

**UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA
FACULDADE DE DIREITO
MURILO SILVEIRA QUEIROZ**

**A APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA NAS AÇÕES DE EXECUÇÃO FISCAL**

**Juiz de Fora
2017**

MURILO SILVEIRA QUEIROZ

**A APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA NAS AÇÕES DE EXECUÇÃO FISCAL**

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário, sob orientação da Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello.

**Juiz de Fora
2017**

FOLHA DE APROVAÇÃO

MURILO SILVEIRA QUEIROZ

A APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NAS AÇÕES DE EXECUÇÃO FISCAL

Artigo científico apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Federal de Juiz de Fora, como requisito parcial para obtenção do grau de Bacharel. Na área de concentração Direito Tributário, submetida à Banca Examinadora composta pelos membros:

Orientadora: Professora Doutora Elizabete Rosa de Mello
UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA

Prof.^a Pós-Graduada Mônica Barbosa dos Santos
UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA

Mestranda Kélvia Faria Ferreira
UNIVERSIDADE FEDERAL DE JUIZ DE FORA

PARECER DA BANCA

() APROVADO

() REPROVADO

Juiz de Fora, 13 de novembro de 2017.

RESUMO

O presente artigo pretende analisar a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, estabelecido no artigo 133 do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015), nas ações de execução fiscal, quando a Fazenda Pública pugna pelo redirecionamento do feito em relação aos responsáveis pelo pagamento do crédito tributário, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Para a análise da questão, foram utilizados a metodologia bibliográfica e crítico dialética e o neoconstitucionalismo como marco teórico.

Dessa forma, foi analisado se a não aplicação do referido instituto nos casos de redirecionamento previstos no artigo 135, inciso III, do CTN (BRASIL, 1966) estaria violando o devido processo legal, com seus princípios do contraditório e ampla defesa, tendo em vista que o sócio-administrador não teria a oportunidade de se defender antes que seu patrimônio fosse executado.

Concluiu-se que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica deverá ser aplicado nas ações de execução fiscal, quando a Fazenda Pública requerer a inclusão do sócio-administrador no polo passivo da ação, tendo em vista não existir previsão expressa na LEF (BRASIL, 1980) sobre o assunto, e, dessa forma, o CPC (BRASIL, 2015) deve ser aplicado na sua inteireza, bem como a não instauração do incidente violaria o devido processo legal.

Palavras-chave: Incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Redirecionamento. Sócio-administrador. Ação de Execução Fiscal. Devido Processo Legal.

ABSTRACT

This article intends to analyze the application of the incident of disregard of legal personality, established in Article 133 of the Code of Civil Procedure (BRAZIL, 2015), in actions for tax enforcement, when the Public Treasury contests for redirection of the deed in relation to those responsible for payment of the tax credit, pursuant to article 135, item III, of the National Tax Code (BRAZIL, 1966)

For the analysis of the question, we used the bibliographical and dialectical critic methodology and neoconstitutionalism as a theoretical framework.

Accordingly, it was analyzed whether the non-application of the aforementioned institute in cases of redirection provided for in article 135, item III, of the CTN (BRAZIL, 1966) would violate due process of law, with its principles of adversary and ample defense, since the partner would not have the opportunity to defend himself before his estate was executed. It was concluded that the incident of disregard of legal personality should be applied in tax enforcement actions, when the Public Treasury requires the inclusion of the managing partner in the liability side of the action, since there is no express provision in the LEF (BRAZIL, 1980) on the subject, and thus, the CPC (BRAZIL, 2015) must be applied in its entirety, and failure to initiate the incident would violate due process of law.

Keywords: Incident of disregard of legal personality. Redirection. Managing partner. Tax Enforcement Action. Due Process Legal.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO.....	05
2 O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E SEUS OBJETIVOS.....	06
3 CONTROVÉRSIAS ACERCA DA UTILIZAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NAS EXECUÇÕES FISCAIS	10
4 A IMPORTÂNCIA DA APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA PARA A GARANTIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL	16
5 CONCLUSÃO.....	20
REFERÊNCIAS	21

1. INTRODUÇÃO

O Código de Processo Civil de 2015 (BRASIL, 2015), CPC, em seu artigo 133, regulou o instituto da desconsideração da personalidade jurídica por meio do “Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica”. O mencionado dispositivo deverá ser instaurado quando for requerida a desconsideração da personalidade jurídica da empresa, nos termos do artigo 50, do Código Civil (BRASIL, 2002), hipótese em que o sócio-administrador utiliza-se do véu da pessoa jurídica para obter vantagem ilícita, agindo de má-fé. Dessa forma, o referido dispositivo tem como objetivo garantir ao sócio-administrador o direito de defesa prévio à desconsideração e à constrição de seu patrimônio.

Este artigo pretende analisar a viabilidade da instauração do incidente nas ações de execução fiscal, quando a Fazenda Pública requer o redirecionamento do feito aos sócios-administradores, nos termos do artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), assegurando, assim, o contraditório e a ampla defesa àquele, sem que tenha seu patrimônio executado sem o devido processo legal.

Antes da criação do incidente pelo CPC (BRASIL, 2015), o redirecionamento era feito na própria execução fiscal, quando não eram encontrados bens passíveis de penhora em nome da empresa, momento no qual o sócio-administrador era incluído no polo passivo da ação, sem, muitas vezes, haver provas de que tenha agido com dolo de fraudar a lei, estatuto ou contrato social.

Desse modo, na prática o que se verificava era a utilização da norma jurídica para adequar-se aos interesses do fisco, tendo em vista a sua aplicação todas as vezes que houver a impossibilidade de satisfação do crédito tributário por parte da empresa, sem que, no entanto, houvesse a comprovação de que o inadimplemento tenha decorrido de ato praticado pelo gestor com excesso de poderes.

Assim, será verificada a possibilidade de aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais, como forma de garantir os direitos fundamentais aos sócios-administradores, quais sejam, o contraditório e a ampla defesa.

Essa análise será realizada à luz de princípios e garantias fundamentais estabelecidas na Constituição da República Federativa do Brasil (BRASIL, 1988), tendo como marco teórico o neoconstitucionalismo, o qual apresenta três grandes

transformações na aplicação do Direito Constitucional, quais sejam: (i) a força normativa da constituição; (ii) a expansão da jurisdição constitucional; (iii) bem como o desenvolvimento de uma nova dogmática constitucional.

Nesse sistema, a Constituição é considerada como norma superior no ordenamento jurídico, dotada de efetividade e aplicabilidade, tendo, os direitos fundamentais nela positivados, aplicabilidade imediata.

É nesse sentido que se pretende analisar a aplicação do incidente de descon sideração da personalidade jurídica como forma de assegurar a supremacia da Constituição Federal (BRASIL, 1988) em face da legislação tributária.

Ressalta-se que, embora o crédito tributário vise à satisfação do interesse público, tendo em vista que o seu adimplemento permite a implementação de políticas públicas por parte do Estado, tal premissa não autoriza que a Fazenda Pública haja sem quaisquer limites.

O principal objetivo do presente artigo é, por meio da metodologia bibliográfica e crítico dialética, fazer uma análise doutrinária e jurisprudencial da aplicação do incidente de descon sideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais, demonstrando a clara violação dos princípios do contraditório e da ampla defesa nos casos de sua não aplicação.

2. O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E SEUS OBJETIVOS

Para a abordagem deste item e dos demais, necessário tratar com maior profundidade do marco teórico, que embasará os fundamentos deste artigo.

Inicialmente, ressalta-se que o neoconstitucionalismo apresenta três grandes transformações na aplicação do Direito Constitucional, quais sejam: (i) a força normativa da constituição; (ii) a expansão da jurisdição constitucional; (iii) bem como o desenvolvimento de uma nova dogmática constitucional.

A supremacia da Constituição, vista como norma superior no ordenamento jurídico, é considerada uma das principais características do neoconstitucionalismo. Essa força normativa da Constituição é definida pela doutrina como uma lei vinculante, dotada de efetividade e aplicabilidade. Dessa maneira, “afasta-se a tese

generalizadamente aceita nos fins do século XIX e nas primeiras décadas do século XX que atribuía à constituição um ‘valor declaratório’, ‘uma natureza de simples direcção política’ ” (CANOTILHO, 2003, p. 1150).

Dessa forma, os direitos fundamentais, que estão positivados, passam a ter aplicabilidade imediata, tendo, o Judiciário, a responsabilidade de assegurá-los aos cidadãos, em face das ingerências negativas do Estado e dos próprios particulares.

A nova interpretação constitucional é considerada o terceiro elemento que compõe o marco teórico do neoconstitucionalismo, na sistemática adota por Luís Roberto Barroso que a conceitua como um conjunto de “novos conceitos e categorias, agrupados sob a denominação de nova interpretação constitucional, que se utiliza de um arsenal teórico diversificado, em um verdadeiro sincretismo metodológico”. (BARROSO, 2007, p. 8).

As principais causas dessa nova hermenêutica constitucional encontram-se na estrutura das novas Constituições dos Estados constitucionais de direito, as quais possuem caráter principiológico e força normativa, bem como expansão da jurisdição constitucional, a qual, além de ser marcada pelo surgimento de novos meios de controle de constitucionalidade e novas mudanças no plano processual, também é representada pela maior atuação do Judiciário na concretização da Constituição.

A técnica da ponderação surge em decorrência justamente do conflito normativo entre princípios constitucionais e da inviabilidade de balanceamento ou de harmonização entre eles, gerando também uma rota de colisão entre direitos fundamentais, quando temos dois ou mais princípios constitucionais antagônicos possíveis para fundamentar decisões opostas em um mesmo caso concreto.

É nesse sentido que será analisada a aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas ações de execução fiscal, quando a Fazenda Pública requer o redirecionamento do feito para o sócio-administrador.

Para tanto, faz-se necessário tecer alguns comentários acerca do referido instituto, o qual, atendendo aos anseios da doutrina processual, foi regulamentado pelo Código de Processo Civil (BRASIL, 2015), Lei nº 13.105/15, de forma inédita no ordenamento jurídico nacional, como um procedimento específico e obrigatório, previsto no artigo 795, §4º, para a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica.

Não se trata de um incidente processual, como previsto no referido diploma legal, mas de um processo incidente. Incidente processual e processo incidente não se confundem, tendo como único ponto em comum surgirem de um processo já em curso.

A sua distinção está no surgimento, ou não, de uma nova relação jurídica processual. O incidente processual não gera nova relação processual, ao contrário do processo incidente, de natureza constitutiva, por criar uma nova situação jurídica.

Tal distinção apresenta-se essencial, eis que, no caso do processo incidente, deverão ser observados os requisitos básicos para a formulação de uma demanda em juízo. Ao final, produzirá coisa julgada, podendo ser rescindido, conforme disposto no artigo 966 do Código de Processo Civil (BRASIL, 2015).

Como se observa do art. 135 do CPC (BRASIL, 2015), o sócio-administrador ou a pessoa jurídica serão citados, tendo prazo de quinze dias para se manifestar podendo, inclusive, produzir provas, deixando claro se tratar de um processo incidente, não de um incidente processual.

Tal previsão consagra o devido processo legal e, principalmente, o contraditório, atendendo ao estabelecido no artigo 1º do CPC (BRASIL, 2015) em sintonia com o artigo 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Nitidamente a proposta não foi alterar as características da desconsideração, tampouco, regulamentar os requisitos para a sua realização, seja no Código Civil (BRASIL, 2002, art. 50), seja no CDC (BRASIL, 1990) (art. 28, *caput* e §5º), ou em quaisquer outros dispositivos, como se observa do artigo 133, §1º, CPC (BRASIL, 2015), onde muito se discute sobre a aplicação da teoria maior ou menor. Nesta, a simples insolvência da empresa já permite a sua desconsideração da personalidade jurídica, independentemente da existência de desvio de finalidade ou de confusão patrimonial, sendo utilizada, excepcionalmente, pelo Direito do Consumidor e pelo Direito Ambiental. Já a teoria maior, regra geral do ordenamento jurídico pátrio, prevista no artigo 50 do Código Civil (BRASIL, 2002), exige-se, além da insolvência, a caracterização do desvio de finalidade ou confusão patrimonial da empresa (GUSMÃO, 2012, p. 258). Nesse sentido, a proposta trazida pelo CPC (BRASIL, 2015) foi dar a solução processual para o instituto, de forma a regular, por meio de um instrumento processual, a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, onde será necessário a caracterização dos requisitos exigidos pela teoria maior (art. 50, CC, BRASIL, 2002).

Nessa perspectiva, duas premissas devem ser fincadas: (i) a necessidade de preservação da garantia do contraditório; (ii) a de que a desconsideração é uma sanção e, como tal, somente poderia ser aplicada se respeitado o devido processo legal.

Ressalta-se que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica tem por fundamento a função social da propriedade, pois a exploração da atividade econômica, pela via empresarial, é manifestação do direito de propriedade (art. 5º, XXIII da CRFB, BRASIL, 1998).

Assim, a personalidade jurídica das sociedades é instrumento fundamental para a iniciativa privada, bem como para a propulsão da atividade econômica e da livre iniciativa, uma vez que a separação do patrimônio do empresário e da empresa reduz os riscos do negócio, incentivando o investimento privado.

Foi a partir da função social da sociedade empresarial e das fraudes que eram cometidas pelas empresas que surgiu a teoria da desconsideração da pessoa jurídica, como forma de evitar os abusos com as manipulações do instituto da pessoa jurídica. (GUSMÃO, 2012, p. 237)

O instituto criado pelo diploma processual é uma inovação que permite a continuidade da atividade empresarial, dado o princípio da preservação da empresa e a gama de interesses que transcendem os dos donos do negócio e gravitam em torno da atividade (COELHO, 2014, p. 13).

A ideia é exatamente manter a limitação dos riscos e da responsabilidade empresarial no intuito de proteger e estimular o empreendedorismo. Confere, portanto, ao possível atingido pela medida judicial o direito de se manifestar e contribuir para a decisão do magistrado em incluí-lo ou não no polo passivo da demanda, com vistas a evitar a prática de arbitrariedades.

Nesse sentido, o Código de Processo Civil (BRASIL, 2015) veio antecipar este contraditório e trazer a discussão de forma antecipada à desconsideração. Dessa forma, evita-se que o patrimônio dos sócios ou daqueles sobre os quais recaiam a desconsideração possa ser constringido de forma indevida, sem garantir-lhes o contraditório e o direito de defesa.

A decisão do incidente resolve, pois, o pedido de desconsideração e, exatamente por isso, é uma decisão meritória apta a formar coisa julgada e a ser discutida pela via da ação rescisória (DIDIER JÚNIOR, 2016, p. 528).

Os objetivos do incidente de desconsideração, portanto, trazido pelo Código de Processo Civil (BRASIL, 2015), é justamente regulamentar a forma de aplicação da desconsideração da personalidade jurídica da empresa, garantindo o devido processo legal, e, conseqüentemente, evitando arbitrariedades e prejuízos decorrentes

de descondições indevidas realizadas em face daqueles que não possuíam obrigações ou responsabilidades para com os débitos da empresa.

3. CONTROVÉRSIAS ACERCA DA UTILIZAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NAS AÇÕES DE EXECUÇÃO FISCAL

O incidente de descondição da personalidade jurídica, como visto anteriormente, tem por objetivo assegurar o exercício de garantias constitucionais, quais sejam, o contraditório e a ampla defesa, evitando decisões unilaterais em processos judiciais, assegurando, assim, o devido processo legal.

Entretanto, no Direito Tributário, discute-se acerca da sua aplicabilidade nos executivos fiscais em casos de responsabilidade, inclusive sobre aquelas previstas no artigo 135 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966). O mencionado dispositivo prevê a responsabilização do mandatário, diretores, representantes legais das pessoas jurídicas de direito privado, preposto e até mesmo empregado, nos casos de atuação com dolo, fraude ou excesso de poderes.

Em julgamento de recurso especial, o Superior Tribunal de Justiça firmou entendimento de que o redirecionamento na ação de execução fiscal contra o responsável que não conste na Certidão de Dívida Ativa (CDA) apenas é permitido no caso de comprovação da conduta contrária à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa, não podendo ser realizado no caso de mero inadimplemento do tributo, conforme julgado *in verbis*:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. SÓCIO-GERENTE. NECESSIDADE DE PROVA DA PRÁTICA DE ATO COM EXCESSO DE PODERES, CONTRÁRIO À LEI OU AO CONTRATO SOCIAL. INADIMPLEMENTO TRIBUTÁRIO. HIPÓTESE QUE NÃO CARACTERIZA INFRAÇÃO DE LEI, NOS TERMOS DO ART. 135 DO CTN. PRECEDENTES. IMPOSSIBILIDADE DE RESPONSABILIZAÇÃO OBJETIVA DO SÓCIO-GERENTE. INCLUSÃO DE SEU NOME NA CDA, NA QUALIDADE DE CORRESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. LEGITIMIDADE DA COBRANÇA QUE SE TEM POR DESCONSTITUÍDA, NESSE PARTICULAR, QUANDO O ÚNICO FUNDAMENTO DA INCLUSÃO, SEGUNDO A PRÓPRIA FAZENDA EXEQUENTE,

REPOUSA NA MERA FALTA DE PAGAMENTO DE TRIBUTOS PELA SOCIEDADE. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

I. Nos termos da jurisprudência, "a Primeira Seção, no julgamento do REsp 1.101.728/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, submetido ao rito dos recursos repetitivos, consolidou entendimento segundo o qual **'a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa'**. Agravo regimental improvido" (STJ, AgRg no REsp 1.265.515/AP, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 23/02/2012).

II. Nas hipóteses em que a única razão jurídica da inclusão do nome do sócio-gerente como corresponsável tributário, na CDA, for a ausência de pagamento de tributos pela sociedade, o pedido de redirecionamento mostra-se infundado, sendo devido seu indeferimento, porquanto desconstituída, nesse ponto, a presunção relativa de legitimidade da referida Certidão de Dívida Ativa.

III. Agravo Regimental improvido (AgRg no AREsp 779.523/SP, Rel. Ministra ASSULETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 01/03/2016, DJe 14/03/2016), (grifo nosso).

Dessa forma, verifica-se a necessidade de comprovação da conduta dolosa e intencional de sonegar tributos, não bastando apenas a inclusão dos responsáveis na CDA. Porém, há posicionamento no sentido de que o referido incidente não seria aplicável às execuções fiscais, conforme Enunciado número 06, aprovado no Fórum de Execuções Fiscais da Segunda Região, edição 2015, o qual estabelece que “a responsabilidade tributária regulada no artigo 135 do CTN (BRASIL, 1966) não constitui hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, não se submetendo ao incidente previsto no artigo 133 do CPC de 2015” (FOREXEC, 2015).

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no Parecer PGFN número 618.2016, entende que tal instituto seria incompatível com o rito das execuções fiscais. Segundo ela, mesmo que a Lei de Execuções Fiscais, Lei 6.830/1980 (BRASIL, 1980), LEF, não regule o procedimento de desconsideração da personalidade jurídica, a instauração do incidente dificultaria a persecução dos bens do devedor e facilitaria a dilapidação do patrimônio deste, tendo em vista que o §3º, do artigo 134 do CPC (BRASIL, 2015) prevê a suspensão do processo após a instauração do referido incidente.

Também, entende o órgão de representação judicial da Fazenda Nacional que seria incabível a aplicação do incidente nos casos de responsabilização com base no artigo 135 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966), tendo em vista que tal

situação não se enquadraria no caso de desconconsideração da personalidade jurídica, mas sim de responsabilização pessoal de terceiros por atos praticados com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto.

Nesses casos, nos quais ensejam o redirecionamento da execução fiscal ao sócio-administrador da empresa, entende-se que não implicariam, necessariamente, na desconconsideração da personalidade jurídica, mesmo que os efeitos sejam a afetação do patrimônio desse sócio.

Lado outro, o artigo 121, parágrafo único, do CTN (BRASIL, 1966), estabelece que a sujeição passiva do tributo pode ser direta (contribuinte) ou indireta (responsável), devendo o artigo 128 e seguintes, do mesmo diploma legal, definir quem são os responsáveis tributários. Para a Procuradoria, aqueles que se enquadrarem nas situações previstas no CTN (BRASIL, 1966) deverão ser considerados codevedores, devendo figurarem no polo passivo da execução, ao contrário do que ocorre na desconconsideração, em que apenas os bens do responsável serão passíveis de penhora.

É ressaltado no Parecer que, embora o efeito da desconconsideração e da responsabilização de terceiros seja o mesmo, qual seja, a afetação do patrimônio do sócio, “[...] na desconconsideração da personalidade jurídica aquele cujo patrimônio é atingido não faz parte da relação (não é devedor), diferentemente do que ocorre nos casos de responsabilidade direta [...]”, Assim, pelo fato do incidente em análise estar inserido no Título III, do CPC (BRASIL, 2015), que trata da intervenção de terceiros, e o sócio, na execução fiscal, não ser considerado um terceiro, tendo em vista a sua relação com o débito, bem como pelo fato de não integrar a lide apenas em razão de sua responsabilidade patrimonial, não se aplicaria o instituto nos casos de responsabilização previstos no CTN (BRASIL, 1966), (PGFN, parecer nº 618.2016, p. 360).

Dessa forma, o entendimento da PGFN é de que o incidente apenas seria aplicado aos casos de desconconsideração da personalidade jurídica previstos no artigo 50 do Código Civil (BRASIL, 2002), quando houver abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tendo em vista que a adoção da concepção objetiva da desconconsideração da personalidade jurídica na positivação geral do instituto, baseia-se na ideia de que a desconconsideração é uma medida extrema, devendo ser adotada de forma excepcional e episódica, uma vez comprovado os requisitos legais.

No mesmo sentido, a orientação firmada no II Fórum Nacional de Execução Fiscal é a de que:

[...] o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto no artigo 133 do CPC, não se aplica aos casos em que há pedido de inclusão de terceiros no polo passivo da execução fiscal de créditos tributários, com fundamento no art. 135 do CTN, desde que configurada a dissolução irregular da executada, nos termos da Súmula 435 do STJ (FONEF, 2016).

A Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (Enfam) havia se posicionado da mesma forma, em setembro de 2016, quando foi aprovado o Enunciado 53, segundo o qual “[...] o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica” (ENFAM, 2015).

Ainda, segundo Ricardo de Lima Souza Queiroz, Procurador da Fazenda Nacional, há duas questões, vinculadas ao mecanismo processual em foco, que ilidem a sua conformidade com a execução fiscal.

A primeira delas diz respeito à previsão, estampada no artigo 134, § 3º do CPC (BRASIL, 2015), de que o aludido incidente suspenderá o curso do processo. Ocorre que a suspensão da prática dos atos executivos, na execução fiscal, só deve ocorrer, como regra, depois de “seguro o juízo”, pela penhora, depósito, seguro garantia ou fiança bancária. Note-se que o executado é citado para “pagar ou garantir a execução”.

Para ele, a lógica da execução fiscal é toda voltada à proteção do crédito público. O exercício do contraditório e ampla defesa, através dos embargos à execução, pressupõe garantia da execução, sob pena de inadmissibilidade da defesa. É o que estabelece o artigo 16, § 1º, da Lei 6.830/80 (BRASIL, 1980), consignando que “[...] não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução”.

Ressalta-se, que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica não se configura hipótese de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, razão pela qual não suspende a prescrição tributária. Ou seja, haveria uma hipótese de suspensão da execução fiscal sem a correlata suspensão do fluxo do prazo prescricional para a cobrança do crédito. É válido frisar, que os casos de suspensão da prescrição tributária dependem de previsão em lei complementar, nos termos do artigo 146, III, alínea *b*, da Constituição Federal (BRASIL, 1988).

Já a segunda questão, concerne na contemplação, insculpida nos artigos 135 e 136 do Código de Processo de Civil de 2015 (BRASIL, 2015), de instrução probatória no incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Assim, como a suspensão do processo, a dilação probatória na execução fiscal está condicionada à “garantia do

juízo”, vez que a única possibilidade de produção ampla de provas no procedimento regido pela Lei 6.830/80 se dá nos embargos à execução. O artigo 16, § 2º, da Lei 6.830/80 (BRASIL, 1980) preceitua que “no prazo dos embargos, o executado deverá alegar toda matéria útil à defesa, requerer provas e juntar aos autos os documentos e rol de testemunhas, até três, ou, a critério do juiz, até o dobro desse limite”.

Exatamente nessa perspectiva é que não se pode invocar a exceção de pré-executividade, enquanto mecanismo de defesa admissível na execução fiscal pela doutrina e jurisprudência, para justificar a aplicação do incidente de descon sideração no indigitado procedimento especial. Isto porque a exceção de pré-executividade tem hipótese de cabimento restrito a “[...] matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”, conforme Súmula 393 do STJ. Já o incidente de descon sideração permite irrestrita produção de provas.

Em última análise, o manejo do incidente de descon sideração da personalidade jurídica, no âmbito da execução fiscal, segundo Ricardo de Lima, traria a vantagem ao executado de afastar, ao mesmo tempo, as condicionantes para oposição dos embargos à execução – garantia da execução – e para propositura da exceção de pré-executividade - matérias que não dependam de dilação probatória.

De outro modo, embora tantas discussões e argumentos contrários à aplicação do incidente nas execuções fiscais, há juízes aplicando o instituto na área tributária. Em decisão recente, o juízo da Vara Federal de Franca determinou a aplicação do incidente da descon sideração da personalidade jurídica no curso da execução fiscal nº 0000123-84.2011.4.03.6113, após um pedido de redirecionamento da referida ação contra o administrador da empresa executada.

Para o Magistrado, “[...] não se descarta a possibilidade de o dirigente da pessoa jurídica também ser responsabilizado pelos tributos não pagos. Mas, para tanto, tenho por imprescindível a instauração de incidente processual, a fim de garantir o devido processo legal e a possibilidade de ampla defesa” (SILVA, 2015).

Assim, a aplicação do incidente no curso da execução fiscal permite que o sócio se defenda antes de começar a ser cobrado pela dívida da empresa da qual fazia parte. Nesse caso, conforme artigo 133 do CPC (BRASIL, 2015), o administrador tem 15 dias para se manifestar e levar provas ao juiz.

Segundo o advogado Marcelo Annunziata, “[...] se o juiz acolher o pedido de descon sideração, determinará que o patrimônio do sócio responda pela dívida”. Assim, trata o tributarista, que ficará a cargo do juiz decidir sobre possível penhora em contas

bancárias da pessoa via Bacen-Jud. “Ainda por meio de pedidos da Procuradoria da Fazenda podem ser penhorados bens que forem encontrados em seu nome para a garantia da dívida” (POMBO, 2016, p. 2).

Cumpra ressaltar que o ordenamento jurídico e o Poder Judiciário exigem que, para que o sócio-administrador seja cobrado pelas dívidas fiscais da empresa, deve ficar comprovado que este cometeu infração à Lei ou que a sociedade tenha sido dissolvida irregularmente, sem comunicar o fisco.

Luiz Roberto Peroba afirma que “[...] muitas vezes a procuradoria pede o redirecionamento sem trazer nenhuma prova ao processo. E aceito o redirecionamento pelo juiz, essas pessoas para se defender tem constrições sobre seu patrimônio, como penhora de bens e bloqueio de contas” (POMBO, 2016, p. 2)

Segundo ele, “[...] não é razoável que essas pessoas – que poderiam ser excluídas da cobrança com uma explicação simples – precisem dispor do seu patrimônio e processo judicial que dura anos até uma decisão final. Os danos, nessas situações, são enormes e injustificados” (POMBO, 2016, p. 2).

No âmbito do Tribunal Regional federal da 3ª região, encontra-se decisões tanto pela aplicação do mencionado instituto aos executivos fiscais, quanto por sua não instauração, conforme a seguir transcrita:

[...] O CPC/15 disciplinou em seus artigos 133 a 137 o incidente de descon sideração da personalidade jurídica, o qual passou a ser necessário para análise de eventual pretensão de redirecionamento da execução ao patrimônio dos sócios. A instauração do incidente exige a comprovação dos requisitos legais específicos previstos pelo art. 50 do Código Civil de 2002. **Esse incidente aplica-se, em toda sua extensão, à Fazenda Pública, por expressa disposição do artigo 4º. § 2º, da Lei de Execuções Fiscais, que prevê que à dívida ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.** Registre-se que os atos direcionados à satisfação do crédito tributário foram estabelecidos entre a União Federal e a devedora (titular da relação contributiva) e não podem ser opostas indiscriminadamente aos sócios. Eventual modificação da situação econômico-patrimonial da empresa executada já no curso do processo não é motivo bastante para o redirecionamento da execução aos sócios; **para se responsabilizar os sócios é necessário que se demonstre que os sócios contribuíram ilegalmente para a constituição da dívida tributária.** Agravo de instrumento a que se dá provimento (TRF 3, AI – AGRAVO DE INSTRUMENTO – 592718 / SP. 0022670-51.2016.4.03.0000. Relator(a) DESEMBARGADOR FEDERAL WILSON ZAUHY. Órgão Julgador: PRIMEIRA TURMA. Data do Julgamento: 30/05/2017. Data da Publicação: 09/06/2017), (grifo nosso).

“[...] Desnecessária a instauração de um incidente de desconconsideração de personalidade jurídica, em observância aos termos do artigo 133 e seguintes do CPC, visto que a aferição da responsabilidade tributária tem gênese diretamente na observância dos pressupostos previstos em lei (...) Agravo de instrumento provido, para que haja apreciação do pedido de redirecionamento da execução fiscal, independentemente da instauração da desconconsideração da personalidade jurídica (TRF3, AI – AGRAVO DE INSTRUMENTO – 592547 / SP. 0021926-56.2016.4.03.0000. Relator(a) DESEMBARGADORA FEDERAL MARLI FERREIRA. Órgão Julgador: QUARTA TURMA. Data do Julgamento: 03/05/2017), (grifo nosso).

Verifica-se que a importância da aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica nas ações de execução fiscal está na possibilidade de o sócio-administrador apresentar defesa prévia, resguardando, assim, aqueles sócios que não faziam mais parte da sociedade no momento do inadimplemento dos tributos devidos.

4. A IMPORTÂNCIA DA APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA PARA A GARANTIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL

O redirecionamento das ações de execução fiscal, conforme já mencionado, consiste na inclusão do sócio-administrador da pessoa jurídica executada no polo passivo da ação, passando este a responder pessoalmente pelos débitos tributários imputados pela Fazenda ao obrigado originário, ou seja, aquele indicado na legislação como responsável pelo pagamento do tributo. Tal medida é excepcional, sendo autorizada somente quando comprovada a impossibilidade de satisfação do crédito pelo devedor principal, bem como quando verificada a prática, pelo sócio-administrador, de atos de gestão com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto, conforme artigo 135 do Código Tributário Nacional (BRASIL, 1966).

Outrossim, permite-se o redirecionamento nos casos de dissolução irregular da pessoa jurídica para atingir a pessoa do sócio-gerente, hoje denominado sócio-administrador, como já decidido pelo Superior Tribunal de Justiça, em julgamento de recurso repetitivo, *in verbis*:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC.

REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL DE DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA EM VIRTUDE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 10, DO DECRETO N. 3.078/19 E ART. 158, DA LEI N. 6.404/78 – LSA C/C ART. 4º, V, DA LEI N. 6.830/80 – LEF. 1. A mera afirmação da Defensoria Pública da União – DPU de atuar em vários processos que tratam do mesmo tema versado no recurso representativo da controvérsia a ser julgado não é suficiente para caracterizar-lhe a condição de *amicus curiae*. Precedente: Resp. 1.333.977/MT, Segunda Seção, Rel. Min. Isabel Gallotti, julgado em 26.02.2014. 2. Consoante a Súmula n. 435/STJ: **“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”**. 3. É obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade. [...] 6. Caso em que, conforme o certificado pelo oficial de justiça, a pessoa jurídica executada está desativada desde 2004, não restando bens a serem penhorados. Ou seja, além do encerramento irregular das atividades da pessoa jurídica, não houve a reserva de bens suficientes para o pagamento dos credores. 7. Recurso especial provido. Acórdão submetido ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/2008. (STJ – Resp: 1371128 RS 2013/0049755-8, Relator: Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, Data de Julgamento: 10/09/2014, S1 – PRIMEIRA SEÇÃO, Data de Publicação: Dje 17/09/2014), (grifo nosso).

Nessa hipótese, conforme entendimento do STJ, presume-se dissolvida irregularmente a empresa quando ficar comprovado o fechamento de seu domicílio fiscal sem comunicação às autoridades competentes.

Ao apontar a responsabilidade “[...] dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”, o artigo 135 do CTN (BRASIL, 1966) exige, para tanto, que o sócio esteja investido de efetivos poderes de administração da sociedade.

Dessa forma, por uma interpretação a contrario sensu do mencionado dispositivo, concluiu-se que aqueles sócios que não estejam investidos na qualidade de administradores, tendo uma reduzida participação societária, não podem ser alvos de redirecionamento nas ações de execução fiscal, ante a ausência de poderes para a prática de atos de gerência e administração. Esse é o entendimento do STJ:

[...] A prática de atos contrários a lei ou com excesso de mandato só induz a responsabilidade de quem tenha administrado a sociedade por quotas de responsabilidade limitada, isto é, seus sócios-gerentes; essa solidariedade não se expande aos meros quotistas, sem poderes de gestão. Recurso especial conhecido e provido (REsp n. 40.435/SP,

Rel. Min. Ari Pargendler, Segunda Turma, por unanimidade, DJ de 25/11/96, página 46.173).

Sendo certo que para haver a responsabilização pessoal do sócio-administrador deve-se comprovar os atos com excesso de poder, infração à lei, violação do contrato social ou do estatuto, bem como a dissolução irregular da empresa, faz-se necessário considerar um elemento adicional, qual seja, o dolo na conduta do agente. Assim, o excesso de poderes por infração do estatuto ou contrato social, deverá ser comprovado por meio probatório capaz de demonstrar a existência de dolo, no sentido de atuar contra disposição expressa em contrato ou estatuto social. Já o excesso de poderes por infração de lei, configura-se pela conduta contrária a uma determinação legal. Nesse sentido, mesmo que a pessoa jurídica não consiga saldar sua obrigação tributária, não é permitido responsabilizar automaticamente o sócio que agiu dentro da legalidade, em conformidade com o direito e orientado pela boa-fé objetiva¹.

Embora parte da doutrina entenda desnecessário a utilização do incidente de desconsideração da personalidade jurídica para os casos previstos no artigo 135, inciso III, do CTN (BRASIL, 1966), faz-se necessária a aplicação do mencionado instituto para garantir ao sócio-administrador que será alvo do redirecionamento, o exercício do contraditório e ampla defesa, direitos, estes, estabelecidos constitucionalmente. Dessa forma, o mesmo não será surpreendido com o inesperado ingresso na lide, seguido da invasão patrimonial sem contraditório prévio.

Nesse sentido, Valter de Souza Lobato e Tiago Conde Teixeira, entendem que o referido incidente poderá ser utilizado nas execuções fiscais “[...] pois o fato de ter previsão expressa de responsabilidade no CTN (BRASIL, 1966) (art. 135) não pode retirar o direito de defesa dos interessados e, como se não bastasse, na ausência de previsão expressa na LEF (BRASIL, 1980) (Lei nº 6.830/80) sobre o assunto, o novo CPC (BRASIL, 2015) deve ser aplicado na sua inteireza [...]”, (LOBATO, TEIXEIRA, p. 16).

Dessa forma, tendo em vista que o elemento essencial para a caracterização da conduta tipificada no artigo 315 do CTN (BRASIL, 1966) é o dolo do agente, nada mais razoável e adequado do que a instauração do incidente de desconsideração da

¹ Elizabete Rosa de Mello, em seu livro *O Princípio da Boa-Fé no Direito Tributário*, cita o conceito de boa-fé objetiva como sendo “[...] um dever de agir de acordo com determinados padrões, socialmente recomendados, de correção, lisura, honestidade, para não frustrar a confiança legítima da outra parte”. Ainda, segundo a autora, a boa-fé objetiva caracterizaria como um dever de lealdade e uma expectativa de confiança (MELLO, 2008. p.32).

personalidade jurídica para se verificar a conduta dolosa do sócio-administrador, tendo em vista ser um instrumento processual que permite a dilação probatória.

É por meio do referido instituto que a Fazenda Pública irá comprovar a conduta contrária à lei ou ao estatuto social do sócio-administrador, garantindo-lhe o direito de defesa, para que, posteriormente, possa haver o redirecionamento da execução fiscal com o ingresso deste no polo passivo da ação.

Não há aqui que se falar em risco de dilapidação do patrimônio pelo sócio-administrador, conforme explicitado no Parecer PGFN número 618.2016, uma vez que, presentes a probabilidade do direito, o perigo de dano ou o risco ao resultado útil do processo, bem como no caso das alegações da Fazenda puderem ser comprovadas apenas documentalente, com provas suficientes dos fatos constitutivos de seu direito, poderá ser requerida a tutela de urgência ou evidência, para que os bens do sócio sejam bloqueados, evitando-se, assim, que se desfaça de seu patrimônio com o objetivo de frustrar o pagamento do tributo.

Nesse sentido, o incidente mostra-se fundamental à garantia do devido processo legal e da ampla defesa, uma vez que o sócio-administrador terá a oportunidade de se defender das alegações que lhes são imputadas, levando ao juízo as provas que entender necessárias à comprovação de seu direito.

Algumas vezes, as alegações da Fazenda Pública de que o sócio-administrador era responsável pelo pagamento do tributo, podem ser facilmente repelidas pela simples comprovação documental de que o sócio não mais figurava nos quadros societários da empresa ao tempo do inadimplemento tributário, o que afasta a sua responsabilidade tributária, evitando-se, assim, uma injusta e inesperada constrição em seu patrimônio, o que poderia ser feito por meio do incidente, sem a necessidade de que o executado interponha embargos à execução ou exceção de pré-executividade.

No caso de não aplicação do incidente, caso o sócio-administrador executado necessite comprovar que não é responsável pelo pagamento do tributo por meio de dilação probatória, deverá interpor embargos à execução, que, para serem processados o juízo deve estar garantido, o que traria prejuízos àquele, podendo, inclusive, obstar sua defesa.

Assim, a aplicação do incidente será fundamental para assegurar a possibilidade de o sócio-administrador defender-se das alegações que lhes são imputadas, sem que seus bens sejam previamente constrictos, sendo garantidos, dessa forma, o contraditório e a ampla defesa. Ressalta-se que, anteriormente ao CPC

(BRASIL, 2015), o sócio-administrador era incluído no polo passivo da execução fiscal sem que tivesse a oportunidade de se defender e de proteger seu patrimônio, ferindo o princípio do devido processo legal.

5. CONCLUSÃO

Conclui-se que o incidente de desconsideração da personalidade jurídica deverá ser aplicado nas ações de execução fiscal, quando a Fazenda Pública requerer a inclusão do sócio-administrador no polo passivo da ação, quando este tiver praticado atos de gestão com excesso de poderes ou infração da lei, contrato social ou estatuto.

Verificou-se não existir previsão expressa na LEF (BRASIL, 1980) sobre o assunto, e, dessa forma, o CPC (BRASIL, 2015) deve ser aplicado na sua inteireza.

Ainda, ficou constatado que para haver o redirecionamento e a constrição sobre o patrimônio do sócio-administrador, deverá ser comprovado que este estava investido de efetivos poderes de administração da sociedade e que tenha agido com dolo na prática de atos com excesso de poder, infração à lei, violação do contrato social ou do estatuto, o que apenas poderia ser realizado por meio do incidente tratado neste artigo, tendo em vista que, conforme mencionado acima, não existe previsão sobre o caso na LEF (BRASIL, 1980), bem como não é permitida a dilação probatória nos executivos fiscais.

Nesse sentido, o objetivo do referido incidente é regular, por meio de um instrumento processual, a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, garantindo o contraditório e o devido processo legal.

Embora a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional seja contrária à instauração do incidente, e alguns magistrados federais também entenderem que o instituto não seria aplicável aos executivos fiscais, é imprescindível a sua instauração para a garantia de direitos fundamentais como o devido processo legal, o contraditório e a ampla defesa.

Somente por meio do incidente que o sócio-administrador terá a oportunidade de se defender das alegações que lhe são imputadas, previamente à constrição de seu patrimônio, evitando-se, assim, um ingresso indevido no polo passivo da ação e uma disposição injustificada de seu patrimônio, de forma a violar o devido processo legal.

REFERÊNCIAS

BRASIL. Presidência da República Federativa do Brasil: **Código Civil, de 10 de janeiro de 2002.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

_____. Presidência da República Federativa do Brasil: **Código de Defesa do Consumidor, de 11 de setembro de 1990.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8078 .htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8078.htm)>. Acesso em: 15 out. 2017.

_____. Presidência da República Federativa do Brasil: **Código de Processo Civil, de 16 de março de 2015.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/ L13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm)>. Acesso em: 12 out. 2017.

_____. Presidência da República Federativa do Brasil: **Código Tributário Nacional, de 25 de outubro de 1966.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172Compilado.htm>. Acesso em: 25 set. 2017.

_____. Presidência da República Federativa do Brasil: **Constituição Federal, de 05 de outubro de 1988** Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 25 set. 2017.

_____. Presidência da República Federativa do Brasil: **Lei de Execuções Fiscais, de 22 de setembro de 1980.** Disponível em : < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6830.htm>. Acesso em: 10 out. 2017.

CANOTILHO, J. J. Gomes. Direito constitucional e teoria da constituição. 7ª ed. Coimbra: Almedina, 2003.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial - direito de empresa.** 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

DUARTE, Fernanda; BOMFIM, Gilson; MURAYAMA, Janssen. **A LEF e o Novo CPC: Reflexões e Tendências: o que ficou e o que mudará.** Rio de Janeiro: *Lumen Juris*, 2016.

ENFAM, 2016. **O poder judiciário e o novo código de processo civil.** Disponível em: <http://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERS%C3%83O-DEFINITIVA-.pdf>>. Acesso em: 23 set. 2017.

FOREXEC, 2015. **Os impactos do novo código de processo civil na execução fiscal.** Disponível em: < <http://emarf.trf2.jus.br/site/documentos/enunciadosforexec2015.pdf>>. Acesso em: 12 set. 2017.

GUSMÃO, Mônica. **Lições de Direito Empresarial**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2012.

LOBATO, Valter de Souza; TEIXEIRA, Tiago Conde. **Impactos do CPC-2015 no Processo Tributário Administrativo e Judicial**. Disponível em: <<https://sachacalm.on.com.br/publicacoes/artigos/impactos-do-cpc2015-no-processo-tributario-administrativo-e-judicial/>>. Acesso em: 10 set. 2017.

MELLO, Elizabete Rosa de. **O princípio da boa-fé no direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense Universitária, 2008.

POMBO, Bárbara. **Justiça Federal inaugura desconsideração de pessoa jurídica do novo CPC**. Disponível em: <<https://jota.info/justica/justica-federal-inaugura-desconsideracao-de-pessoa-juridica-novo-cpc-03052016>>. Acesso em: 15 set. 2017.

QUEIROZ, Ricardo de Lima Souza. **Incidente de desconsideração da PJ deve ser afastado em execução fiscal**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-fev-08/ricardo-queiroz-desconsideracao-pj-nao-cabe-execucao-fiscal>>. Acesso em: 17 set. 2017.

Revista da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional nº 09. **Parecer PGFN-CRJ-Nº618-2016**. Disponível em: <<https://gestao.pgfn.fazenda.gov.br/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/p618.pdf>>. Acesso em: 04 out. 2017.

RINALDI, Luciano. **A execução fiscal contra sócios e administradores da pessoa jurídica**. Disponível em: <<http://www.conjur.com.br/2016-jun-12/luciano-rinaldi-execucao-fiscal-socios-pessoa-juridica>>. Acesso em: 10 set. 2017.