

IDPJ em matéria tributária: o entendimento do STJ e a dissonância aos anseios do legislador

O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), figura trazida pelo NCPC (art. 133 a 137, da Lei nº 13.105/15), que recentemente completou três anos de vigência, tem sido amplamente abordado pela doutrina e jurisprudência, mas, até o momento, não foi possível construir uma visão unívoca a respeito da sua aplicação, ao menos em matéria tributária.

Dentro desse cenário, o STJ enfrentou o tema em julgamento da Primeira Turma (REsp nº 1.775.269), tendo decidido que **“o incidente de desconsideração da personalidade jurídica (art. 133 do CPC/2015) não se instaura no processo executivo fiscal nos casos em que a Fazenda exequente pretende alcançar pessoa jurídica distinta daquela contra a qual, originalmente, foi ajuizada a execução, mas cujo nome consta na Certidão de Dívida Ativa, após regular procedimento administrativo, ou, mesmo o nome não estando no título executivo, o fisco demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, em consonância com os artigos 134 e 135 do CTN”**. (grifos)

Chegou-se a tal conclusão, basicamente, *“pois a responsabilidade dos sócios, de fato, já lhes é atribuída pela própria lei, de forma pessoal e subjetiva. (...) Nesses casos, como afirmado, não há necessidade de desconsiderar a personalidade da pessoa jurídica devedora, pois a legislação, estabelecendo previamente a responsabilidade tributária do terceiro, permite a cobrança do crédito tributário diretamente dos terceiros que elenca.”*

Pois bem. As considerações a seguir pretendem demonstrar que o entendimento adotado por ocasião do referido julgado destoa completamente dos anseios do legislador, elemento fundamental para interpretação desse instrumento processual e conseqüente resolução adequada do tema.

1) Alterações trazidas pelo NCPC e os anseios do legislador com a figura do IDPJ

De conhecimento geral que a edição do NCPC envolveu projeto de magnitude extraordinária, na medida em que constitui normativo que tende a impactar a atividade jurídica em inúmeros campos do direito.

Ciente da responsabilidade de se lidar com esse impacto gerado pelo novo Diploma Processual, o Senado Federal, ao iniciar os trabalhos atinentes à PLS 166/2010, instituiu a Comissão Temporária de Senadores¹, com o seguinte escopo:

“1.1 – (...) elaboramos nosso Plano de Trabalho que, a seu turno, foi aprovado por unanimidade.

O Plano de Trabalho previu visitas a autoridades em Brasília; remessa de diversos ofícios para outras autoridades de todos os Estados brasileiros, disponibilizando canal para a recepção de sugestões; realização de 10 audiências públicas, tudo com um único objetivo: colher subsídios para aperfeiçoar o texto produzido pela Comissão de Juristas. (...)

Jamais na história um projeto de Código passou por tamanha consulta popular. Nunca um Código foi construído de maneira tão aberta. Do cidadão mais simples ao mais prestigiado e culto jurista, todos puderam opinar.

Quem quis falar foi ouvido, e, o que é principal, a ponderação de todos – na medida do possível – foi efetivamente considerada. Foram comissões e mais comissões em todas as regiões do país, de todos os segmentos, que estudaram o projeto e nos remeteram sugestões.

Não poderia ser diferente! É o primeiro Código estrutural brasileiro que é integralmente construído sob o regime democrático. (...)

No Plano de Trabalho, também foi constituída uma comissão de técnicos, no âmbito do Senado Federal, para auxílio na elaboração do relatório-geral, com a revisão do projeto e a análise, uma a uma, de todas as sugestões encaminhadas

¹<https://legis.senado.leg.br/sdleg-getter/documento?dm=4550612&ts=1553282789770&disposition=inline>

ao Relator-Geral. (...) O Plano de Trabalho foi cumprido estrita e integralmente. Foram realizadas visitas ao Supremo Tribunal Federal, Superior Tribunal de Justiça, Tribunal Superior do Trabalho, Ministério da Justiça, Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil e à Advocacia-Geral da União, com o objetivo de debater o projeto e estabelecer canal para a recepção de sugestões.”

Sob esse hercúleo trabalho legislativo, por ocasião do relato dos da Comissão, citou-se pela primeira vez a respeito da figura do IDPJ (então estabelecido nos arts. 62 a 65, do projeto):

*“A desconsideração da personalidade jurídica ganha um incidente próprio que permite ao magistrado apurar, **em contraditório prévio**, a ocorrência das situações autorizadas pela lei que permitem a **responsabilização pessoal dos sócios**.”* (grifos)

Note-se, portanto, que ao conceber a figura do IDPJ, o legislador o fez sob o expreso intento de que tal instrumento processual seja vislumbrado como forma de garantir **o contraditório**, a ser exercido pelo sócio quando lhe imputada **responsabilidade pessoal**.

A partir desse substrato legislativo, que irradia a devida hermenêutica jurídica a respeito do IDPJ, já se tem fundamento suficiente para que o STJ revise o tema, porquanto decidiu de forma diametralmente contrária, no sentido de que, havendo responsabilidade pessoal do sócio, desnecessário seria o incidente.

Mas não é só. Durante os trabalhos da Comissão, mais especificamente de revisão de proposta de emenda ao projeto legislativo, debateu-se o conteúdo da proposta de Emenda 188, do então Senador Marconi Perillo, chegando-se à seguinte definição:

*“II.4.136 – **Emenda n° 188** - A Emenda n.º 188 merece ser rejeitada.*

Embora igualmente louvável a iniciativa da emenda, a proposta atrita com a razão de criação do incidente de desconsideração

da personalidade jurídica, bem assim com o recentíssimo posicionamento do Superior Tribunal de Justiça, adotado em recurso especial repetitivo, processado na forma do art. 543-C do atual Código, onde se decidiu que ‘para que se viabilize a responsabilização patrimonial do sócio na execução fiscal, é indispensável que esteja presente uma das situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado, **nos moldes das hipóteses previstas no art. 135 do CTN**. A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta essa responsabilidade subsidiária dos sócios.’ (REsp 1101728/SP, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Seção, julgado em 11 de março de 2009, DJe 23 de março de 2009).

Esses requisitos indispensáveis para o redirecionamento da execução contra os sócios DEVEM SER DEMONSTRADOS NO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO, tudo em respeito ao CONTRADITÓRIO, e, em última análise, ao DEVIDO PROCESSO LEGAL.” (grifos)

A despeito de se ter tratado do art. 135 do CTN como hipótese de responsabilidade “subsidiária” do sócio, resta irrefutável que o legislador anseia pela aplicação do IDPJ em matéria tributária, inclusive quando o redirecionamento estiver pautado no disposto do referido art. 135.

Mais importante a considerar dos trechos reproduzidos acima não é a peremptória exposição do legislador a respeito da sua intenção de ver aplicado o IDPJ ao redirecionamento pautado no art. 135, do CTN, mas, sobretudo, o fato de que não se criou esse instrumento para oferecer ao credor meios processuais e de persecução ao potencial sujeito passivo da cobrança, mas, sim, conferir ao devedor a possibilidade de “**contraditório**” e “**devido processo legal**”.

A partir das premissas acima, ao intérprete do IDPJ, antes de tudo, cabe a velha máxima de que não se pode julgar o livro pela capa.

De fato, ainda que possa soar estranho, o instrumento processual intitulado “Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica” não pode ser concebido a partir de uma leitura “fria”, como sendo mera via para se obter a desconsideração da personalidade jurídica. E tanto não seria esse seu designo, que no cenário legislativo anterior ao NCPJ não havia tal incidente e, ainda assim, não se notava dificuldades ou entraves à pretensão de redirecionamento da cobrança via desconsideração da personalidade jurídica.

Portanto, não haveria razão para legislador empenhar esforços para introduzir no sistema uma figura normativa com propósito inócuo, sem grandes utilidades.

Nesse esteio, deve-se frisar que eventual reconhecimento da aplicação do IDPJ para hipóteses que não tratem, exclusivamente, de “desconsideração da personalidade jurídica” não configuraria ato de “legislar positivamente”, já que tal reconhecimento decorre não somente da efetiva implementação do que definiu o legislador, mas da atividade jurisdicional que envolve a hermenêutica das normas jurídicas (vide exemplo na própria interpretação das inovações trazidas pelo NCPJ, quanto ao reconhecimento pelo STJ do rol de “taxatividade mitigada” do art. 1.015, do CPC, a respeito do cabimento do agravo de Instrumento - REsp 1.704.520 e REsp 1.696.396).

Por outro lado, deve-se incluir outro ingrediente importante para a abordagem do tema em questão: o enunciado normativo que inicialmente previa o IDPJ no PSL 166 (art. 62 e, posteriormente, art. 77) até levava a crer que se estava limitando tal instrumento, exclusivamente, para fins de desconsideração da personalidade jurídica, a saber:

*“Art. 77. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado na forma da lei, o juiz pode, em qualquer processo ou procedimento, decidir, a requerimento da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo, **que os efeitos de certas e determinadas obrigações sejam***

estendidos aos bens particulares dos administradores ou dos sócios da pessoa jurídica ou aos bens de empresa do mesmo grupo econômico. Parágrafo único. O incidente da desconsideração da personalidade jurídica:

I – pode ser suscitado nos casos de abuso de direito por parte do sócio;

II – é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e também na execução fundada em título executivo extrajudicial.” (g.n)

Note-se que, mantido esse conteúdo normativo, de fato, seria inadequado tratar do IDPJ nos casos de responsabilidade pessoal do sócio (art. 135, III, do CTN), na medida em que não haveria que se falar, nessa hipótese, em **extensão** da dívida da pessoa jurídica ao sócio, já que, conforme lições de Renato Lopes Becho², o “efeito gerado pela responsabilidade pessoal reside na exclusão do sujeito passivo da obrigação tributária (in casu, a empresa executada), que não mais será levado a responder pelo crédito tributário.”

Ou seja, no cenário legislativo inicialmente concebido, o IDPJ estaria limitado à materialidade na qual o sócio é chamado ao processo para responder **por dívida da própria pessoa jurídica**, por efeito de extensão (o que desqualificaria o instrumento processual para efeito da responsabilidade pessoal prevista no art. 135 do CTN).

No entanto, como cediço, o IDPJ veio a ser promulgado outro com enunciado normativo³, veiculando instrumento que em nada se equipara àquele inicialmente arquitetado, restando daquele cenário apenas (inadvertidamente) a mesma denominação.

² A Responsabilidade Tributária dos Sócios tem Fundamento Legal? RDDT 182/107, Nov/2010

³ “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.”

Dentro desse contexto, ao interpretarmos a “atual” figura do IDPJ, há de se ter em conta os lúdimos anseios que o legislador fez questão de registrar, tal como as reproduções acima, tendo o concebido para prestigiar, resguardar, garantir o contraditório a eventual “terceiro”, que venha a ser chamado para adimplir dívida cuja formação não é de seu conhecimento, seja no contexto da responsabilidade pessoal, solidária ou subsidiária.

Com efeito, tal como bem frisou o próprio legislador, o IDPJ é instrumento processual idealizado, fundamentalmente, “*em respeito ao contraditório, e, em última análise, ao devido processo legal*”. É, portanto, a concretização normativa do tão aclamado “*due process of law*”, figura constitucional que vislumbra o contraditório como “**garantia indisponível**”, a preceder eventual medida restritivas de direito. Sobre o tema, tem-se a jurisprudência do STF:

*“(...) cumpre reconhecer que a imposição estatal de **restrições de ordem jurídica**, quer se concretize na esfera judicial, quer se efetive no âmbito estritamente administrativo, para legitimar-se em face do ordenamento constitucional, supõe o efetivo respeito, pelo Poder Público, **da garantia indisponível do "due process of law"**, assegurada à generalidade das pessoas pela Constituição da República (art. 5º, LIV), eis que o Estado, em tema de limitação de direitos, não pode exercer a sua autoridade de maneira arbitrária. (...)*

*Isso significa, portanto, que assiste, ao cidadão e a qualquer entidade (pública ou privada), mesmo em procedimentos de índole administrativa, **a prerrogativa indisponível do contraditório e da plenitude de defesa**, com os meios e recursos a ela inerentes, consoante prescreve, em caráter mandatório, **o art. 5º, inciso LV**, da Constituição da República, tal como tem advertido, esta Suprema Corte, em sucessivas decisões (...)*”.

(AC 1033, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Decisão Proferida pelo(a) Ministro(a) ELLEN GRACIE, julgado em 02/12/2005, publicado em DJ 12/12/2005 PP-00065) (grifos)

Justamente sob esse viés constitucional surge a figura do IDPJ, ou seja, havendo risco de medida restritiva à ordem jurídica, torna-se “*indisponível*” o prévio contraditório.

Adequando essas premissas ao redirecionamento da cobrança pautado no art. 135, III, do CTN, significa dizer que não pode o Estado impor ao sócio a necessidade de constrição patrimonial, para, somente assim, oferecer-lhe o contraditório. É justamente nesse contexto – até então uma lacuna na legislação processual - que o IDPJ pretende atuar, para aproximar os ditames processuais das balizas constitucionais.

A ideia do IDPJ (e de outros instrumentos processuais do NCPC) concretizar preceitos constitucionais advém da pedra fundamental desse novel Diploma Processual, que tem em seu art. 1º fixa o seguinte comando: “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*”.

Trata-se de Código que corresponde ao modelo lecionado pelo festejado processualista, Professor José Manoel de Arruda Alvim Netto, no sentido de que o “*processo civil é inspirado em princípios fundamentais, e, assim sendo, finalisticamente, suas normas têm, a nosso ver, caráter ideológico, o que se torna evidente ou perceptível quando observamos as relações íntimas do Direito Processual Civil com o Direito Constitucional.*”⁴

Pautado nessas considerações, tem-se que o STJ, ao afastar a aplicação do IDPJ a determinadas hipóteses de redirecionamento da cobrança tributária (art. 134 e 135, do CTN), não somente se mostra em patente

⁴ ALVIM, Arruda. *Manual de Direito Processual Civil*. São Paulo: RT, 2011. p. 146

descompasso com os anseios do legislador, mas põe em cheque todo o contexto sob o qual foi idealizado o NCPC.

2) NATUREZA JURÍDICA PROCESSUAL DO IDPJ E SUA DEPENDÊNCIA E VÍNCULO INDISSOCIÁVEL DA NORMA DE CONTEÚDO MATERIAL

Como exposto acima, há de se compreender que o IDPJ, ainda que detenha caráter ideológico, é instrumento processual⁵ (norma de conteúdo adjetivo ou formal), de modo que sua aplicação impõe, necessariamente, a pré-existência de uma norma de conteúdo material (substantivo), essa, sim, a definir o sujeito que deve compor o polo passivo da demanda, na condição de “terceiro”.

Sobre essa diferenciação do conteúdo norma jurídica, oportunas as lições de Marcos Bernardes de Mello, ao elucidar que:

*“de **direito material** toda norma jurídica de cuja incidência resultam fatos jurídicos que têm por eficácia a criação e a regulação de direitos → ← deveres, de pretensões → ← obrigações, ações → ← situações de acionado e exceções → ← situações de excetuado, que definem licitude ou ilicitude de condutas, **estabelecem responsabilidades**, prescrevem sanções civis ou penais, criem ônus ou premiações, dentre outras categorias eficaciais dessa natureza.*

*De **direito formal**, ao contrário, são as normas que regulam a forma dos atos jurídicos ou o modo de exercício dos direitos, que **prescrevem, exclusivamente, ritos, prazos, competências e formas processuais**. Estas não atribuem direitos passíveis de subjetivação, nem mesmo direitos transindividuais, apenas **instituem instrumentos destinados à plena veridicidade do direito material.**”⁶ (grifos)*

⁵ Não por outra razão não está adstrito ao disposto no art. 146, III, da CF/88.

⁶ MELLO, Marcos Bernardes de. Teoria do fato jurídico: plano da eficácia. São Paulo: 2007. p. 32.

Embora seja inegável a natureza de direito formal do IDPJ, as premissas doutrinárias acima são oportunas para delimitar claramente o campo de atuação desse instrumento processual, que não se pode confundir com a norma que se presta à subjetivação da relação jurídica.

Tal competência – para dispor a respeito de “*direitos passíveis de subjetivação*” - está adstrita à norma de conteúdo material, que, no campo do direito tributário, tem aptidão para regular o conteúdo dos critérios da regra matriz de incidência tributária. Sobre o tema, valem os ensinamentos de MARIA RITA FERRAGUT⁷:

*“Regra-matriz de incidência tributária é norma jurídica, definida por nós como sendo a significação organizada numa estrutura lógica hipotético-condicional (juízo implicacional), construída pelo intérprete a partir do direito positivo, seu suporte físico. **Tem por função regular condutas intersubjetivas.***

*Difere das demais normas existentes no direito positivo apenas em virtude de seu conteúdo, que descreve um fato típico tributário e **prescreve a relação obrigacional que se estabelece entre os sujeitos ativo e passivo**, tendo por objeto o pagamento de uma prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nessa se possa exprimir, não decorrente de ato ilícito (tributo).”* (grifos)

Nesse contexto, fica claro que o processamento do IDPJ depende, necessariamente, de norma de conteúdo material, a identificar o sujeito passivo da relação jurídico-tributária e, conseqüentemente, pautar os trabalhos a serem desenvolvidos por meio do incidente.

Pois bem. As considerações acima se prestam, justamente, a capitanear outro ponto de objeção ao entendimento adotado pelo STJ, ao ter

⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**, 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009, p. 29.

concluído que ‘a atribuição de responsabilidade tributária aos sócios gerentes, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, não depende mesmo do incidente de desconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária prevista no art. 133 do CPC/2015, **pois a responsabilidade dos sócios, de fato, já lhes é atribuída pela própria lei, de forma pessoal e subjetiva**’.

(grifos)

Ora, a existência de lei, como afirma o STJ, veiculando norma de conteúdo material, que atribua responsabilidade a terceiro (seja pessoal, solidária ou subsidiária) é a condição para processamento do IDPJ, não óbice.

Portanto, o fato de haver norma de conteúdo material prevendo responsabilidade tributária do sócio, ainda que em caráter pessoal, não desqualifica a aptidão do IDPJ, já que o intento desse instrumento processual, como demonstrado acima, é de garantir o contraditório ao potencial devedor. Importante repetir que a aplicação desse instrumento não deve ser admitida, literalmente, para o mero fim de desconsideração da personalidade jurídica.

Curioso que, ao reconhecer a aplicação do IDPJ no contexto do art.124, do CTN, o STJ fez valer o propósito de tal instrumento processual:

*“A correta leitura desse dispositivo depende de sua conjugação com as regras do Código Tributário Nacional, daí porque o fisco deve lançar o tributo com a indicação das pessoas jurídicas que estejam vinculadas ao fato gerador, **não lhe sendo permitido, no curso do processo executivo, redirecionar a cobrança para pessoa jurídica estranha ao fato imponible**, ainda que integrante do mesmo grupo econômico da devedora original.”*

(grifos)

Ora, se se reconhece que o redirecionamento pautado no art. 124, do CTN, comporta a aplicação do incidente (leia-se: garantia de contraditório prévio), já que não pode ser o “terceiro” surpreendido com o redirecionamento da cobrança de crédito tributário cujo fato imponible lhe é estranho, por qual

razão esse mesmo incidente não pode ser garantido a outros “terceiros”, ainda que em se tratando de responsabilidade pessoal? Simplesmente por conta da denominação atribuída a esse instrumento processual?

E se, da mesma forma que vislumbrado pelo STJ naquele caso concreto (quanto ao art. 124, do CTN), estivéssemos diante de redirecionamento com base no art. 135, III, do CTN, também proposto de forma indevida? Restaria ao terceiro sofrer constrição patrimonial para, somente assim, poder demonstrar a irregularidade da cobrança (ver garantido o contraditório)?

Nesse contexto, em relação ao próprio art. 135, do CTN, mais especificamente a responsabilidade prevista no seu inciso III, a responsabilização dos diretores, gerentes ou representantes advém da constatação, via IDPJ, de “*atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos*”.

A propósito, durante os já mencionados trabalhos legislativos do PLS 166, deixou-se claro que esse é justamente intento do IDPJ, qual seja, utilização desse instrumento processual (norma de conteúdo formal) de aferição dos requisitos ao redirecionamento da cobrança.

Com efeito, ao analisar a proposta de Emenda 207, deixou-se claro que não é necessária a indicação das hipóteses ou atos praticados pelo sócio que dão azo IDPJ, na medida em que, enquanto instrumento processual, basta para a sua aplicação a existência no Ordenamento Jurídico de norma de conteúdo material, que já disponha sobre a responsabilidade (inclusive pessoal) e os requisitos necessários para tal atribuição:

“1.7.207 – Emenda nº 207

A Emenda nº 207, do Senador Cícero Lucena, propõe o acréscimo de parágrafo único ao art. 62, que trata da desconsideração da personalidade jurídica, de maneira que a parte que postular a desconsideração da personalidade jurídica ou a responsabilidade pessoal de sócios ou

administradores por obrigações da pessoa jurídica **deva indicar, necessária e objetivamente, em requerimento específico, quais os atos por eles praticados**, o mesmo devendo fazer o Ministério Público nos casos em que lhe couber intervir no processo.

Na justificação, argumenta-se que, com o requerimento de desconsideração da personalidade jurídica, nasce uma nova causa de pedir que desencadeará um novo pedido, devendo haver um mínimo de coerência com o pedido inicial. **Desse modo, com a medida proposta na emenda, estar-se-ia assegurando a possibilidade do contraditório pleno e da ampla defesa, princípios constitucionais consagrados.**”

(grifos)

RESPOSTA:

“II.4.155 – **Emenda nº 207**

A Emenda 207 pretende incluir um parágrafo único no art. 62 do PLS 166/2010 para obrigar que a desconsideração da personalidade jurídica seja precedida da **indicação dos atos praticados pelas pessoas naturais** que justificariam a desconsideração.

Entendemos que é caso de rejeitar a proposta porque, em leitura sistemática, **não há como deixar de fazer a indicação reclamada pela Emenda consoante as circunstâncias de cada caso, observando o que dispõe, a respeito, o direito material.**” (grifos)

“I.7.217 – **Emenda nº 217**

Emenda nº 217, do Senador Cícero Lucena, pretende acrescentar no artigo, com o objetivo de garantir o caráter subsidiário da responsabilidade do sócio por obrigações da pessoa jurídica. Para tanto, pretende-se que fique clara a oportunidade a ser dada à pessoa jurídica para satisfazer a

obrigação ou indicar os meios pelos quais a execução possa ser assegurada, antes da decretação da desconsideração da pessoa jurídica.”

RESPOSTA:

“II.4.165 – Emenda nº 217

A Emenda 217 pretende incluir um novo disposto no PLS 166/2010 para impedir a desconsideração da personalidade jurídica antes de permitir a ela, pessoa jurídica, a oportunidade de satisfazer a obrigação ou viabilizar a execução.

*Entendemos que é caso de rejeitar a proposta porque ela vai de encontro à razão de ser do instituto da desconsideração da personalidade jurídica. **A dificuldade ou a impossibilidade do cumprimento da obrigação pela pessoa jurídica é pressuposto para aplicação da figura.”** (grifos)*

Vejam que, além de registrada novamente aptidão do IDPJ para tratar de qualquer norma de conteúdo material que preveja responsabilidade de terceiro (inclusive pessoal), reforça-se esse intento ao ter sido reconhecido que a figura se aplica a situações em que há **(i) “dificuldade”** de cumprimento da obrigação pela pessoa jurídica (leia-se: dívida da pessoa jurídica não adimplida e que, sem substituição de titularidade, passa a ser exigida frente ao patrimônio de terceiros) ou **(ii) “impossibilidade”** de tal cumprimento pela pessoa jurídica (leia-se: dívida da pessoa jurídica, que, por deixar de ser de sua titularidade, não pode mais lhe ser cobrada, passando a ser exclusivamente de terceiro).

Mais um registro, portanto, no sentido de que, seja pessoal, solidária ou subsidiária, a responsabilidade tributária prevista pelo legislador, nada altera a aptidão do IDPJ na condição de norma de conteúdo formal, a conviver, sem distinção, com a respectiva norma de conteúdo material, que prevê a hipótese de responsabilidade de terceiro.

O que se quer dizer é que, a partir do NCPC, o redirecionamento da cobrança a terceiro gera um **plexo indissociável** entre o IDPJ – norma formal -

e a respectiva norma de responsabilidade (de conteúdo material), que torna impositiva (indisponível) a aplicação desse instrumento processual para os casos de redirecionamento da cobrança a terceiros, a prestigiar o contraditório e o devido processo legal.

Deixando um pouco de lado o campo tributário, interessante trazer exemplos de outros ramos do direito ao tratarmos desse binômio normativo, tido pela coexistência das normas de conteúdo formal e material. Eis, nesse sentido, a clássica doutrina de Carvalho de Mendonça⁸ e Sampaio de Lacerda⁹:

*“**Teoricamente** poder-se-á distinguir numa lei de falências a parte material da parte formal.*

É fácil dizer que na primeira se compreende a determinação do estado de falência, os efeitos jurídicos da sua declaração judicial, os direitos dos credores concorrentes, as normas sobre a revogação dos atos praticados pelo devedor antes dessa declaração, os direitos do falido e sua condição jurídica depois de encerrado o processo, e que na segunda se contemplam as normas ou as regras processuais sobre as suas relações entre o falido e os credores.

Desarticular, porém, a parte material da formal para entregar àquela à União e Estados É DEMOLIR O INSTITUTO, pois tão entrelaçadas se acham as disposições de uma com as da outra que reciprocamente se completam, produzindo um todo sistemático e harmônico. [...]

Outro escritor italiano, BONELLI, examinando o caráter da falência, escreveu também: "Costuma-se separar no direito de falência uma parte de direito material e outra de direito formal ou

⁸ CARVALHO DE MENDONÇA, José Xavier. Tratado de Direito Comercial Brasileiro, v. VII, Livro V. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1960, p. 29-32.

⁹(LACERDA, Sampaio J.C. Manual de direito falimentar. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1999, p. 30)

puramente processual; a primeira compreendendo as normas sobre os pressupostos da falência, e os efeitos que se refletem nas relações patrimoniais do devedor insolvente e nos direitos dos seus credores; a segunda contendo as normas relativas à organização administrativa e aos diversos processos especiais a que a falência dá lugar.

*Veremos, entretanto, que também aquelas modificações nas relações materiais de direito, efeitos do estado de insolvência, se produzem somente depois de judicialmente declarado êste estado e para o efeito de tornar possível o processo da liquidação e da distribuição. **A parte de direito material é por isso na falência, essencialmente subordinada à parte processual.***” (grifos)

*“Distingue-se na legislação falimentar a parte material ou substantiva da parte formal ou adjetiva, **embora estejam tão vinculadas que não seria de conveniência separá-las.**”* (grifos)

Vejam que a doutrina acima é de grande valia ao presente estudo, porquanto, no caso, também se mostra inadequado avaliar a aplicação do IDPJ a partir de distinção de espécies de responsabilidade de terceiro (normas de conteúdo material), proposição que tende a mitigar os pretendidos efeitos legislativos e “*demolir o instituto*”, gerando a mesma preocupação reproduzida acima, em relação à matéria de falência.

Não se desconhece que, em razão da quantidade imensurável de normas lançadas no Ordenamento Jurídico, que cresce exponencialmente, cabe ao cientificismo jurídico avaliar sua aplicação e seus efeitos em cada fato ou objeto jurídico, de forma distinta e autônoma, tudo visando refinar e aperfeiçoar a inter-relação das normas e, conseqüentemente, a harmonia do sistema.

Mas em relação ao IDPJ entende-se inadequada essa interpretação isolada de cada espécie de responsabilidade. Tanto que a legislação tributária

pertinente se mostra toda estruturada para harmonizar a aplicação de normas de conteúdo formal, como é o caso do IDPJ, sem distinção, às diversas hipóteses de responsabilidade (normas de conteúdo material), que amparam o redirecionamento da cobrança:

Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/80):

*“Art. 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.** (...)”*

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra: (...)

*§ 2º - À Dívida Ativa da Fazenda Pública, de qualquer natureza, **aplicam-se as normas relativas à responsabilidade prevista na legislação tributária, civil e comercial.**” (grifos)*

CTN (Lei nº 5.172/66):

*“Art. 101. **A vigência, no espaço e no tempo, da legislação tributária rege-se pelas disposições legais aplicáveis às normas jurídicas em geral, ressalvado o previsto neste Capítulo.**” (grifos)*

Dentro de uma análise normativa, tem-se segura a permissão para aplicação do IDPJ a todas hipóteses de redirecionamento da cobrança, sem distinção quanto às espécies de responsabilidade. Referido cenário, se necessário, ainda conta com as premissas do art. 5º, da Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB - Decreto-Lei nº 6.457/42), que institui o seguinte comando à atividade jurisdicional: *“Art. 5º - Na aplicação da lei, o juiz atenderá aos fins sociais a que ela se dirige e às exigências do bem comum.”*

Importante ressaltar que a linha de interpretação acima, quanto ao vínculo indissociável do IDPJ (norma de conteúdo formal) e as diversas hipóteses de responsabilidade tributária (norma de conteúdo material), já se fez valer perante o Poder Judiciário, como se nota em julgamento de lavra do TRF da 5ª Região:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. NECESSIDADE DE APLICAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NO REDIRECIONAMENTO DO FEITO EXECUTIVO. **DEVER DE OBEDIÊNCIA AO DEVIDO PROCESSO LEGAL. AGRAVO IMPROVIDO.**

1. O ordenamento pátrio, no que se refere à atividade econômica, encontra-se respaldado no princípio da autonomia patrimonial, de sorte que existe uma nítida divisão entre os bens da sociedade empresária e o patrimônio particular dos sócios, sendo, a desconsideração da personalidade jurídica, pois, uma exceção ao princípio da autonomia patrimonial.

2. Sendo certo que a desconsideração da personalidade jurídica constitui uma técnica processual, nada mais adequado e pertinente do que seu disciplinamento pelo Código de Processo Civil, **gerando maior segurança jurídica para todos aqueles que participam do mercado empresarial**, seja por promover uma maior previsibilidade no processamento do instituto, seja por afastar o casuísmo de algumas situações de ordem prática.

3. Em outros termos, **existindo norma formal, ela obrigatoriamente deverá ser observada para aplicação da norma material**, no caso, o art. 135 do CTN, dispositivo responsável por disciplinar a possibilidade legal de responsabilização pessoal de terceiros por créditos tributários de pessoa jurídica, **fazendo valer, assim, o respeito ao devido processo legal.**

4. Agravo de instrumento improvido.

(PROCESSO: 00015040620164050000, DESEMBARGADOR FEDERAL EDÍLSON NOBRE, Quarta Turma, 15/12/2016) (grifos)

Nota-se que a aplicação do IDPJ à hipótese de responsabilidade pessoal do sócio de que trata do art. 135, do CTN, já conta com precedente na jurisprudência, que prestigia a ideia de vínculo indissociável da norma formal e material, sem distinção das espécies de responsabilidade, por compreender adequadamente o propósito desse instrumento processual: “*respeito ao devido processo legal*”.

Pelas razões acima, vislumbramos outro robusto aspecto que demonstra o desacerto do STJ ao considerar inadequado o IDPJ quando se tratar de hipótese de responsabilidade pessoal do sócio, já que inadequada a interpretação desse instrumento processual de forma isolada a cada norma de conteúdo material que trate de responsabilidade, uma vez que tal relação é indissociável.

3) CONCLUSÃO

Em razão dos aspectos jurídicos abordados acima, em síntese, (i) reiterada expressão do legislador quanto ao propósito do IDPJ ao longo dos trabalhos de edição do NCPC e (ii) interpretação do incidente como norma de conteúdo formal, indissociável da norma de conteúdo material, entende-se seguro afirmar que, nas hipóteses de redirecionamento da cobrança pautada nos arts. 134 ou 135, do CTN, há de ser garantido o prévio contraditório e devido processo legal, indisponíveis quando houver risco de medida restritiva à ordem jurídica.

Aproveita-se a presente conclusão para rememorar, a partir de relato da citada Comissão que deu início às análises da PLS 166 (NCPC), a razão fundamental de se editar um novo Código de Processo Civil, a despeito de o anterior (1973) ter sido editado com tamanho exímio, que o fez perdurar hábil e conveniente por décadas:

“Evidentemente, as alterações constitucionais influenciaram também o sistema processual cível, determinando novas modificações textuais do CPC bem como a forma de sua aplicação, particularmente pela relevância crescente que a jurisprudência tem alcançado no Direito brasileiro.

O fato é que, depois de ter sido alvo de tantas alterações, o Código de Processo Civil brasileiro não raramente recebe o epíteto de “colcha de retalhos”. Após as diversas reformas pelas quais passou, já não mais preserva a identidade daquela lei editada em 1973.

Ademais, a adoção de um novo Código poderá frear as inúmeras alterações esparsas que ainda se tenta proceder no Código vigente.

É inadmissível que tantas alterações sejam efetuadas de forma tão desconexa, em uma lei tão importante como o CPC.” (grifos)

A passagem acima deve servir de lição a toda comunidade jurídica que, no exercício de aplicação das normas trazidas no NCPC, deve se investir do espírito com o qual foi editado, de modo a evitar a ruptura com o que idealizado pelo legislador, sob pena de iniciarmos, em tão curto prazo, o mesmo marco para edição de um novo Diploma Processual.