmo que não tenha participado de processo administrativo regular, no qual tenha tido ampla oportunidade de se defender, e, como tal, os órgãos de representação da Fazenda apontam essas pessoas físicas como devedoras (e não responsáveis), as quais deveriam se defender por meio de embargos à execução fiscal ou exceção de pré-executividade.

Revela-se preocupante, ainda mais, o fato de que, nesses casos, o STJ aplica a inversão do ônus da prova, por constar o devedor na CDA. Contudo, caberá aos responsáveis buscar a instauração do IDPJ, visando privilegiar o contraditório.

Caso se trate de pedido de redirecionamento com base na **desconsideração da personalidade jurídica** (em que o nome não conste da CDA), o IDPJ tem cabimento ainda mais incontestado, posto que de devedor, a rigor, não se trata, mas sim de responsável, sendo insofismável o enquadramento no inciso VII do artigo 790 do NCPC.

Segundo, porque o IDPJ tem cabimento nos casos em se objetiva refutar cobranças de crédito tributário que tenham por escopo a responsabilização de sócio/diretor/administrador com embasamento nos artigos 135 a 137 do CTN, linha esta por nós defendida, baseado no princípio do contraditório, enfatizado no NCPC.

Não bastasse isso, o IDPJ, ao consagrar o princípio do contraditório, viabilizará a esses responsáveis (ou devedores, se o caso) que se alcance uma justa prestação jurisdicional, a qual tenha por pilar, precipuamente, a **oitiva de todas as partes envolvidas**, bem como o **direito à ampla produção de provas**, inclusive com a sua **distribuição dinâmica**, se assim for necessário para melhor resolver a lide posta em Juízo, firme na premissa de que, seja a autoridade administrativa, seja o órgão de representação judicial da Fazenda (federal, estadual, municipal), devem tais partes colher, e **anexar aos respectivos autos** as provas da prática de atos contrários à lei ou ao contrato social/estatuto da empresa, da dissolução irregular, ou da própria ocorrência **desconsideração da personalidade jurídica**, a teor do artigo 373 do NCPC.

Garante-se um pronunciamento judicial respeitador do modelo constitucional do processo.

VI. BIBLIOGRAFIA

- Bueno, Cassio Scarpinella. *Manual de direito processual civil: inteiramente estruturado à luz do novo CPC – Lei n. 13.105, de 16-3-2015*. São Paulo: Saraiva, 2015.
- _____, Cassio Scarpinella. *Novo código de processo civil anotado*. São Paulo: Saraiva, 2015.
- Cambi, Eduardo. *Direito Constitucional à prova no processo civil*. 1ª. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. 229 p. (coleção temas atuais de direito processual civil, v. 3).
- Cienci, Mirna; Delfino, Lucio; Dantas, Bruno; Didier Jr., Fredie; Cunha, Leonardo Carneiro da, Camargo, Luiz Henrique Volpe; Redondo, Bruno Garcia. *Novo Código de Processo Civil: impactos na legislação extravagante e Interdisciplinar*. v. 2. São Paulo: Saraiva, 2016.
- Código de Processo Civil: anteprojeto/Comissão de Juristas Responsável pela Elaboração de Anteprojeto de Código de Processo Civil. – Brasília: Senado Federal, Presidência, 2010, p. 14. Disponível em <<http://www.senado.gov.br/senado/novocpc/pdf/Anteprojeto.pdf>>. Acesso em 16.7.2016.
- Comparato, Fabio Konder; Salomão Filho, Calixto. *O poder de controle da sociedade anônima*. 6. ed. rev. e atual. Rio de Janeiro: Forense, 2014.
- Coelho, Fábio Ulhoa. *Curso de direito comercial: direito de empresa*. v. 2. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.
- Cunha, Leonardo Carneiro da. *A Fazenda Pública em juízo*. 13. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

- Cunha, Leonardo Carneiro; Souza Júnior, Antonio Carlos F. de. (Coords.). *Novo CPC e o processo tributário*. São Paulo: Foco Fiscal, 2015.
- Ferragut, Maria Rita. Novo CPC: o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica tornando efetivo o direito dos grupos econômicos exercerem o contraditório. São Paulo: *Dialética*, 2015, v. 1, pp. 82-89.
- Junoy, Joan Picó I. *Las garantías constitucionales del proceso*. 3. reimp. Barcelona: Jose María Bosch, 2002.
- Lopes, João Batista. *A prova no direito processual civil*. 2. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2002. 207 p.
- _____. Efetividade da tutela jurisdicional à luz da constitucionalização do processo civil, *Revista de Processo*, São Paulo, ano 29, n. 116, pp. 29-39, jul./ago. 2004.
- Lopes, Maria Elizabeth de Castro. Princípio dispositivo e ativismo judicial, *Carta Forense*, p. B.4, nov. 2010.
- Mamede, Gladston. *Manual de direito comercial*. 4. ed. São Paulo, 2009.
- Micheli, Gian Antonio; Taruffo, Michele. A Prova, *Revista de Processo*, São Paulo, ano IV, n. 16, p. 156, out./dez. 1979.
- Peyrano, Jorge W. *La prueba entre la oralidad y la escritura*. Disponível em: <<http://www.uv.es/coloquio/coloquio/ponencias/7prupey.pdf>>. Acesso em: 16 de julho de 2016.
- Requião, Rubens. Abuso de Direito e Fraude Através da Personalidade Jurídica (*Disregard Doctrine*), São Paulo: *Revista dos Tribunais*, n. 410, a. 58, dez., 1969, p. 12-24.
- Tavares, Fernando Horta, *O Direito Fundamental à Prova e a Legitimidade dos Provedimentos sob a Perspectiva do Direito Democrático*, São Paulo: RT, Vol. 195, 2011.
- Theodoro Jr., Humberto; Nunes, Dierle; Bahia, Alexandre Melo Franco e Pedron, Flávio Quinaud. *Novo CPC: fundamentos e sistematização*. 2. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- Torres, Heleno Taveira; Queiroz, Mary Elbe (Coords.). *Desconconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.
- Tucci, José Rogério Cruz e. Supremacia da garantia do contraditório no Novo Código de Processo Civil. São Paulo: *Revista Consultor Jurídico*. 28.4.15. Disponível em <<http://www.conjur.com.br/2015-abr-28/paradoxo-corte-supremacia-garantia-contraditorio-cpc>>. Acesso em 15.7.16.

- Wambier, Teresa Arruda Alvim; Didier Jr., Fredie; Talamini, Eduardo e Dantas, Bruno (Coords.). *Breves Comentários ao novo Código de Processo Civil*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.
- Wambier, Teresa Arruda Alvim; Conceição, Maria Lúcia Lins; Ribeiro, Leonardo Ferreres da Silva e Mello, Rogerio Licastro Torres. *Primeiros comentários ao novo código de processo civil: artigo por artigo*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.