



UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

**ASPECTOS DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA
GRUPOS ECONÔMICOS E O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA**

André Bruno Soares Ribeiro

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Brasília

2017

ANDRÉ BRUNO SOARES RIBEIRO

**ASPECTOS DO REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA
GRUPOS ECONÔMICOS E O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA
PERSONALIDADE JURÍDICA**

Monografia apresentada à Faculdade de
Direito da Universidade de Brasília como
requisito parcial à obtenção de diploma no
Curso de Graduação em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Luiz Alberto Gurgel de Faria

Brasília

2017

UNIVERSIDADE DE BRASÍLIA
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

Monografia apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Brasília como requisito parcial à obtenção de diploma no Curso de Graduação em Direito.

Aspectos do redirecionamento da execução fiscal contra grupos econômicos e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica

André Bruno Soares Ribeiro

Aprovado por:

Professor Doutor Luiz Alberto Gurgel de Faria – FD/UnB

Orientador

Professor Pedro Júlio Sales D’Araújo – FD/UnB

Examinador

Professor Doutor Valcir Gassen – FD/UnB

Examinador

AGRADECIMENTOS

Ao final de 2012 estava eu chegando em Brasília, ansioso para iniciar a vida universitária em uma cidade completamente nova aos meus olhares. A mudança de Teresina para a Capital Federal foi mesmo uma experiência indescritível em termos de crescimento pessoal. Neste ato simbólico que finda o curso de graduação, é impossível não me recordar de todos esses acontecimentos que moldaram a pessoa que se forma agora.

Inicialmente, agradeço aos meus pais, Antônia Soares de Sousa Ribeiro e Eivaldo Bruno Ribeiro, os quais nunca mediram esforços para me franquear uma educação de alto nível, sem esquecer do afeto e compreensão que lhes são característicos.

Reservo este singelo espaço também ao meu irmão, Rodrigo Bruno, companheiro de casa e de vida, com quem compartilho com muito carinho a vivência diária e à Ângela Furtado Laurentino, madrinha do coração e que me acolheu tão bem nessas terras.

Agradeço também aos amigos que fiz na cidade e na faculdade, com quem posso desfrutar de experiências diárias inesquecíveis, além daqueles que ficaram na cidade natal, mas o vínculo sempre remanesce.

Por fim, não poderia deixar de prestar minhas considerações aos professores Luiz Alberto Gurgel de Faria, Pedro Júlio Sales D'Araújo e Valcir Gassen, os quais desempenham seus trabalhos com tamanha inspiração que almejam transmiti-la a quem os conhece.

RESUMO

Este trabalho pretende investigar aspectos essenciais do redirecionamento da execução fiscal contra os grupos econômicos sob o enfoque das normas do Código de Processo Civil de 2015 e seus influxos trazidos para o processo judicial tributário, notadamente a polêmica acerca dos pressupostos de aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Será realizada uma análise panorâmica de princípios basilares encartados expressamente pelo novo diploma e que fundamentam diversas premissas para o estudo das posições subjetivas das partes, juízo e terceiros no processo. Em seguida, o estudo se circunscreverá à delimitação dos conceitos de redirecionamento da execução fiscal e do incidente de desconsideração da personalidade jurídica a partir da distinção entre responsabilidade patrimonial e responsabilidade tributária. A partir disso, será possível averiguar as possibilidades de sujeição passiva dos grupos econômicos para a satisfação do crédito tributário, as hipóteses de manejo do referido incidente, os meios de defesas disponíveis em cada caso e eventuais mudanças no tratamento jurídico-tributário desses conglomerados.

Palavras-chave: Redirecionamento da execução fiscal. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Grupos econômicos.

ABSTRACT

This paper intends to investigate some important aspects of economic groups redirection of tax enforcement considering the ruling of the Code of Civil Procedure of 2015 and its influence brought to judicial tax process, mainly the controversy about the assumptions for applying the disregard incident procedure. A panoramic analysis of essential principles inserted on the new code and that ground a lot of preconditions to studying the subjective positions of parties, judge and third parties will be made. Next, the study will circumscribe to delimitating the concepts of redirection of tax enforcement and the disregard incident procedure starting from the distinction between pecuniary liability and tax liability. From that, it will be possible to ascertain the possibilities of economic groups passive subjection for complying the tax credit, the scenarios for handling the incident, the available means of defense in each case and eventual changes about the legal treatment offered to those conglomerates.

Keywords: Redirection of tax enforcement. Disregard incident procedure. Economic groups.

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AgRg – Agravo Regimental

CC – Código Civil

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CPC – Código de Processo Civil de 2015

CRFB – Constituição da República Federativa do Brasil

CTN – Código Tributário Nacional

DJe – Diário de Justiça eletrônico

e.g. – *exempli gratia*

EREsp – Embargos de Divergência em Recurso Especial

LEF – Lei de Execuções Fiscais

RE – Recurso Extraordinário

REsp – Recurso Especial

STF – Supremo Tribunal Federal

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
CAPÍTULO I: PRINCÍPIOS DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E A ATUAÇÃO DO FISCO EM JUÍZO	12
1.1. Considerações preliminares	12
1.2. Boa-fé objetiva (art. 5º, CPC)	13
1.3. Cooperação (art. 6º, CPC)	16
1.4. Contraditório prévio ou vedação das decisões-surpresa (art. 10, CPC).....	17
1.5. Perspectivas para a atuação da Fazenda Pública sob o novo paradigma	18
CAPÍTULO II: O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL E O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA	20
2.1. A execução fiscal	20
2.2. O redirecionamento da execução fiscal	20
2.3. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica.....	23
2.4. Proposta metodológica para a aplicação dos institutos	24
2.4.1. Responsabilidade patrimonial.....	25
2.4.2. Responsabilidade tributária	27
2.5. Cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais	31
CAPÍTULO III: NOTAS SOBRE O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA OS GRUPOS ECONÔMICOS E O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA	40
3.1. Formas de organização dos grupos empresariais.....	40
3.2. Sujeição passiva dos conglomerados.....	42
3.2.1. Solidariedade tributária	43
3.2.2. Responsabilidade em sentido amplo	47

3.2.2.1. Responsabilidade patrimonial em sentido estrito	47
3.2.2.2. Responsabilidade tributária	48
3.3. Parâmetro probatório mínimo	49
3.4. Meios de defesa	52
3.4.1. Exceção de pré-executividade.....	52
3.4.2. Embargos à execução	53
3.4.3. Embargos de terceiro	54
3.4.4. Impugnação	56
3.5. Possibilidades de aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica aos grupos econômicos	56
CONCLUSÃO.....	58
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	60

INTRODUÇÃO

A presente pesquisa tem como escopo a análise da sistemática do redirecionamento da execução fiscal sob os influxos trazidos pela vigência do novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.015/2015) na propositura de feitos em face dos grupos econômicos, em razão dos princípios e institutos previstos no novel regramento processual, notadamente o incidente de descon sideração da personalidade jurídica (arts. 133 a 137 do CPC).

É necessário que se diga que a aplicação das normas a serem estudadas ainda carece de sedimentação pela prática dos tribunais, naturalmente por conta do exíguo tempo de vigência de uma codificação que tende a ser utilizada por décadas. Todavia, isso não deve obstar a formulação de entendimentos e proposições fundamentados em uma investigação específica deste campo de conhecimento.

Com essa ressalva, pretende-se discutir o que se entende em técnica processual pela designação “redirecionamento da execução fiscal” e quais as proximidades possíveis com o novo incidente de descon sideração da personalidade jurídica. Esse debate terá como pano de fundo a relevante questão da responsabilidade tributária dos grupos econômicos e os requisitos para a sujeição passiva destes conglomerados.

De início, no primeiro capítulo, propõe-se um breve estudo sobre determinados princípios preconizados pela legislação processual recente e os reflexos no processo judicial tributário, notadamente na execução promovida pelo Fisco. Nesse ponto, é estudada a atuação da Fazenda Pública sob a perspectiva de uma nova relação com o particular, pautada por imposições da maior importância, tais como a observância da boa-fé objetiva, a proteção da confiança, a cooperação e, por óbvio, pelos mandamentos constitucionais.

Essas considerações terão especial relevância para se entender até que ponto esses princípios podem encontrar ressonância na prática fiscal cotidiana e de que modo se põem os argumentos tendentes a promover eventuais alterações no agir processual das partes, especialmente em casos nos quais o Fisco tem de balancear a postura arrecadatária com outros interesses legítimos em jogo.

Em continuidade, no segundo capítulo, serão definidos os contornos do redirecionamento do executivo fiscal e do incidente de desconsideração da personalidade jurídica como passo necessário para o enfrentamento do debate do redirecionamento aos grupos econômicos neste ambiente processual permeado por esse arcabouço principiológico.

Será averiguada, então, a natureza jurídica de ambos os institutos com o objetivo de verificar se está se falando de um objeto idêntico de estudo ou se há efetivamente distinção prática entre eles. A partir disso, os aspectos processuais ganham nítida proeminência para o entendimento do direito material tributário em debate sob uma ótica comparativa entre responsabilidade patrimonial e responsabilidade tributária.

Ao final da segunda parte deste trabalho, será abordado o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais em geral, sedimentando o entendimento que se construiu em torno da questão.

No terceiro capítulo, serão estudadas as principais formas de organização dos grupos empresariais e se procederá ao delineamento dos requisitos para a sujeição passiva dos referidos grupos econômicos, tendo como fundamento conceito construído a partir de pesquisas anteriores acerca do tema. Nessa linha, cogita-se nas hipóteses de solidariedade e responsabilidade (patrimonial e tributária) dessa figura jurídica para o fim de adimplemento do crédito tributário.

Nesse contexto, será introduzido o questionamento mais detido sobre o uso do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no Código de Processo Civil para a execução fiscal em face desses conglomerados empresariais.

Em última análise, serão tecidas eventuais percepções sobre mudanças procedimentais no tratamento jurídico-tributário desses grupos, como os meios de defesa disponíveis à espécie (exceção de pré-executividade, embargos à execução, embargos de terceiro e impugnação) e a adequação ou não de cada tipo.

Ao desfecho deste trabalho, pretende-se prestar um discreto contributo diante da complexa temática que se põe e que agora ganha dimensões relevantes em face do novo ordenamento processual.

CAPÍTULO I: PRINCÍPIOS DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL E A ATUAÇÃO DO FISCO EM JUÍZO

1.1. Considerações preliminares

O Novo Código de Processo Civil, em vigor desde o dia 18 de março de 2016, além de diversas alterações substanciais, encartou uma miríade de princípios considerados normas fundamentais no que se refere ao exercício de posições subjetivas pelos litigantes.

Em tal contexto, surgem inúmeras perguntas sobre modificações no rito executivo fiscal, posto que este não é inteiramente dissociado dos procedimentos estabelecidos pela nova codificação. Nesse momento inicial, faz-se necessária uma abordagem tendente a conferir ao leitor uma breve visão panorâmica que será fundamento para diversas conclusões traçadas.

Feitas essas considerações, é possível enumerar uma tríade que constitui notável novidade, ao menos no que se refere à previsão expressa, e se apresenta como propulsora de possíveis alterações no atuar das partes: boa-fé objetiva, cooperação e contraditório prévio (ou vedação das decisões-surpresa).

Os três princípios foram escolhidos para uma análise mais atenta neste capítulo por guardarem peculiar conexão com o objeto da presente monografia. Como se verá, por estarem explicitados na tessitura legislativa, é razoável esperar que sejam amplamente utilizados na arguição das partes, bem como na fundamentação dos pronunciamentos judiciais.

Com efeito, cogita-se que esse novo parâmetro de conduta norteado pela boa-fé objetiva, cooperação e contraditório prévio (ou vedação das decisões-surpresa) seja dimensionado de forma relevante na concreção do direito tributário por meio do processo. No que interessa a este trabalho, indaga-se a respeito da promoção de uma postura mais adequada e comedida entre Fisco e particulares, especificamente em relação à prática executiva direcionada aos grupos econômicos.

Dito isto, passa-se ao estudo mais pormenorizado do sentido das referidas normas para uma posterior análise acerca da atuação das partes e terceiros em juízo. A exposição será acompanhada do cotejo com a realidade atual no trato dos conglomerados empresariais no polo passivo do executivo fiscal.

1.2. Boa-fé objetiva (art. 5º, CPC¹)

A boa-fé objetiva é um dever de conduta direcionado aos participantes do processo para que atuem com padrões de lealdade e coerência ao se manifestarem nos atos que lhes cabem.

A aplicação dessa concepção em Direito Tributário é sobretudo difundida e há muito estudada. Apesar de não haver enunciado normativo expresso, há quem defenda que a boa-fé objetiva, assim como a confiança legítima, é uma decorrência do princípio da moralidade, projetando limitações de cunho ético na atuação da Administração Pública².

Diante desse cenário, a positivação do dever de atuar de acordo com boa-fé no processo (art. 5º, CPC) deve implicar uma nova experiência nas relações travadas entre particular (no ponto, os conglomerados financeiros), Fisco e juízo.

Para os particulares, a expressão se traduz em adimplir o crédito tributário devido e cooperar com a Administração Tributária sem criar embaraços injustificados³. Por sua vez, ao Fisco incumbirá agir dentro dos limites legais e parâmetros constitucionais delineadores do poder de tributar. Por fim, pode-se afirmar que ao juízo se veda o comportamento contraditório e também a ele deve ser direcionado tal mandamento⁴.

¹ “Art. 5º Aquele que de qualquer forma participa do processo deve comportar-se de acordo com a **boa-fé.**” (Grifou-se)

² Para Heleno Taveira Tôres, a proteção da confiança legítima “é consequência dos princípios da legalidade, da impessoalidade, da eficiência e da moralidade administrativa, manifestos pela obrigatoriedade da Administração Pública de agir com previsibilidade nas relações com os particulares. O respeito ao princípio da confiança legítima, por conseguinte, integra-se ao princípio da boa Administração Pública, que se define a partir de uma atividade desenvolvida segundo critérios fundados em transparência, motivação, imparcialidade e probidade, ou seja, orientada à efetividade dos direitos fundamentais, em coerência com o estado de confiança relativo aos seus atos, comissivos ou omissivos”. TÔRES, Heleno Taveira. A boa-fé e a confiança legítima no Código Tributário Nacional. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de (coord.). **Direito Tributário: comemoração dos 50 anos do Código Tributário Nacional: estudos em homenagem a Souto Maior Borges**. Recife: Nossa Livraria, 2016, pp. 155-156.

³ Leandro Paulsen desenvolve com precisão a temática relativa a um “dever fundamental de colaborar com o Fisco”, o que, em alguma medida, pode ser trazido ao âmbito processual para perscrutar a colaboração entre particular e Fazenda Pública. Cf. PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2014.

⁴ Veja-se, a propósito, o Enunciado 376 do Fórum Permanente de Processualistas Cíveis: “A vedação ao comportamento contraditório aplica-se ao órgão jurisdicional”.

Impende destacar, nesse ponto, que a proteção à confiança legítima é uma decorrência própria da boa-fé objetiva⁵, porquanto a atuação nesses padrões conduz a um cenário com posições em que cada parte tem legítima expectativa de que a outra atue de uma determinada forma, não sendo admissível tolerar atitudes desleais ou abusivas.

Helena Taveira Tôres bem elucida o conteúdo da confiança legítima nos seguintes termos⁶:

A confiança protegida é aquela se vê provada nas suas repercussões jurídicas a partir de uma comparação entre o estado prévio de confiança e a ação ou reação estatal incoerente com aquele "estado de confiança" objetivamente evidenciado. Essa objetividade da confiança virá identificada pela "legitimidade" dos modos de manifestação, como transparência de atividades, acesso a informações, atuação conforme a pretensão alegada e outros, de sorte a justificar o "estado de expectativa de confiança legítima" ao longo do exercício do direito ou na sua omissão.

Do que foi dito acima, vê-se que a boa-fé objetiva, entendida como proteção de expectativas legítimas dos particulares, enseja a proteção de inúmeras situações jurídicas tuteladas pelo ordenamento jurídico. Nesse propósito, o referido princípio atua em caráter protetivo de direitos fundamentais e limitativo do poder de tributar do Estado-Fisco.

A previsibilidade advinda dos comportamentos leais, como faceta da segurança jurídica, é essencial para o florescimento da atividade econômica, ainda mais quando se fala em autonomia patrimonial das pessoas jurídicas integrantes de grupos plurissocietários, os quais não se organizariam dessa forma se não houvesse critérios firmes para imputação de dívidas e desconsideração da personalidade jurídica.

Nesse mesmo raciocínio, Tôres⁷ destaca a repercussão das regras de separação patrimonial em um ambiente de mercado:

A constituição de pessoas jurídicas com separação patrimonial é de notável relevância para exploração de atividade econômica; **não é uma opção dos sócios, mas uma verdadeira necessidade técnica para viabilizar**

⁵ São os ensinamentos de Cassio Scarpinella Bueno, entre outras vozes. Cf. BUENO, Cassio Scarpinella. **Manual de Direito Processual Civil: inteiramente reestruturado à luz do Novo CPC, de acordo com a Lei n. 13.256, de 4-2-2016**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 93.

⁶ TÔRES, Helena Taveira. A boa-fé e a confiança legítima no Código Tributário Nacional. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de (coord.). **Direito Tributário: comemoração dos 50 anos do Código Tributário Nacional: estudos em homenagem a Souto Maior Borges**. Recife: Nossa Livraria, 2016, p. 148.

⁷ Idem, 2012, p. 119.

empreendimentos que necessitam de financiamento de terceiros e permitir maior transparência da responsabilidade. (Grifou-se)

À evidência, o conhecimento prévio e claro sobre a responsabilidade por pagamento de qualquer dívida é elemento inafastável a propiciar o fomento econômico, motivo pelo qual a aplicação obscura de normas jurídicas deve ser evitada a todo custo.

Nesse propósito, a boa-fé objetiva pode ser um importante instrumento argumentativo a ser suscitado para afastar presunções indevidas construídas pelo Fisco para fundamentar a presença de todas as pessoas jurídicas em litisconsórcio passivo em razão da mera existência do grupo econômico⁸ ou para demonstrar atuações incoerentes do órgão fazendário, em que algumas situações admite a personalização das sociedades e em outras, sem fundamento relevante ou com poucas provas, considera o conglomerado como um único ente.

De outro lado, não se deve admitir que as sociedades plurissocietárias pratiquem conjuntamente o fato gerador, com autêntico interesse jurídico na atividade econômica e, no momento da exação, oponham a autonomia patrimonial como forma de afastar a incidência da solidariedade no pagamento do tributo, por exemplo.

Tais situações permitem inferir que o debate sobre princípios está longe de ser mera teorização abstrata, sendo uma ferramenta interpretativa indispensável para se enfrentar qualquer temática e, principalmente, a histórica conturbada relação entre o Fisco e o particular.

Tudo está a indicar, então, que o prestígio à boa-fé será de grande relevo para discussões tributárias, assim como já se nota no Direito Civil e no Direito Processual Civil, o que pode conduzir a um proveito qualitativo nas análises das posturas das partes e na atribuição de responsabilidade por esses posicionamentos, sem olvidar da imposição de que as partes atuem de forma previsível e, com isso, haja prestígio à segurança jurídica.

⁸ Nesse ponto, ressalte-se que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça já se pronunciou no sentido de ser inadmissível presumir a solidariedade com fundamento no art. 124, CTN pelo simples pertencimento das sociedades ao grupo econômico. Por todos, EREsp 859616/RS, 1ª Seção, j. 09.02.2011, rel. Min. Mauro Campbell Marques, DJe 18.02.2011. Por relevante, esse tema será ainda objeto de aprofundamento em tópico específico.

Não serão permitidas, portanto, atitudes desleais e contraditórias nem da Fazenda Pública, que não pode perseguir pretensão arrecadatória a qualquer custo e ignorando pressupostos legais e constitucionais, nem dos grupos econômicos, aos quais não se confere uma blindagem patrimonial imune a qualquer abuso.

1.3. Cooperação (art. 6º, CPC⁹)

De outra forma, a cooperação impõe um dever específico de que os sujeitos processuais necessitem colaborar para a obtenção de um deslinde adequado para o processo, envolvendo uma participação ativa de todos.

Afirma-se que a cooperação é também um desdobramento da boa-fé objetiva¹⁰ e traz a noção de confluência de condutas destinadas a contribuir para o resultado jurisdicional mais adequado.

No que se refere à atividade jurisdicional, este dever se divide em dever de esclarecimento, dever de consultar e dever de prevenir¹¹. Em suma, traduzem condutas positivas do juízo que ampliam o potencial de participação das partes para o proferimento de decisões corretas e fundamentadas do ponto de vista técnico.

No ambiente executivo fiscal, esse princípio tem maior relevo especialmente na atividade do juízo que, ao receber o pedido da Fazenda Pública em desfavor de determinado grupo econômico, deverá verificar se estão presentes os fundamentos fáticos para tanto e esclarecer aos interessados o procedimento aplicável em meio a dúvidas naturalmente advindas da novel legislação.

Mais à frente, serão delineados esses critérios distintivos que servirão de análise pelo juízo e como fonte de esclarecimento para exequente, executado e terceiros.

A cooperação, nesse passo, se afigura como indispensável para que as empresas plurissocietárias possam habilmente se defender no curso do processo e as procuradorias fazendárias exerçam a contento sua missão institucional.

⁹ “Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem **cooperar entre si** para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva. ” (Grifou-se)

¹⁰ NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade Nery. **Código de Processo Civil comentado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 219.

¹¹ Essa classificação é extraída de Daniel Assumpção Neves a partir da doutrina nacional. NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Novo Código de Processo Civil Comentado**. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016, p. 15.

Ademais, é importante destacar que já se cogita em um dever de colaboração entre Fisco e particular na produção de provas¹², aos quais, apesar de ostentarem interesses “opostos”, incumbe a conduta cooperativa tendente à melhor solução jurisdicional.

1.4. Contraditório prévio ou vedação das decisões-surpresa (art. 10, CPC¹³)

Por fim, o contraditório prévio ou, para alguns, a vedação das decisões-surpresa, é regra que impossibilita o juízo de proferir decisão com fundamento novo, ainda que sobre matéria que deva decidir de ofício, sem que seja dada oportunidade para as partes se manifestarem.

Em comento a essa norma, Cassio Scarpinella Bueno¹⁴ argumenta:

O art. 10, aplicando (e desenvolvendo) o que se pode extrair do art. 9º, quer evitar o proferimento das chamadas “decisões-surpresa”, isto é, aquelas decisões proferidas pelo magistrado sem que tenha permitido previamente às partes a oportunidade de influenciar sua decisão e, mais do que isso, sem permitir a elas que tivessem conhecimento de que decisão como aquela poderia vir a ser proferida.

Nesse sentido, essa exigência se impõe para ampliar as discussões, notadamente sobre temas polêmicos, como é o objeto da pesquisa, antes do proferimento de uma decisão que invariavelmente afetará a situação jurídica das partes.

A consagração desse princípio processual tem implicações importantes na execução fiscal dos conglomerados, pois, afora a dúvida acerca do redirecionamento da execução fiscal e o incidente de descon sideração da personalidade jurídica, em qualquer caso as partes deverão ser instadas a se manifestar sobre o procedimento que deverá ser adotado.

¹² Cf. CONRADO, Paulo Cesar. Exceção de pré-executividade em matéria tributária: do sincretismo processual ao dever de cooperação (art. 6º do CPC/2015), passando pela “nova” definição de coisa julgada. In: _____. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **O Novo CPC e o seu Impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, pp. 127-136.

¹³ “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. ”

¹⁴ BUENO, Cassio Scarpinella. **Manual de Direito Processual Civil: inteiramente reestruturado à luz do Novo CPC, de acordo com a Lei n. 13.256, de 4-2-2016**. São Paulo: Saraiva, 2016, p. 100.

É dizer que, seja qual for o fundamento a ser utilizado na decisão, será impositivo franquear aos partícipes a oportunidade de se manifestarem previamente, o que proporciona essa alcinha de “contraditório prévio”.

Daí também se infere ser tão indispensável o enfrentamento da dúvida atinente ao redirecionamento da execução fiscal e ao cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, eis que a obscuridade que circunda o tema poderá ensejar decisões inconsistentes e descoladas de um parâmetro seguro¹⁵. Portanto, a fixação de critérios claros será um passo importante para evitar o proferimento de decisões-surpresa no trato peculiar desse ponto.

1.5. Perspectivas para a atuação da Fazenda Pública sob o novo paradigma

Pelo visto, o conteúdo normativo desses princípios definitivamente não é mera exortação moral, mas sim uma imposição normativa de ordem prática que se faz presente na análise de cada caso concreto.

Em sendo assim, tal conjunto de princípios irradia consideráveis condicionantes para orientar o agir dos sujeitos que se relacionam por meio do processo, principalmente a Fazenda Pública, atuante sob a premissa de defesa do interesse público.

Dito de outra forma, a elaboração de teses e os pedidos feitos pelos órgãos fazendários deve prestigiar a boa-fé objetiva e a cooperação processual com o particular e a atividade jurisdicional precisa ter como norte um parâmetro de proferimento de decisões coesas e coerentes com o ordenamento jurídico.

Nesse contexto, o tratamento jurídico-tributário dos grupos econômicos precisa observar a peculiaridade na formação organizacional dessas figuras, em atenção aos princípios da livre iniciativa e da regra de autonomia patrimonial de determinados tipos societários.

¹⁵ A esse respeito, tem-se notícia, no momento em que se escreve, de que o Tribunal Regional Federal da 3ª Região está prestes a enfrentar o tema do cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais. Cf. SOUSA, Ulisses. Execução fiscal: quando o sócio paga a conta com o Fisco. Jota. Brasília. 21 de abril. 2017. Disponível em: <<https://jota.info/artigos/execucao-fiscal-quando-o-socio-paga-a-conta-com-o-fisco-21042017>> Acesso em: 25 abr. 2017.

Afirme-se, desde logo, que os planejamentos empresariais lícitos não podem ser vistos como sinônimo de sonegação de tributos, eis que adotar referida tese implicaria na afronta dos padrões expostos, notadamente a boa-fé objetiva.

Nesse contexto, impõe-se que a identificação de ilicitudes perpetradas pelos grupos empresariais seja realizada a partir da formação de um acervo probatório robusto e não no sentido de generalizar as formas comerciais como indícios de fraude. Doutro lado, a exação fiscal não decorrente de ilegalidade também precisa ser apurada devidamente, quando existente a prática conjunta de fato gerador, como se verá adiante.

Parece claro, então, que os princípios do novo CPC podem (e devem) repercutir na prática executiva fiscal de forma a coibir o abuso de posições processuais e enaltecer perspectivas protetivas dos direitos fundamentais.

Diante disso, as novidades introduzidas com o advento da nova codificação vão além de simples mudança formal de regras e revelam um profícuo campo de estudo na seara tributária, inarredavelmente afetada por esse fato. É nessa perspectiva jurídica que se direciona o estudo.

CAPÍTULO II: O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL E O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

2.1. A execução fiscal

A execução fiscal nada mais é que “uma espécie de processo de execução por quantia certa, *fundado em título extrajudicial*, através do qual se busca a prestação da *tutela jurisdicional executiva*”¹⁶, sendo que este título corresponde à Certidão de Dívida Ativa (CDA).

Neste capítulo, será realizada uma investigação conjugada do redirecionamento da execução fiscal e do incidente de desconSIDERAÇÃO da personalidade jurídica como requisito cognitivo indispensável para a delimitação do debate envolvendo a execução fiscal dos grupos econômicos, pois a partir das premissas apresentadas é que serão criadas condições hábeis a aferir eventuais repercussões relevantes na dinâmica processual em estudo.

Isso posto, a investigação segue na análise das definições tradicionalmente construídas em teoria processual tributária e dos desdobramentos conceituais à luz das alterações trazidas pelo novo Código de Processo Civil.

2.2. O redirecionamento da execução fiscal

Em síntese, o redirecionamento da execução fiscal é um procedimento dentro do processo executivo, o qual atribui responsabilidade com o fito de inclusão de um legitimado para que tenha seus bens submetidos à satisfação da pretensão do exequente.

O ensinamento de Hugo de Brito Machado¹⁷ é no sentido de que:

O redirecionamento da execução fiscal consiste na providência destinada a tornar efetiva a responsabilidade de alguém que não foi colocado no polo passivo da ação de execução fiscal, vale dizer, alguém que não foi colocado como réu. Providência visando a penhora de bens de alguém que, sem ter sido inicialmente colocado na condição de réu, é responsável pelo pagamento do crédito tributário em execução.

Esta definição é basilar porque traz em si a percepção de que a pessoa a quem se atribui a responsabilidade sempre foi apta a integrar o polo passivo, ou seja, poderia

¹⁶ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas, 2017, p. 227.

¹⁷ MACHADO, Hugo de Brito. Redirecionamento da execução fiscal e prescrição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 181, 2010, pp. 71-77.

ter sido incluída no início do processo executivo, mas não o foi por razões das mais diversas.

Antes do CPC vigente, é possível cotejar que a denominação “redirecionamento da execução fiscal” era amplamente utilizada como designação genérica para indicar toda e qualquer situação em que, no curso da execução fiscal, verificava-se a possibilidade de atribuir a responsabilidade para o pagamento da dívida a outrem que não o indicado na petição inicial, seja tal situação fática decorrente de desconsideração da personalidade jurídica ou de responsabilidade tributária¹⁸.

Tal ideia já traduzia a noção de um procedimento incidental a ser efetuado no curso do feito, ocasião na qual a Fazenda Pública traria elementos comprobatórios para prosseguir sua pretensão executiva em face de novo sujeito.

A partir do CPC que ora vigora, essa percepção não se modifica, mas surge um elemento novo a ser considerado: o incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

A interpretação sistemática nos revela que houve a criação de incidente específico para as hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica, o que supre a omissão da Lei de Execuções Fiscais (LEF) nesse ponto, eis que esta não disciplina qualquer procedimento para superar a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas com base nesse fundamento.

Nessa linha, é razoável afirmar, preliminarmente, que a expressão “redirecionamento da execução fiscal” remanescerá como indicativa das hipóteses em que, durante a marcha processual, se delineia responsabilidade tributária de um sujeito¹⁹ e se prossegue a cobrança da dívida contra ele.

¹⁸ Como exemplo, Cf. CEZAROTI, Guilherme. A Responsabilidade de Quotistas, Administradores, Advogados e Contadores por Débitos da Pessoa Jurídica de Responsabilidade Limitada. Desconsideração da Personalidade Jurídica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 16º Volume**. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 88-114. “Para requerer o **redirecionamento da execução fiscal** com base no **art. 50 do Código Civil** [...]” (p. 100) (Grifou-se)

¹⁹ Sempre que nos referirmos ao termo **responsabilidade tributária** estaremos tratando da “responsabilidade tributária em sentido estrito, ou seja, da posição do terceiro que, em razão de um pressuposto de fato específico, é posto por lei na posição de garantidor da satisfação do crédito tributário, dele podendo ser exigido na hipótese de inadimplemento e insolvência do contribuinte”. PAULSEN, Leandro. Responsabilidade Tributária: Seu Pressuposto de Fato Específico e as Exigências para o Redirecionamento da Execução Fiscal. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 68, 2009, p. 1. No caso do art. 135, III, CTN, o pressuposto de fato específico consiste na violação do

Em outros termos, preconiza-se que não será concebível o redirecionamento da execução fiscal quando se tratar de desconconsideração da personalidade jurídica, haja vista a expressa previsão de incidente para tanto, bastando que se faça o pedido neste último caso.

Isso porque, processualmente, no redirecionamento ocorre a inclusão de novo legitimado em litisconsórcio passivo ulterior²⁰, sendo certo dizer que este é considerado parte desde o início e deverá se defender como tal²¹, por expressa disposição legal, como é o caso do art. 135, III, CTN, que consagra a responsabilidade pessoal dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Esta constatação será essencial para o entendimento da abordagem do Fisco em relação aos grupos econômicos, porque caso se entenda inexistir previsão de responsabilidade tributária destes, não há como se falar em prosseguimento da cobrança da dívida pela via do redirecionamento do executivo fiscal.

Em suma, o que se pretende afirmar é que a posição mais coerente seria reservar a designação “redirecionamento da execução fiscal” para apontar as situações residuais em que não há desconconsideração da personalidade jurídica. Tais casos são, de modo geral, os de responsabilidade tributária.

É interessante notar que isso já está sendo realizado pelos estudiosos da matéria. Maria Rita Ferragut adequou sua tese após o advento do incidente, tendo em vista a publicação anterior de artigo similar em que utilizava a expressão “redirecionamento” inclusive para os casos em que, a rigor, se fala em desconconsideração da personalidade jurídica²², porque esta era a prática do uso do termo. Contudo, mesmo à época advertia que “o art. 50 do CC não cria hipótese de

“dever de não praticar infrações à legislação e aos estatutos sociais na administração fiscal de uma empresa” (ibidem, p. 11).

²⁰ CANTANHEDE, Luís Claudio Ferreira. O redirecionamento da execução fiscal em virtude do encerramento irregular da sociedade executada e o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **O Novo CPC e o seu Impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 55.

²¹ Cf. FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **O Novo CPC e o seu Impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 32.

²² Cf. FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 229, pp. 88-101, 2014.

responsabilidade tributária não contemplada no CTN, mas tão somente desconstitui a personalidade jurídica de uma sociedade”²³.

Isso reforça o argumento no sentido de que a diferenciação semântica, por ocasião do novo CPC, torna a análise desse tema mais simples por delimitar o campo de incidência de cada hipótese.

Por óbvio, não se pretende desconstruir a prática de utilização comum que se estabeleceu, mas sim propor esse tracejado para tornar evidente a distinção entre responsabilidade tributária e responsabilidade patrimonial e discutir abertamente os efeitos processuais desse ponto de partida.

2.3. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica

Por outro lado, o incidente de desconsideração da personalidade jurídica é um procedimento previsto nos artigos 133 a 137 do CPC, a ser suscitado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo (art. 133, CPC).

O principal desiderato da desconsideração da personalidade jurídica é afastar, em relação a determinadas obrigações, a autonomia patrimonial existente entre sócio e pessoa jurídica e isso será articulado pela forma deste incidente toda vez que já se está no curso do processo judicial.

Admite-se a figura da desconsideração inversa, agora albergada no §2º do art. 133 do CPC²⁴, que consiste no caminho inverso do tradicional, ou seja, são perseguidos os bens do sócio para pagar dívida da sociedade. É dizer que “o sócio figura como devedor e a sociedade patrimonial como responsável patrimonial secundária²⁵”.

Por ser um instituto processual, será manejado quando forem preenchidos os pressupostos previstos em lei substantiva (art. 133, §1º, CPC²⁶), como o art. 50 do

²³ FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 229, 2014, p. 97.

²⁴ “§ 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de **desconsideração inversa da personalidade jurídica**.” (Grifou-se)

²⁵ NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Novo Código de Processo Civil Comentado**. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016, p. 217.

²⁶ “§ 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os **pressupostos previstos em lei**.” (Grifou-se)

Código Civil²⁷, que estabelece hipótese de desconsideração da personalidade jurídica em caso de abuso da personalidade jurídica por meio de desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

Divisa-se, então, que a criação de um incidente específico é uma importante novidade do CPC, pois a partir de agora prevê procedimento detalhado com ampliação do contraditório e ampla defesa proporcionados pela suspensão do processo (art. 134, §3º, CPC²⁸) e oportunidade de oferecimento de defesa prévia (art. 135, CPC²⁹).

Adiante, pergunta-se sobre os limites de aplicação desse incidente no curso do rito executivo fiscal e se as regras de responsabilidade tributária podem ser utilizadas como substrato a deflagrar seu uso.

2.4. Proposta metodológica para a aplicação dos institutos

Sedimentados os conceitos de redirecionamento e desconsideração, será possível enfrentar com segurança perguntas frequentemente suscitadas: em quais casos se utilizará o redirecionamento da execução fiscal e em quais poderá ser suscitado o incidente de desconsideração da personalidade jurídica no cotidiano tributário? Existe alguma diferença prática que justifique o uso indistinto ou separado de ambos? O incidente é cabível tanto para responsabilidade tributária como para desconsideração da personalidade jurídica?

Neste momento, a pesquisa se volta a estabelecer um método de trabalho para o uso dos institutos a partir das considerações agregadas com o desígnio de fornecer uma ferramenta não apenas para a compreensão dessas repercussões, mas para o entendimento processual de como proceder em cada situação.

De início, não se deve confundir redirecionamento da execução fiscal e desconsideração da personalidade jurídica, conforme apresentado de antemão. Apesar da similaridade de efeitos no acervo patrimonial do responsabilizado, existem

²⁷ “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. ”

²⁸ “§ 3º A instauração do incidente **suspenderá o processo**, salvo na hipótese do § 2º. ” (Grifou-se)

²⁹ “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. ” (Grifou-se)

importantes peculiaridades que afetam invariavelmente o tratamento do sujeito durante o processo. Essa distinção começa ao separarmos preliminarmente a responsabilidade patrimonial da responsabilidade tributária.

2.4.1. Responsabilidade patrimonial

A responsabilidade patrimonial, aqui tomada em sentido amplo³⁰, se consubstancia em regra destinada a submeter o patrimônio do devedor ao cumprimento de suas obrigações, conforme previsto em lei material (que pode ser tributária ou não).

Tal preceito ostenta natureza essencialmente processual³¹ e está prevista a partir do art. 789 do CPC. Adiante, a codificação enumera os responsáveis secundários³², os quais poderão ter seu patrimônio excutido pela execução.

Para os fins deste trabalho, sobressaem com maior importância os incisos II e VII do art. 790 do novo Código de Processo Civil, os quais merecem transcrição:

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.

Por óbvio, é de se ver que a atribuição de responsabilidade nesses termos deve estar associada a uma norma de direito material que autorize o redirecionamento da execução ou a desconsideração da personalidade jurídica. Em outras palavras, é necessário invocar alguma regra de responsabilidade tributária (e.g. art. 135, III, CTN) ou fundamentar a desconsideração da personalidade jurídica (e.g. art. 50 do CC) para efetivar qualquer das vias executivas.

³⁰ Quando se fala em **responsabilidade patrimonial em sentido amplo**, estamos nos referindo indistintamente aos efeitos de sujeição do patrimônio de alguém que foi alcançado pela execução, conforme previsto no art. 789 do CPC e seguintes, seja a norma tributária ou não. Utiliza-se, nesse ponto, o termo **responsabilidade patrimonial em sentido estrito** para identificar as normas que diferem dos efeitos patrimoniais da **responsabilidade tributária**. Isso porque se sabe que, em alguma medida, a responsabilidade tributária acarreta responsabilidade patrimonial em sentido amplo na acepção de “responsabilizar pelo pagamento”.

³¹ A esse respeito cf. NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Novo Código de Processo Civil Comentado**. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016, p. 1241.

³² NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade Nery. **Código de Processo Civil comentado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016, p. 1770.

A interpretação mais adequada que se faz, então, da análise da responsabilidade “do sócio, nos termos da lei” (art. 790, II, CPC), de um lado, e “do responsável, nos casos de desconsideração da personalidade jurídica” (art. 790, VII, CPC), de outro, é no sentido de que o inciso II é fundamento processual para admitir o redirecionamento da execução fiscal nos casos de responsabilidade direta do sócio pelas obrigações da sociedade, enquanto o inciso VII é caminho procedimental a ser cotejado com o incidente de desconsideração da personalidade jurídica³³ para atribuição de responsabilidade patrimonial em sentido estrito, diferente das normas tributárias.

Em sendo assim, é fácil perceber que ambos – redirecionamento da execução fiscal e desconsideração da personalidade jurídica – acarretam responsabilidade patrimonial em um sentido amplo, que nada mais é que a sujeição do acervo de bens de alguém para ser executado no processo, mas nem por essa razão se assemelham a ponto de terem a mesma conotação.

Com efeito, as vias diversas (incisos II e VII do artigo mencionado) já são um indício da natureza distinta de cada procedimento, sendo o inciso II destinado à atribuição de responsabilidade tributária definida em lei e o inciso VII para a responsabilidade patrimonial em sentido estrito advinda da decisão que julga procedente o incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Ao elucidar o polêmico inciso VII do artigo em exame, Marcelo Dantas chega à conclusão no mesmo sentido, ao explicar que:

Este responsável, adianta-se, não se confunde com os responsáveis já estudados, elencados no Código Tributário Nacional. Isso porque o responsável tributário compõe o polo passivo da demanda, tendo seu nome gravado na Certidão de Dívida Ativa (em regra), por sua condição de legitimado para responder por aquele débito como devedor. **Nesse sentido, pode-se dizer que o sistema reconheceria um outro tipo de responsabilidade, considerada pertinente para fins executórios, mas não para fins de legitimação passiva.**³⁴ (Grifou-se)

³³ Daniel Amorim Assumpção Neves admite ser plausível essa linha interpretativa quando interpretados esses dois incisos em conjunto, considerando até mesmo que não existia a previsão legal do inciso VII (“do responsável, nos casos de desconsideração da personalidade jurídica”) no Código anterior. Cf. NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Novo Código de Processo Civil Comentado**. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016, p. 1249.

³⁴ RIBEIRO DANTAS, Marcelo da Rocha. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado, subárea Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2016, p. 170.

Tal comentário arremata a diferenciação trazida e reforça o entendimento de que a interpretação do art. 790, CPC deve ser feita de modo contextualizado com as regras tributárias sempre que estivermos diante do processo judicial tributário, especialmente a execução fiscal, o que tornou inarredável separar conceitualmente ambas as “responsabilidades”.

2.4.2. Responsabilidade tributária

Por sua vez, a responsabilidade tributária, também chamada de sujeição passiva indireta, é expressão definida de forma residual pelo CTN, ou seja, responsável é quem tem o dever de adimplir o tributo, mas não se encaixa na definição de contribuinte.

Já prenunciando a incerteza que circunda o tema, Renato Lopes Becho³⁵ afirma que:

O legislador, no CTN, deixou a responsabilidade tributária muito vaga. Em princípio, todo aquele que não for contribuinte, mas que tiver que pagar o tributo, será responsável. O responsável, assim, é identificado por exclusão: aquele que tenha que pagar tributo sem ter relação pessoal e direta com o fato econômico. Essa informação estava em Aliomar Baleeiro, mas foi rechaçada por Alfredo Augusto Becker, que distinguiu entre responsáveis e substitutos.

Com efeito, em campo de responsabilidade tributária, as expressões também são escorregadias, já não bastasse o trabalho conceitual que se faz neste estudo.

De qualquer sorte, tomemos a definição de Hugo de Brito Machado³⁶, quem conceitua a responsabilidade tributária, em sentido estrito, da seguinte forma:

[...] a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva.

Percebe-se, de plano, que é indispensável haver disposição legal expressa apta a ser fonte impositiva desse dever, além da vinculação ao fato gerador da obrigação tributária.

Dá já se observa que a atribuição de uma responsabilidade patrimonial advinda de proferimento judicial no caso da desconsideração da personalidade jurídica é

³⁵ BECHO, Renato Lopes. Quais são os Tipos de Sujeito Passivo Tributário e quais as Relações Jurídicas entre Eles? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 15º Volume**. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 365.

³⁶ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 154.

inconfundível com essa espécie de responsabilidade, que é erigida por meio de lei, evidenciando que essa distinção não é artificial³⁷.

Ainda sobre essa aparente confusão conceitual, Betina Treiger Gruppenmacher³⁸ afirma:

Embora os Tribunais tenham fundamentado a desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária no art. 135 do Código Tributário Nacional, tal entendimento parte, segundo compreendemos, de uma interpretação distorcida do dispositivo em questão. **A responsabilização pessoal decorrente do art. 135 só está autorizada quando o ilícito tributário for prévio ao nascimento da relação jurídica tributária e é exclusiva do agente, nunca solidária ou subsidiária, o que afasta a hipótese de desconsideração da personalidade jurídica.** Não estamos afirmando, no entanto, que não há hipótese de desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário. Haverá sempre que sócios com poder de gerência e administradores incidirem nas práticas descritas no art. 50 do Código Civil. (Grifou-se)

A despeito das controvérsias sobre a graduação de responsabilidade prevista no art. 135, CTN, é interessante destacar a acertada percepção da autora no tocante às situações fático-jurídicas claramente distintas em debate.

É de se reconhecer que, de fato, uma decisão judicial que fundamente a desconsideração da personalidade jurídica com fulcro em regra de responsabilidade pessoal do sócio administrador (art. 135, III, CTN) comete equívoco por ignorar a essência distinta da responsabilidade decorrente de cada norma.

De fato, “as normas são distintas, partem de pressupostos diversos e preveem consequências jurídicas de natureza material e processual diferentes, coincidindo apenas no que diz respeito à responsabilidade pelo pagamento³⁹”.

De outro modo, Leandro Paulsen⁴⁰ estabelece requisitos para a responsabilidade tributária nos seguintes termos:

A hipótese de incidência da responsabilidade tributária, ademais, não pode ser arbitrária, pois não é dado ao legislador impor a terceiro, irrazoável e desproporcionalmente, a obrigação de responder por débito alheio. Dependerá, por isso, sempre, de alguma vinculação do terceiro ao fato

³⁷ Cf. FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **O Novo CPC e o seu Impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, pp. 32-34.

³⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Os Processos Judiciais e Administrativos Tributários e o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica do Novo Código de Processo Civil. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 110, p. 141, 2016.

³⁹ Ibidem, p. 33.

⁴⁰ PAULSEN, Leandro. Responsabilidade Tributária: Seu Pressuposto de Fato Específico e as Exigências para o Redirecionamento da Execução Fiscal. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 68, 2009, p. 11.

gerador e terá como pressuposto o descumprimento de um dever de colaboração para com o Fisco com implicação no pagamento do mesmo pelo contribuinte ou na verificação, pelo Fisco, de eventual inadimplemento.

Nesse raciocínio, a tese é de que esse pressuposto de fato específico da responsabilidade em comento deve ser apurado pela Fazenda Pública em processo administrativo com a indispensável oportunidade de defesa prévia do imputado. Somente após isso estará autorizado o redirecionamento da execução da dívida para buscar o adimplemento junto ao responsável.

Guilherme Cezaroti⁴¹ bem destaca essa condição, firme na posição da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal⁴²:

Não é admissível em nosso ordenamento jurídico a inscrição pura e simples do nome do responsável pelo não pagamento do tributo na certidão de dívida ativa sem que lhe tenha sido oportunizada a ampla defesa no momento de apuração da referida falta de recolhimento.

Ora, se tomarmos essa premissa como correta, é de se notar que, além de não se tratar de desconsideração da personalidade jurídica, a responsabilidade tributária buscada pela via do redirecionamento, em tese, já ofereceu ao sujeito a possibilidade de afastar em âmbito administrativo os argumentos tendentes a responsabilizá-lo, sendo um dos motivos de não se vislumbrar o manejo do incidente nesses casos.

A nosso ver, o contencioso administrativo é imposição inarredável⁴³, mas é possível que existam situações em que a Fazenda Pública, por situação não imputável a ela, só toma conhecimento da infração após o ajuizamento da execução fiscal lastreada em CDA sem o nome do responsável. Em tal caso, entende-se admissível atividade cognitiva durante a fase executória.

⁴¹ CEZAROTI, Guilherme. A Responsabilidade de Quotistas, Administradores, Advogados e Contadores por Débitos da Pessoa Jurídica de Responsabilidade Limitada. Desconsideração da Personalidade Jurídica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 16º Volume**. São Paulo: Dialética, 2012, p. 93.

⁴² RE nº 608.426/PR AgRg, 4.10.2011, Dje de 24.10.2011.

⁴³ Em notável passagem sobre esse tema, Sacha Calmon Navarro Coêlho tece crítica contundente acerca dessa prática de dispensa do processo administrativo anterior: “Os Fiscos, sabedores da leniência com que os juízes interpretam o CTN e a LEF (Lei de Execuções Fiscais), abusam na formação dos seus títulos executivos. Prescrevem delitos supostamente “confessados”, não permitem o contencioso administrativo quando há declaração prévia de tributo a pagar, colocam como sujeitos passivos ‘solidários’ administradores e até sócios sem gerência administrativa, nem pesquisam se houve culpa ou dolo na atuação dos dirigentes das sociedades, tornando seus bens indisponíveis e fechando-os nos bancos e Cadins da vida, em violações exorbitantes aos direitos fundamentais dos cidadãos. ” COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 240, 2014, p. 163. A situação descrita, em vista de tudo quanto apresentado, além de ser extremamente reprovável, configura-se como manifesta violação da boa-fé objetiva e de suas decorrências.

Tradicionalmente, é corrente a afirmação de que⁴⁴:

Se a certidão de dívida ativa é um título líquido, certo e exigível, **os documentos comprobatórios da responsabilidade de terceiros não podem ser apresentados em execução fiscal para embasar o pedido de inclusão do responsável no polo passivo, pois o processo executivo, por sua natureza, não comporta o contraditório e a ampla defesa.** Logo, deve ter havido oportunidade prévia de defesa do responsável antes da própria inscrição do débito em dívida ativa, em processo administrativo, sob pena de ausência dos requisitos do título executivo e consequente extinção do processo. (Grifou-se)

Nesse ponto, há que se discordar de Cezaroti, haja vista que o desenvolvimento de atividade probatória no curso da execução fiscal por parte da Fazenda Pública pode ser, sim, admitido em hipóteses excepcionais que justifiquem tal conduta, cabendo a ela o ônus da prova do pressuposto fático ensejador da responsabilidade tributária⁴⁵ que ocorreu após o ajuizamento do feito executivo.

São cogitáveis, portanto, situações em que o responsável tributário é chamado a integrar o polo passivo sem ter tido seu nome incluído inicialmente na CDA e, portanto, em que não houve procedimento administrativo correspondente. A despeito disso, o requerimento fazendário motivado e acompanhado de acervo probatório realizado incidentalmente no processo é plenamente admissível e pode efetivamente resultar na responsabilidade tributária de terceiros incluídos durante a execução.

⁴⁴ CEZAROTI, Guilherme. A Responsabilidade de Quotistas, Administradores, Advogados e Contadores por Débitos da Pessoa Jurídica de Responsabilidade Limitada. Desconsideração da Personalidade Jurídica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 16º Volume**. São Paulo: Dialética, 2012, p. 96.

⁴⁵ Sobre o tema, Hugo de Brito Machado e Raquel Cavalcanti Ramos Machado sistematizam o entendimento dos tribunais: “[...] fez-se na jurisprudência a seguinte distinção: se o nome do responsável não consta da CDA, a Fazenda deverá produzir essa prova no âmbito do processo de execução. Promovida a execução contra a pessoa jurídica e constatada a necessidade de redirecionamento da execução, com a atribuição de responsabilidade a terceiros, a Fazenda apresentaria requerimento fundamentado, demonstrando a presença dos requisitos a tanto necessários, cabendo ao juiz decidir a questão. Se, todavia, o nome daquele terceiro que se pretende responsabilizar pelo débito já está mencionado na CDA, a qual é revestida de liquidez e certeza, poder-se-ia desde logo citar esse terceiro, na condição de executado, penhorando-lhe os bens e invertendo-se o ônus da prova. Passaria a caber ao executado, administrador apontado como responsável tributário, provar a ausência de requisitos que autorizem a sua responsabilização.” MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Responsabilidade de Sócios e Administradores e Devido Processo Legal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 15º Volume**. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 139-140. No âmbito do STJ, a jurisprudência é nesse mesmo sentido. Confira-se: STJ, 1ª S., REsp 1.104.900/ES Rel. Min. Denise Arruda, DJe 01/04/2009e STJ, 1ª S., REsp 1.110.925/SP, Rel. Min. Teori Zavascki, DJe 04/05/2009.

Em cotejo da jurisprudência sobre esse tópico, Hélio Silvío Ourém Campos e Mayara Schwambach Walmsley⁴⁶ asseveram:

[...] admite-se o redirecionamento da execução fiscal em desfavor do sócio-gerente apenas nos casos em que a hipótese autorizadora ocorre em momento posterior ao da constituição do título executivo e, mesmo ocorrendo antes deste, apenas na situação na qual o Fisco não tinha conhecimento de tal fato em decorrência de ato fraudulento praticado pelo sócio administrador.

Por certo, não é dado à Fazenda Pública indicar a responsabilidade do sujeito passivo a qualquer momento e sob qualquer justificativa, sob pena de conferir arbítrio indevido no exercício de sua posição processual. Contudo, obedecidos os pressupostos acima, a responsabilidade tributária de quem não figurou inicialmente na CDA não se reveste de ilegalidade procedimental.

2.5. Cabimento do incidente de descon sideração nas execuções fiscais

Dada a premissa de que “desconsiderar a personalidade jurídica não é atribuir responsabilidade tributária a alguém”⁴⁷, prossigamos ao estudo do cabimento do incidente de descon sideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais em geral.

Então, “se é assim, rigorosamente o correto é requerer a descon sideração da personalidade jurídica, e não o redirecionamento da execução fiscal”⁴⁸ quando não estivermos tratando de responsabilidade tributária e sim efetivamente a descon sideração da personalidade jurídica.

Nesse sentido, é razoável concluir que, se ambos não ostentam a mesma natureza, o incidente de descon sideração não poderá ser aplicado quando já existir norma de responsabilidade tributária.

É precisamente essa a posição de Luís Claudio Ferreira Cantanhede⁴⁹, o qual afirma:

⁴⁶ CAMPOS, Hélio Silvío Ourém; WALMSLEY, Mayara Schwambach. Execução Fiscal: Redirecionamento, Desfavorecimento do Sócio-gerente, Dissolução Irregular da Empresa. Análise dos Aspectos Controvertidos. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 35, 2016, p. 218.

⁴⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de descon sideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **O Novo CPC e o seu Impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 33.

⁴⁸ *Ibidem*, p. 33.

⁴⁹ CANTANHEDE, Luís Claudio Ferreira. O redirecionamento da execução fiscal em virtude do encerramento irregular da sociedade executada e o incidente de descon sideração da personalidade jurídica. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **O Novo CPC e o seu Impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, pp. 63-64.

Essa constatação sustenta-se na diferenciação entre responsabilidade de terceiros baseada em um contexto normativo específico e responsabilidade de terceiros fundada na desconsideração da personalidade jurídica, uma vez que **a aplicação deste instituto é subsidiária e faz-se completamente desnecessária quando a limitação de responsabilidade pelas obrigações assumidas pela sociedade personificada não impede a responsabilização pessoal de terceiros, sejam sócios ou administradores.** (Grifou-se)

Ora, se já existe uma regra específica impondo a responsabilidade direta (no caso, tributária), não faz sentido invocar o incidente, que se remete aos casos excepcionais em que a autonomia patrimonial da sociedade, no que toca somente a determinadas obrigações, é ignorada.

Luiz Fernando Maia e Luiz Augusto Almeida Maia⁵⁰ argumentam nessa mesma ordem de ideias ao dizerem:

[...] não nos parece possível o uso da aplicação subsidiária do Código de Processo Civil para casos de responsabilização de terceiro na obrigação tributária, pelo fato de o direito material tributário regram, com riqueza de detalhes, como e quando pode ocorrer tal transferência de responsabilidade, pelo que inexistente qualquer omissão na lei material a ser suprida.

Nesse sentido, não há omissão procedimental apta a justificar a aplicação subsidiária do instituto previsto na codificação processual civil, sendo exatamente o contrário: por existir norma específica prevendo responsabilidade tributária, não é lógico querer suscitar um incidente de outra espécie.

Em contrapartida, Leonardo Carneiro da Cunha⁵¹, ao discutir o cabimento do incidente na execução fiscal, distingue de forma minuciosa as hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica e as de “responsabilidade do sócio”⁵². Apesar disso, defende que em qualquer caso deve haver a aplicação do novo instituto, entendido como uma autêntica intervenção de terceiros.

Com a palavra, argumenta que “não é adequado afastar a aplicação do incidente por sua nomenclatura [...]”⁵³, ou seja, o mero nome atribuído ao instituto não deveria ser utilizado como escusa para limitar a ampla aplicação dessa modalidade de ingresso de terceiro no processo sob qualquer fundamento.

⁵⁰ MAIA, Luiz Augusto Almeida Maia; MAIA, Luiz Fernando. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas hipóteses de redirecionamento da execução fiscal. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 110, p. 428-439, 2016.

⁵¹ CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública e a Execução. In: _____. **A Fazenda Pública em Juízo**. 13ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, passim.

⁵² Termo utilizado pelo autor.

⁵³ Ibidem, p. 413.

Em sendo assim, é possível formular um quadro comparativo⁵⁴ com as notas distintivas assinaladas pelo autor, o qual pode ser útil para compreender a diferenciação traçada:

Responsabilidade do sócio	Desconsideração da personalidade jurídica
Decorrente do tipo social ou de aplicação de regra que imputa responsabilidade direta	Conduta ilícita do sócio
Extensão da eficácia da certidão de dívida ativa (CDA) ao sócio por meio da decisão proferida	Não é a certidão de dívida ativa (CDA), mas a própria decisão proferida no incidente que atribui a responsabilidade
A responsabilidade legal é tão somente reconhecida pela decisão	A responsabilidade surge com a decisão e o sócio é <i>condenado</i> a pagar a dívida, instaurando-se um cumprimento de sentença
O sócio se defenderá por embargos à execução	O meio de defesa será a impugnação

Primeiro, é importante esclarecer que em ambos os casos a apuração da responsabilidade é feita de forma incidental, até porque o incidente é despiciendo⁵⁵ se a regra de imputação for arguida de plano na peça inaugural (CPC, art. 134, §2º⁵⁶). Por essa razão mesmo, a análise se restringirá aos casos em que a execução já está em curso e exsurge fundamento fático para sujeição passiva de sócio ou pessoa jurídica que não figurou inicialmente na CDA.

⁵⁴ Este quadro é formulado diretamente das considerações de Cunha. Cf. CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública e a Execução. In: _____. **A Fazenda Pública em Juízo**. 13ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, pp. 410-417.

⁵⁵ Maria Rita Ferragut, diversamente, preconiza que “o incidente é uma *faculdade* atribuída ao juiz quando a desconsideração for requerida já na petição inicial”, ou seja, poderia ser suscitado também no início do processo por livre iniciativa do juiz. FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **O Novo CPC e o seu Impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 38.

⁵⁶ CPC, Art. 134, § 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.

Feita essa ressalva, a divisão conceitual nos apresenta as consequências advindas da decisão emanada do incidente: em caso de responsabilidade tributária, estende-se a eficácia da CDA ao sócio porque se reconheceu uma regra legal anteriormente prevista que lhe imputa essa condição; doutro lado, a desconsideração da personalidade jurídica propriamente dita seria advinda de uma decisão condenatória com viés punitivo apto a obrigar o sócio ou pessoa jurídica ao pagamento do débito⁵⁷.

Nesse ponto, Carneiro da Cunha⁵⁸ arremata:

Por aí já se percebe que **o incidente de desconsideração da personalidade jurídica deve ser instaurado não apenas nos casos de desconsideração da personalidade jurídica propriamente dita, mas também nas hipóteses em que há possibilidade de o sócio responder por dívidas da sociedade**, seja em razão do regime jurídico a que ela se sujeita, seja por causa do exercício da administração feita em desacordo com normas legais, estatutárias ou contratuais. (Grifou-se)

Percebe-se que, apesar da distinção realizada, a utilização do incidente, segundo sua visão, seria imperativa em qualquer hipótese sob a alegação de assegurar o contraditório e a ampla defesa no procedimento.

A perspectiva processual adotada pelo autor para distinguir as hipóteses evidencia que, de fato, “responsabilidade do sócio” e a “desconsideração da personalidade jurídica propriamente dita” são duas coisas distintas, tendo em vista que o primeiro é um exemplo de responsabilidade tributária.

A despeito da minuciosa diferenciação, a defesa de uso irrestrito do incidente não parece ser a melhor solução para analisar seu cabimento, porque desconsidera as peculiaridades de regras do Código Tributário Nacional, o qual trata em seu texto de diversas regras de sujeição passiva com natureza essencialmente diversa da decisão de desconsideração da personalidade jurídica, como é o caso da solidariedade (art. 124, CTN) e a responsabilidade pessoal (art. 135, CTN), conforme exposto anteriormente.

De fato, a distinção entre responsabilidade patrimonial e responsabilidade tributária parece ser o melhor caminho a ser perseguido, não apenas para identificar a regra aplicável na execução, mas para contrastar a aplicação do incidente de

⁵⁷ Cf. CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública e a Execução. In: _____. **A Fazenda Pública em Juízo**. 13ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, pp. 410-417.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 413.

desconsideração da personalidade jurídica aos casos de responsabilidade direta do sócio ou grupo econômico.

Argumenta-se, pois, no sentido contrário, ou seja, o incidente não pode ser manejado em caso de responsabilidade tributária, mesmo que essa situação seja descoberta no curso do executivo, devendo ser utilizado tão somente nas hipóteses estritas em que há desconsideração da personalidade jurídica, sob pena de se aplicar o instituto com fundamento diverso do previsto em lei.

Ao cabo, Leonardo Carneiro da Cunha⁵⁹ atenta para o papel do juiz nesse momento processual em que até mesmo a parte ou terceiro pode não saber em que se funda a sua presença no polo passivo do incidente, sendo indispensável esclarecer a hipótese ao caso:

É preciso, portanto, sobretudo quando se discute se a hipótese é mesmo de desconsideração da personalidade jurídica ou de responsabilidade do sócio, que o juiz, cumprindo com seus deveres de cooperação (CPC, art. 6º), esclareça ao terceiro se o caso é de responsabilidade ou de desconsideração da personalidade jurídica, prevenindo-o de, nessa última hipótese, (sic) que terá o ônus de concentrar toda matéria de defesa na contestação ao incidente, atendendo, assim, ao princípio da boa-fé (CPC, art. 5º).

Nota-se, pois, que o dever de esclarecimento imposto ao juízo consiste precisamente em delimitar a hipótese, de forma fundamentada, que incide no caso concreto: se se trata de “desconsideração da personalidade jurídica” ou de “responsabilidade do sócio”.

É curioso observar que isso faz mais sentido quando se percebe que a utilização do incidente de desconsideração da personalidade jurídica não é indiscriminada, sendo proclamada apenas nos casos de responsabilidade patrimonial em sentido estrito, ou seja, em hipóteses em que não existe norma tributária autorizativa do redirecionamento do feito fiscal.

Feitas as devidas adaptações, parece claro que incumbirá ao juízo delimitar, no momento de análise do pedido da Fazenda, se é o caso de redirecionamento da execução fiscal ou de desconsideração da personalidade jurídica, se tal não estiver evidente em um momento preliminar.

⁵⁹ CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública e a Execução. In: _____. **A Fazenda Pública em Juízo**. 13ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 415.

Após esse ato, nos parece salutar o exercício do dever de cooperação pelo juízo que, com fundamento no art. 10 do CPC, irá franquear às partes um momento para discutir alguma obscuridade à espécie.

Se for o caso de responsabilidade tributária declarada, o imputado se defenderá por embargos à execução. Se instaurado incidente de desconsideração da personalidade jurídica, segue-se o rito explanado alhures (veja-se o tópico 2.2. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica).

Por fim, a única dificuldade do que foi exposto pelo autor consiste em afirmar que será instaurado um cumprimento de sentença após a decisão que resolve o incidente, o qual “se regerá pelas normas contidas a partir do art. 523 do CPC”⁶⁰.

Tal tese não se sustenta em razão da natureza de decisão interlocutória que se reveste a resolução do incidente, conforme texto expresso do art. 136 do CPC⁶¹. Ademais, o cumprimento de sentença é cabível, por óbvio, em face de sentença, como o próprio nome já indica, e não de decisões interlocutórias. O máximo que se pode cogitar seria o sujeito se insurgir por meio da interposição de agravo de instrumento.

A despeito do exposto, autorizadas vozes se manifestam de forma veementemente contrária a essas linhas distintivas traçadas, como é o caso de Renato Lopes Becho, que afirma ser a criação do incidente “[...] uma grande novidade e corrige uma distorção processual, que é uma execução sem título”⁶².

O autor está se referindo ao momento de inclusão do responsável por ocasião do redirecionamento da execução fiscal no polo passivo sem que seu nome conste inicialmente na CDA, o que demonstraria uma execução fiscal que não espelharia corretamente o título respectivo.

Todavia, já discutimos acerca da adequação e legalidade da inclusão de responsável no curso da execução fiscal (ver tópico 2.4.2. Responsabilidade tributária) e vimos ser plenamente possível a conduta da Fazenda Pública de, trazendo provas

⁶⁰ CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública e a Execução. In: _____. **A Fazenda Pública em Juízo**. 13^a. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 414.

⁶¹ “Art. 136. Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por **decisão interlocutória**.” (Grifou-se)

⁶² BECHO, Renato Lopes. Dos Impactos do Novo CPC no Direito e Processo Tributário. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 110, 2016, p. 620.

bastantes de suas alegações, atribuir responsabilidade tributária ainda que não inicialmente indicada no título executivo extrajudicial.

Ainda sobre os impactos do novo instituto, Becho⁶³ destaca que:

É indubitável que a responsabilização tributária de terceiros é uma hipótese de descon sideração da personalidade jurídica. Sua negativa, pelo Poder Judiciário, trará embaraços difíceis de serem superados se o princípio da legalidade for considerado como referência constitucionalmente assegurada.

De nossa parte, acreditamos que o legislador, no novo CPC, foi positivamente criativo. **Referido incidente visa a melhorar o sistema de defesa dos apontados como responsáveis tributários.** Portanto, sua aplicação melhorará a prática atual nas execuções fiscais, no que tange à responsabilização tributária. (Grifou-se)

Nessa linha de entendimento, não haveria qualquer distinção relevante entre as formas de responsabilidade tributária previstas no CTN e a derivada da descon sideração da personalidade jurídica, pois Becho afirma que a responsabilidade tributária de terceiros é mera espécie de descon sideração.

É também o raciocínio de Marcelo Salles Annunziata⁶⁴, o qual sustenta o manejo desse instituto quando aplicável o art. 135, CTN:

Em outras palavras, **a Fazenda Pública terá de seguir esse incidente com todas as suas regras se quiser pleitear a descon sideração da personalidade jurídica, não podendo se utilizar de outras formas que não tenham previsão legal.** No passado, como não havia essa disciplina da descon sideração criada pelo novo CPC, nem regras com procedimento formal para que isso ocorresse na execução fiscal, o que se via é que bastava uma simples petição sem quaisquer formalidades ou exigências por parte da Fazenda Pública para que o pleito viesse a ser analisado validamente pelo juiz que, convencido da presença da hipótese do art. 135 do CTN, pudesse decretar que fossem penhorados bens dos sócios para pagamento da dívida tributária. (Grifou-se)

Todavia, como se divisou, existem sim inúmeras características diferentes entre uma e outra hipótese e essa constatação não implica prejuízo, a princípio, para o exercício do contraditório e ampla defesa, eis que o novo ordenamento processual possui diversos instrumentos aptos a oportunizar esses direitos, tais como o próprio dever de cooperação (art. 6º, CPC) e a vedação das decisões-surpresa (art. 10, CPC), ainda que na via cognitiva estrita do processo executivo.

⁶³ BECHO, Renato Lopes. Dos Impactos do Novo CPC no Direito e Processo Tributário. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 110, 2016, p. 621.

⁶⁴ ANNUNZIATA, Marcelo Salles. Reflexos do Novo CPC no Processo Tributário. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 110, 2016, p. 487.

Portanto, não parece adequado do ponto de vista material nem processual admitir a semelhança ou identidade entre duas possibilidades significativamente distintas, sob o único argumento de prestigiar a ampla defesa dos sujeitos passivos na execução.

Isso porque o terceiro chamado a responder em caso de responsabilidade tributária ostentará a qualidade de parte⁶⁵, eis que sempre teve legitimidade para a causa, definida em lei, o que resultará no litisconsórcio passivo ulterior e deverá se defender por embargos à execução.

Em termos de direito material, o “terceiro” torna-se *ex lege* responsável pelo tributo, havendo uma “alteração na consequência da norma jurídica no plano do sujeito passivo”⁶⁶, como informa a doutrina.

De outra forma, a decisão que julga procedente a desconsideração da personalidade jurídica incluirá o terceiro, que teve a oportunidade de se defender, como parte processual⁶⁷. Se o incidente for julgado improcedente, a execução não poderá seguir contra o terceiro, tendo em vista que o pedido não se revestia de juridicidade.

De arremate, ao contrário do que se costuma afirmar, o redirecionamento da execução fiscal sem o manejo do incidente de forma alguma prejudicará a defesa do legitimado legal sob o fundamento responsabilidade tributária, tendo em vista que, antes do proferimento de qualquer decisão, mesmo sobre matéria de ofício, deverá o juiz conceder oportunidade de manifestação às partes a esse respeito, conforme art. 10 do CPC.

Nessa ocasião, a pessoa a quem se imputa a legitimidade para a execução terá ampla abrangência de argumentos e provas a apresentar, porque, em um primeiro momento, não se observa qualquer limitação temática imposta pela lei, o que decorre da simples leitura do artigo em comento:

⁶⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **O Novo CPC e o seu Impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 32.

⁶⁶ COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 240, 2014, p. 147.

⁶⁷ Cf. CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública e a Execução. In: _____. **A Fazenda Pública em Juízo**. 13ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 415.

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. (Grifou-se)

Portanto, a linha adotada é de que a defesa do responsável tributário poderá alegar qualquer matéria que entenda pertinente antes da decisão que redireciona o feito e eficazmente impedir eventuais ilegalidades ou excessos no pedido efetuado pela Fazenda Pública, o qual se submete ao controle jurisdicional.

Sob a perspectiva apresentada, afirma-se que é cabível utilizar-se do incidente de descon sideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais em geral, desde que observado o substrato adequado em lei substantiva (sendo o mais comum o art. 50 do Código Civil). Além disso, as regras de responsabilidade tributária não se prestam a tal desígnio, visto não se confundirem com a descon sideração da personalidade jurídica e ensejarem repercussões processuais distintas que não podem ser ignoradas.

CAPÍTULO III: NOTAS SOBRE O REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA OS GRUPOS ECONÔMICOS E O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

3.1. Formas de organização dos grupos empresariais

Antes da análise da execução fiscal dos grupos econômicos, é imprescindível a formulação de um conceito preciso e operacional, tendo em consideração a ausência de um consenso semântico e a polissemia em torno do termo⁶⁸. Nessa tarefa, toma-se como referência a extensa pesquisa levada a cabo por Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas⁶⁹, o qual o constrói da seguinte forma:

[...] uma forma de interação entre sociedades empresárias, mantidas suas próprias personalidades jurídicas, sem que se constitua uma nova, e que atuam de forma harmônica sob uma coordenação ou direção comum, dentro das práticas que são consideradas lícitas (não proibidas) em Direito.

Nesse sentido, é possível afirmar que a definição aqui emprestada afasta de antemão o elemento *ilicitude*, pois considera os grupos econômicos em sentido geral como uma formação empresarial não vedada pelo ordenamento jurídico e plenamente legítima do ponto de vista dos interesses comerciais perseguidos.

Demais disso, importa destacar que o autor propõe uma subdivisão em grupos de direito, grupos de fato e grupos não regulados⁷⁰, o que fornece uma ferramenta útil para traçar linhas distintivas claras em meio a pluralidade de formas empresariais presentes na realidade econômica.

Em suma, os grupos de direito são aqueles que preenchem os requisitos previstos nos arts. 265 a 277 da Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/1976) e a constituição “se dá por meio de uma convenção específica, nos termos do art. 265 da Lei das Sociedades Anônimas, ou seja, é contratual”⁷¹. Por sua vez, os grupos de fato são reconhecidos “por suas ligações interempresariais e pela finalidade de

⁶⁸ Em sua pesquisa, Leonardo Nuñez Campos destaca essa ausência de sistematização conceitual em âmbito legislativo. Cf. CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos**. 2016. 122 f. Dissertação (mestrado). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV), São Paulo, 2016, pp. 26-31.

⁶⁹ RIBEIRO DANTAS, Marcelo da Rocha. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado, subárea Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2016, pp. 83-84.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 84-89.

⁷¹ *Ibidem*, p. 84.

crescimento conjunto”⁷². Por último, os grupos não regulados são definidos residualmente, ou seja, são conglomerados de empresas sem interligação para “obtenção de melhores resultados no mercado, ocorrendo a pluralidade societária e existindo unicidade de controle fático”⁷³.

A ênfase em uma terceira categoria⁷⁴ (grupos não regulados ou grupos orgânicos) é pertinente para que se perceba que as interações empresariais orientadas pelas regras de mercado muitas vezes não se encaixam em modelos normativos vetustos e incapazes de fornecer parâmetros legais adequados para a atividade econômica.

Por essa razão, não poderia o Estado-Fisco sancionar os particulares por condutas derivadas da livre-iniciativa e da inventividade advinda dos negócios empresariais, sob pena de atentar contra todo o arcabouço de princípios tão em voga com o advento da nova legislação, devendo satisfazer a um parâmetro probatório mínimo que conduza à responsabilização dentro das previsões normativas criadas, quando for o caso.

Nessa linha, é importante ressaltar que a ocorrência de fraude pode estar presente em qualquer desses grupos, não se devendo simplesmente presumir que a ausência de regulamentação normativa de um determinado tipo conduza necessariamente à ilicitude. Ressalta Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas⁷⁵:

A ilicitude não pode ser presumida como característica de um grupo não regulado, pelo simples fato de não haver normas específicas, bem como não se pode presumir que qualquer tipo de grupo econômico seja ilícito sem que se prove a ilicitude.

[...]

Num grupo econômico, independentemente do tipo, onde várias pessoas jurídicas atuam de forma conjunta, reduzindo os riscos, repassando-os ao mercado, agindo como um agrupamento para se fortalecer diante da concorrência e como entidades distintas na hora da satisfação dos credores,

⁷² RIBEIRO DANTAS, Marcelo da Rocha. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado, subárea Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2016, p. 86.

⁷³ *Ibidem*, p. 87.

⁷⁴ De forma correlata, Leonardo Nuñez Campos apresenta o conceito de “grupos orgânicos” como terceiro gênero, os quais se diferem dos tradicionais “grupos de direito” e “grupos de fato”. Cf. CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos**. 2016. 122 f. Dissertação (mestrado). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV), São Paulo, 2016, p. 41.

⁷⁵ *Ibidem*, p. 88.

pode-se dizer que existe um grupo ilícito e que deverá sofrer as consequências pelo mau uso do direito em benefício próprio.

Nessa ordem de raciocínio, pode-se assentar que a imputação de responsabilidade aos conglomerados comerciais deve ser precedida de uma apuração fática concreta que justifique alguma responsabilidade tributária posta em lei ou a desconsideração da personalidade jurídica em razão de fraude ou confusão patrimonial.

Por conseguinte, ao órgão fazendário incumbe demonstrar em processo administrativo ou nos autos judiciais os fatos a deflagrarem a regra de responsabilização, sem fazer presunções descabidas e não autorizadas, o que consagra sobretudo seu agir processual conforme os ditames da boa-fé objetiva (art. 5º, CPC) aplicada ao comportamento processual.

Doutro modo, caberá ao juízo a decisão fundamentada e esclarecida acerca de qual hipótese incide à espécie como decorrência do dever de cooperação (art. 6º, CPC), o que auxilia ao eventual executado no oferecimento da defesa mais adequada possível. E ainda, antes mesmo de decidir, deve conferir oportunidade às partes de se manifestarem e tomarem eventuais providências cabíveis (art. 10, CPC).

Delimitadas as modalidades de planejamento empresarial, prossegue-se a investigação para sistematizar os tipos de responsabilidade dessas empresas plurissocietárias em um cenário de execução fiscal.

3.2. Sujeição passiva⁷⁶ dos conglomerados

Existem inúmeras possibilidades de exame da presença dos grupos econômicos no polo passivo do executivo fiscal sob os mais variados fundamentos normativos⁷⁷.

No que tange a esse objeto, o estudo será circunscrito ao entendimento da sujeição passiva dos conglomerados sob o aspecto da solidariedade (art. 124, CTN) e da responsabilidade, esta última se desdobrando em patrimonial (art. 50 do CC) e

⁷⁶ Utilizamos aqui o termo “sujeição passiva” em sentido largo, não se devendo confundir com o termo mais restrito “sujeição passiva tributária”, utilizado pela literatura tributarista.

⁷⁷ Leonardo Nuñez Campos analisa cinco hipóteses em sua tese: art. 30, IX, Lei nº 8.212/91; art. 124, II, CTN; art. 990, Lei nº 10.406/2002 c/c art. 126, III, CTN; art. 116, parágrafo único, CTN e art. 50 do Código Civil. Cf. CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos**. 2016. 122 f. Dissertação (mestrado). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV), São Paulo, 2016.

tributária (art. 135, CTN). Esses são os fundamentos mais comuns e relevantes utilizados pela Fazenda Pública para imputar o pagamento da dívida aos grupos.

3.2.1. Solidariedade tributária

A solidariedade passiva tributária encontra amparo no art. 124 do CTN, cuja transcrição é relevante para fins de análise:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Primeiramente, deve-se advertir que a norma é substancialmente diferente das que tratam da responsabilidade tributária em si, porque traz uma regra de graduação de “responsabilidade” de quem já é legitimado ao pagamento, sendo, pois, uma forma de garantir o adimplemento de coobrigados⁷⁸.

Em verdade, a solidariedade “pode ser entre sujeitos passivos diretos, entre sujeito passivo direto e sujeito passivo indireto ou entre sujeitos passivos indiretos”⁷⁹, o que quer dizer que sempre existirá outra norma para se utilizar de forma associada ao art. 124, CTN.

Hugo de Brito Machado Segundo⁸⁰ elucida a questão da seguinte forma:

[...] cabe insistir que o art. 124 do CTN não cuida da *atribuição* de responsabilidade. Ele dispõe sobre a forma como pessoas que já são responsáveis, em razão da incidência de outros dispositivos do Código, poderão ser chamadas a responder, vale dizer, se solidária ou subsidiariamente.

Em comentário a esta solidariedade obrigacional, Sacha Calmon Navarro Coêlho⁸¹ leciona que “o inciso I noticia a solidariedade natural”, enquanto o inciso II “diz respeito à solidariedade legal, instituída por lei, muita vez implicando pessoa que não realizou o fato gerador da obrigação”.

⁷⁸ Nesse sentido, cf. DERZI, Misabel Abreu. Atualização da obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro. 13ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1125.

⁷⁹ BECHO, Renato Lopes. Quais são os Tipos de Sujeito Passivo Tributário e quais as Relações Jurídicas entre Eles? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 15º Volume**. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 360.

⁸⁰ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Notas sobre a Responsabilidade Tributária de Terceiros. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 18º Volume**. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 201-217.

⁸¹ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 240, 2014, p. 145.

Sobre o inciso I, é indispensável destacar que a expressão “interesse comum” na situação ensejadora do fato gerador consiste em interesse *jurídico*, qualificado pela participação de sujeitos no mesmo polo da relação jurídica tributária em virtude de exação prevista em lei.

Nessa linha, adverte Marcos Vinicius Neder⁸²:

[...] o fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas sim o interesse jurídico que surge a partir da existência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas no mesmo polo de uma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico tributário.

Colocada a questão nesses termos, cabe dizer que o mero interesse econômico na prática do fato gerador não é apto a fazer incidir a primeira hipótese, pois não existe uma relação necessária entre a prática do fato tributável e a existência de proveitos de cunho financeiro.

Por fim, sabe-se que, apesar da redação ampla do inciso II, não é dado ao legislador a eleição arbitrária de qualquer pessoa simplesmente designando-a em lei, sendo imprescindível a subsunção aos limites colimados pelo CTN e pela Constituição da República⁸³.

Dito isto, pergunta-se acerca do enquadramento dos grupos econômicos como responsáveis solidários ao pagamento de dívida de uma ou mais sociedades participantes.

Para tanto, Becho⁸⁴ preconiza os estritos limites de interpretação do primeiro inciso, o qual trata do interesse comum:

No caso de grupo econômico, *salvo melhor juízo*, não está presente o interesse comum indicado no inciso I. A visão que temos da existência de mais de uma pessoa jurídica, sujeita a um mesmo comando, mas que possam ter sócios distintos, nos termos como aceito atualmente em nosso ordenamento jurídico, não permite que vislumbremos, sempre e em tese, o interesse comum em todas as atividades de um grupo econômico.

⁸² NEDER, Marcos Vinicius. Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 15º Volume**. São Paulo: Dialética, 2011, p. 288.

⁸³ “[...] a solidariedade passiva admitida pelo artigo 124, inciso II, do CTN também depende da vinculação do responsável com o fato gerador da obrigação tributária. Afinal, se o legislador ordinário pudesse atribuir responsabilidade solidária a pessoas diversas daquelas que podem ser consideradas responsáveis no âmbito do CTN, é certo que restariam inócuas e ilógicas as normas gerais que cuidam exaustivamente do tema.” SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade Tributária e Grupo Econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 238, 2015, p. 109.

⁸⁴ BECHO, Renato Lopes. A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 221, pp. 129-138, 2014.

Com efeito, considerar a simples direção comum do grupo econômico como aspecto suficiente para caracterizar o “interesse comum” significaria desvirtuar a interpretação ordinária do dispositivo, alargando sobremodo a abrangência da exação fiscal, o que pode ser considerado um desprestígio da personalização de cada sociedade integrante do conglomerado.

Ives Granda da Silva Martins⁸⁵ arremata:

Há de se ressaltar, ainda, que a não realização, por parte de uma empresa, de fatos geradores, na verdade protagonizados por outra, é o suficiente para excluí-la de qualquer responsabilidade tributária, sendo ilegal o redirecionamento da cobrança contra ela, por gerar, a meu ver, violação ao princípio da capacidade contributiva e efeito confisco. Os três princípios que informam a imposição (tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta de lei formal) restariam maculados, se tal redirecionamento se desse.

Nessa linha de raciocínio, a incidência do art. 124, I, CTN aos grupos econômicos está restrita aos casos em que as empresas realizem efetivamente o fato gerador. Qualquer outra tese atentaria contra a própria lei e mesmo a boa-fé objetiva no trato com o particular, pois que o Fisco estaria de forma repreensível desbordando de sua pretensão arrecadatória legítima.

A jurisprudência que se colhe do Superior Tribunal de Justiça em relação a esse dispositivo aplicado aos conglomerados é no sentido de ser “imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico⁸⁶”.

Portanto, afigura-se possível a atribuição de “responsabilidade tributária” aos grupos econômicos quando as empresas participantes praticarem conjuntamente o fato gerador e ostentarem a mesma posição subjetiva na relação jurídico-tributária por terem interesse jurídico na ocorrência do referido fato, com fundamento no art. 124, I, CTN.

Nessa primeira ocasião, as sociedades podem ser incluídas desde logo na CDA por meio do lançamento, por serem autênticas contribuintes. Não é necessário nem

⁸⁵ MARTINS, Ives Granda da Silva. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 236, 2015, p. 101.

⁸⁶ REsp nº 834.044/RS, sendo esta jurisprudência trazida por Ramon Tomazela Santos no artigo mencionado, entre outros autores.

mesmo haver redirecionamento da execução fiscal, haja vista a possibilidade de o lançamento, em vista de elementos devidamente apurados, poderá ser efetuado contra todas as empresas que realizaram o fato gerador.

Com a palavra, Marcos Vinicius Neder⁸⁷ atenta:

Se, durante o procedimento de fiscalização, os auditores fiscais constatarem a presença de solidariedade por interesse comum todos os devedores solidários devem constar no lançamento tributário e do título executivo, pois nessa hipótese não há falar em subsidiariedade e tampouco a possibilidade de redirecionamento na fase de execução fiscal. A obrigação tributária solidária é uma e todos os envolvidos já se encontram na posição de sujeitos passivos da obrigação desde a ocorrência do fato jurídico tributário.

[...]

Nesse sentido, é indispensável a intimação de todos os devedores solidários para que exerçam amplamente seu direito de defesa, podendo questionar tanto os fundamentos para a atribuição de responsabilidade tributária, mas também a própria exigência do tributo. (Grifou-se)

Registre-se que o redirecionamento da execução fiscal não está impedido de ocorrer, isso se os elementos fáticos aparecerem apenas após a constituição definitiva do crédito e o conseqüente ajuizamento do feito executivo. Em tal ocasião, pode a Fazenda Pública justificar o ingresso dos coobrigados de forma incidental.

Em relação ao inciso II do art. 124, certo é que não pode haver lei que crie hipótese de responsabilidade dos grupos econômicos considerando tão somente a associação das empresas como elemento único, eis que criaria uma hipótese de descon sideração da personalidade jurídica “ex lege” das pessoas jurídicas pelo simples fato de pertencimento ao conglomerado, incompatível com o ordenamento jurídico, o qual trata a descon sideração como exceção, não regra.

O argumento de Marcelo Dantas⁸⁸ sintetiza bem as limitações impostas na criação de leis que atribuem solidariedade aos grupos econômicos:

[...] não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios de pessoas jurídicas distintas, impondo descon sideração ex lege da personalidade jurídica de cada uma das sociedades empresariais, sem que esteja presente seu requisito básico, qual seja, o abuso de personalidade,

⁸⁷ NEDER, Marcos Vinicius. Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 15º Volume**. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 271-291.

⁸⁸ RIBEIRO DANTAS, Marcelo da Rocha. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado, subárea Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2016, p. 152.

implicando conduta irrazoável, que inibe a iniciativa privada de procurar meios para manutenção e concorrência no mercado.

Portanto, a criação de hipóteses de solidariedade com fundamento no inciso II do artigo em comento, além de observar as disposições gerais do CTN, especialmente o art. 128, não pode criar formas de responsabilizar os conglomerados que ultrapassem a razoabilidade, sob pena de ilegalidade e inconstitucionalidade.

3.2.2. Responsabilidade em sentido amplo

Como já se acentuou, a abordagem metodológica tendente a diferenciar a responsabilidade patrimonial da responsabilidade tributária de um partícipe processual desponta como a melhor perspectiva analítica para o enfrentamento do tema, porque identifica, a um só tempo, a natureza distinta da regra que atribui responsabilidade e os efeitos processuais derivados da norma, que são significativamente peculiares.

Em sendo assim, parece adequado especificar a responsabilidade dos grupos econômicos em sentido amplo sob esta ótica dúplice: na perspectiva patrimonial, proclamada pela decisão que desconsidera a personalidade jurídica sob algum fundamento legal, em contraponto a uma responsabilidade tributária, advinda das regras materiais tributárias que determinam sob algum fundamento legítimo a responsabilização do sujeito.

Passa-se, então, a perscrutar ambos os ângulos individualmente para assim verificar as implicações procedimentais de cada um.

3.2.2.1. Responsabilidade patrimonial em sentido estrito

No que se refere especificamente aos grupos econômicos, sabe-se que essa modalidade de responsabilização somente faz sentido de ser manejada por meio da desconsideração inversa da personalidade jurídica, porque assim se poderia afastar a autonomia patrimonial de uma ou mais empresas do conglomerado e considerá-lo como um único ente⁸⁹.

⁸⁹ Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas utiliza interessante comparação com a famosa imagem do “levantamento do véu” na desconsideração da personalidade jurídica afirmando que, inversamente, seria como “postar uma lona” sobre os grupos econômicos e, portanto, vê-los como uma entidade una. RIBEIRO DANTAS, Marcelo da Rocha. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado, subárea Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2016, p. 159.

Portanto, é plenamente possível alcançar o patrimônio dos participantes dos grupos econômicos para adimplir o crédito tributário na hipótese em que estes perfizerem um abuso da personalidade jurídica, seja por meio de fraude ou por confusão dos patrimônios autônomos das empresas plurissocietárias.

Em casos tais, a utilização do incidente em comento é certamente obrigatória (art. 795, §4º, CPC⁹⁰), pois será a decisão proferida no curso do processo que condenará as empresas participantes do grupo econômico – até então estranhos ao feito – ao pagamento do quanto devido.

De fato, é imprescindível a oportunidade de manifestação das pessoas jurídicas alcançadas pela decisão, entendidas preliminarmente como terceiros, para tentar refutar as alegações da Fazenda Pública no prazo de 15 (quinze) dias úteis (CPC, art. 135) em prestígio ao contraditório e ampla defesa ínsitos ao instituto.

3.2.2.2. Responsabilidade tributária

Em tema de responsabilidade tributária, sabe-se que esta via de imputação do pagamento do tributo deve ser veiculada por lei complementar⁹¹ em virtude do óbice imposto pelo art. 146 da CRFB e, por certo, deve definir o sujeito passivo de forma expressa e dentro de limites explícitos e implícitos, tais como a vinculação ao fato gerador e a razoabilidade.

Feitas essas considerações, é possível dizer que inexistente hipótese normativa expressa acerca da sujeição passiva tributária de grupos econômicos em caso de inadimplemento por uma das empresas dessa complexa estrutura societária.

De fato, a norma do art. 135, III, CTN não abrange os conglomerados, tendo em vista consagrar tão somente responsabilidade de pessoas físicas⁹², não sendo o caso dos partícipes de grupos econômicos.

De outra forma, rechaça-se qualquer norma de responsabilidade tributária para o conglomerado pelo simples fato de sua existência, o que significaria uma

⁹⁰ “§ 4º Para a desconconsideração da personalidade jurídica é obrigatória a observância do incidente previsto neste Código. ”

⁹¹ Cf. COELHO, Sacha Calmon Navarro. O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 240, 2014.

⁹² Nesse sentido, cf. FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **O Novo CPC e o seu Impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 24.

desconsideração da personalidade jurídica *ex lege*, incoerente com o prestígio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas no direito brasileiro, pois a referida norma admitiria como regra a despersonalização das empresas do grupo.

Além disso, é bom que se lembre essa constatação não implica na impossibilidade de cobrar tributos dessa figura jurídica, tendo em vista que a prática comum do fato gerador, devidamente apurada pelo interesse jurídico, pode estar presente e ensejar a exação conjunta, conforme explicitado na discussão acerca do art. 124, I, CTN.

3.3. Parâmetro probatório mínimo

Como decorrência do novo paradigma processual consagrado pelo CPC, é de se propor que a conduta da Fazenda Pública no trato das execuções fiscais seja revestida de novos padrões, notadamente na produção de provas a amparar sua pretensão.

Bem analisada a sujeição passiva dos grupos econômicos, neste tópico em específico propõe-se uma reflexão acerca dos procedimentos que podem (e deveriam) ser adotados para estipular um parâmetro probatório mínimo e constitucionalmente adequado que legitime a sujeição passiva do grupo plurissocietário nas hipóteses estudadas.

Vimos que o posicionamento dos grupos econômicos no polo passivo pode se dar: (i) em caso de prática comum do fato gerador (art. 124, I, CTN) ou (ii) abuso de personalidade jurídica, por confusão patrimonial ou desvio de finalidade (art. 50 do CC).

No primeiro caso, impõe ao Estado-Fisco comprovar em processo administrativo específico a situação que ensejou a presença das sociedades na CDA ou, se após o ajuizamento da execução, no curso do processo judicial, o evento autorizativo da solidariedade.

Não se pode simplesmente alegar que houve interesse no lucro de uma sociedade pela outra, mas sim comprovar a prática comum do fato gerador (e.g. duas empresas do grupo participaram da venda do mesmo produto a determinado consumidor, sendo ambas contribuintes do ICMS).

Com o segundo fundamento, a desconsideração da personalidade jurídica deve também ser um pedido instruído com provas que ao menos indiquem preliminarmente o abuso cometido e o pedido de instauração do incidente cognitivo.

Em comentário ao art. 50 do Código Civil, Vinícius Vincentin Caccavali⁹³ expõe as finalidades de superar a regra de autonomia patrimonial em destaque:

No primeiro caso [confusão patrimonial], a desconsideração da personalidade jurídica decorre da desnecessidade de valorização da independência patrimonial, uma vez que, se o empresário não se preocupou com a separação do seu patrimônio e o da empresa, não cabe à Lei fazê-lo, impedindo a satisfação de credores que não dispunham de meios para verificar a saúde financeira do seu futuro devedor. No segundo caso [abuso da personalidade jurídica], a desconsideração decorre da necessidade de a Lei servir como instrumento para combater o ato ilícito, não podendo a personalidade jurídica ser utilizada como muro para a proteção do sócio de atos contrários ao lícito e ao justo, devendo haver sua responsabilização pessoal.

Trazendo esse comentário ao contexto dos grupos econômicos, nota-se que os pressupostos legais e jurisprudenciais⁹⁴ para a desconsideração da personalidade jurídica são rígidos e indicam que esta medida é excepcional, impondo-se um lastro probatório mínimo a deflagrar a hipótese de responsabilização.

Qualquer presunção que considere tão somente a essência do planejamento empresarial é repudiável, conforme explica Ramon Tomazela Santos⁹⁵:

Como se pode notar, o simples fato de determinada pessoa jurídica integrar grupo econômico não autoriza a desconsideração da personalidade jurídica. Ao contrário, salvo nas hipóteses em que presentes os requisitos do artigo 50 do Código Civil, as sociedades integrantes do grupo econômico mantêm as suas personalidades jurídicas distintas, como uma esfera singular de atribuição de direitos e obrigações. A desconsideração da personalidade jurídica depende de autorização judicial, consistindo em medida excepcional que somente poderá ser concedida mediante a

⁹³ CACCAVALI, Vinícius Vincentin. A dissolução irregular e seus efeitos – um estudo acerca do redirecionamento da execução fiscal e da desconsideração da personalidade jurídica na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. **Revista Dialética de Direito Processual**, São Paulo, n. 152, 2015, p. 121.

⁹⁴ No mencionado artigo, é apontado precedente-chave do STJ acerca da problemática, o qual consigna “ [...] **a interpretação que melhor se coaduna com o art. 50 do Código Civil é a que relega a sua aplicação a casos extremos, em que a pessoa jurídica tenha sido instrumento para fins fraudulentos, configurado mediante o desvio de finalidade institucional ou a confusão patrimonial.** O encerramento das atividades ou dissolução, ainda que irregulares, da sociedade não são causas, por si só, para a desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do Código Civil. ” EREsp nº 1.306.553/SC, Rel. Ministra Maria Isabel Gallotti, Segunda Seção, julgado em 10.12.2014, Dje 12.12.2014. A temática abordada por Caccavali se circunscreve à dissolução irregular de uma sociedade apenas, mas esses requisitos da lei civil são plenamente aplicáveis para os conglomerados, os quais têm as personalidades desconsideradas com fundamento no mesmo dispositivo legal, só que de maneira inversa.

⁹⁵ SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade Tributária e Grupo Econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 238, 2015, p. 124.

comprovação do abuso da personalidade jurídica, mediante desvio de finalidade ou confusão patrimonial. (Grifou-se)

De resto, Maria Rita Ferragut⁹⁶ aponta os principais indícios usualmente utilizados para fazer incidir o art. 50 do CC com o desígnio de desconsiderar a personalidade jurídica dos grupos econômicos:

- Independência meramente formal de pessoas jurídicas (que, na realidade, submetem-se a uma mesma unidade gerencial, laboral e patrimonial)
- Identidade de administradores e contadores
- Formação de quadro societário pelos mesmos indivíduos ou seus parentes
- Estrutura administrativa compartilhada
- Atuação idêntica, similar ou complementar

Contudo, ressalta que tal conjunto de elementos, por si só, não deflagra a regra de responsabilidade patrimonial decorrente da desconsideração da personalidade jurídica.

À evidência, cogita-se em um cotejo mais contundente de provas. Em havendo confusão patrimonial, é possível reunir, por exemplo, dados sobre “escrituração contábil, movimentação financeira e extratos bancários”⁹⁷ que permitam identificar com precisão o que se pretende provar. Entendemos ser possível utilizar esses instrumentos também para a comprovação de fraude.

Contudo, ressalta Leonardo Nuñez Campos⁹⁸:

Isso não quer dizer que as empresas pertencentes ao mesmo grupo não possam aproveitar a sinergia gerada pela integração dos negócios. O simples fato de utilizar os serviços do mesmo contador, advogado, possuir o mesmo endereço ou partilhar instalações, linhas telefônicas, website, apresentar-se publicamente como grupo em material publicitário, dentre outras condutas geralmente levantadas pelo Fisco para comprovar a confusão patrimonial, não podem ser levadas em conta se há a devida contraprestação pelos serviços e utilização do patrimônio da outra empresa.

Então, deve-se ter bastante cuidado para que não se chegue a uma conclusão prematura em razão do compartilhamento de estruturas, se há contraprestação de serviços.

⁹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **O Novo CPC e o seu Impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 19-20.

⁹⁷ Ibidem, p. 26.

⁹⁸ CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos**. 2016. 122 f. Dissertação (mestrado). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV), São Paulo, 2016, p. 101.

É de se ver, portanto, que os critérios para determinar comportamentos fraudulentos devem ser bastante rígidos, o que torna o debate tão relevante sobre o agir do Fisco nesses casos, o qual deve apresentar um cotejo robusto de provas a indicar o enquadramento ao artigo 50 do Código Civil.

3.4. Meios de defesa

A defesa de quem figura como réu ou terceiro chamado ao processo tem nítida proeminência em razão de toda a sistemática do ordenamento jurídico brasileiro que, ao menos em tese, garante o devido processo legal (art. 5º, LIV, CRFB) e o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes (art. 5º, LV, CRFB).

Nesse quadrante, parece-nos relevante uma breve incursão no campo dos meios de defesa ou instrumentos processuais que podem ser suscitados pelos grupos econômicos diante de todo o quadro normativo ora reorganizado pelo advento da legislação processual em vigor.

3.4.1. Exceção de pré-executividade

A exceção ou objeção de pré-executividade consiste em uma simples petição dirigida ao juízo com alegações de matérias conhecíveis de ofício e sem a necessidade de dilação probatória.

É nesse sentido a jurisprudência iterativa do STJ, o qual estabelece requisitos para a admissão dessa via:

A exceção de pré-executividade é cabível quando atendidos simultaneamente dois requisitos, um de ordem material e outro de ordem formal, ou seja: (a) é indispensável que a matéria invocada seja suscetível de conhecimento de ofício pelo juiz; e (b) é indispensável que a decisão possa ser tomada sem necessidade de dilação probatória.⁹⁹

Sabe-se que este meio de defesa não encontra amparo legal expresso, mas é pacificamente reconhecido como apto a apresentar ao juízo matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória¹⁰⁰.

⁹⁹ REsp nº 1.110.925/SP.

¹⁰⁰ Nesse sentido, o conhecido enunciado da Súmula nº 393 do Superior Tribunal de Justiça: “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”.

No regime do novo Código, Paulo Cesar Conrado¹⁰¹ preconiza uma releitura dessa via de defesa a partir do princípio da cooperação (art. 6º, CPC) nos casos em que o executado necessita de atividade da própria administração fazendária para provar a inexigibilidade do crédito.

Em tais situações, a Fazenda Pública deve colaborar no fornecimento dessas informações e, em caso de demora excessiva, não pode o juízo prosseguir a atividade executória até que seja esclarecida eventual procedência da objeção apresentada pelo particular¹⁰², apesar de ser amplamente cediço que a exceção de pré-executividade não tem qualquer efeito suspensivo.

Entendemos que a exceção de pré-executividade poderá ser manejada pelos grupos econômicos quando, entre outros casos, for evidente a inadequação do pedido da Fazenda Pública ou não houver clareza no pedido fazendário (se, por exemplo, o Fisco pede a desconsideração da personalidade jurídica com base em regra de responsabilidade tributária).

Em tais hipóteses, a objeção levará ao juízo a matéria para que ele exerça o dever de cooperação e esclarecimento, realizando o controle de legalidade do pleito fiscal e determinando qual o procedimento cabível na espécie, se for o caso.

3.4.2. Embargos à execução

Os embargos à execução são a principal forma de defesa do executado, sendo, pois, uma ação autônoma prevista no art. 914, CPC e seguintes e art. 16 da Lei nº 6.830/1980 e seguintes. Nessa hipótese, poderá o grupo arguir ampla abrangência de

¹⁰¹ CONRADO, Paulo Cesar. Exceção de pré-executividade em matéria tributária: do sincretismo processual ao dever de cooperação (art. 6º do CPC/2015), passando pela "nova" definição de coisa julgada. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **O Novo CPC e o seu Impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, pp. 127-136.

¹⁰² "Se há, assim, indicativos plausíveis, trazidos por exceção de pré-executividade, que denunciem a inexigibilidade do crédito executado, parece sem sentido que se pretenda, com base num juízo formal, a manutenção da atividade executória, tudo porque não cabalmente demonstrada, pelo executado, o fato da inexigibilidade. Esse tipo de comportamento processual, se não é o melhor, fosse qual fosse o pano de fundo (público ou privado), nos casos que envolvem a Fazenda Pública mostra-se ainda mais repugnáveis. É para essa direção, pensamos, que deve nos levar o novel art. 6º, revelador de um verdadeiro princípio (o da cooperação), responsável pela parametrização da atividade de todos os sujeitos do processo, mas que, no plano observado, tem especial incidência em relação à Fazenda-credora [...]". CONRADO, Paulo Cesar. Exceção de pré-executividade em matéria tributária: do sincretismo processual ao dever de cooperação (art. 6º do CPC/2015), passando pela "nova" definição de coisa julgada. In: _____. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **O Novo CPC e o seu Impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 136.

matérias em sua defesa, trazendo provas para desconstituir a tese de responsabilidade atribuível a eles.

Serão utilizados, portanto, quando o conglomerado for demandado judicialmente com base no art. 124, I, CTN, o qual se submete ao regramento geral da responsabilidade tributária propriamente dita.

Nesse sentido, os embargos à execução serão o meio mais apropriado, haja vista o posicionamento subjetivo das empresas no polo passivo da execução fiscal lastreada em CDA respectiva ou em provas contundentes produzidas no curso do feito, demonstrando serem elas verdadeiras legitimadas passivas para figurarem no título executivo extrajudicial, que é combatido precisamente por embargos à execução.

3.4.3. Embargos de terceiro

Os embargos de terceiro estão previstos no art. 674 do CPC¹⁰³ e também são uma ação autônoma, sendo certo que se consubstanciam em “demanda que visa impedir ou livrar de constrição judicial indevida bem cuja posse ou propriedade pertence a terceiro (art. 674, CPC) [...]”¹⁰⁴.

Da afirmação de que a desconsideração da personalidade jurídica é uma forma de intervenção de terceiros, é possível verter a conclusão de que os grupos econômicos – nesse contexto específico – não são parte no processo, pelo menos em um momento inicial.

Nesse sentido, a análise deve considerar se o pedido de desconsideração foi ou não acatado ao fim do procedimento.

Em caso de procedência do pedido incidental, haverá a decretação para superar a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas e “o terceiro, que teve a oportunidade de se defender, passa a ostentar a condição de parte, assumindo a posição de réu ou de executado¹⁰⁵”.

¹⁰³ “Art. 674. Quem, não sendo parte no processo, sofrer constrição ou ameaça de constrição sobre bens que possua ou sobre os quais tenha direito incompatível com o ato construtivo, poderá requerer seu desfazimento ou sua inibição por meio de embargos de terceiro. ”

¹⁰⁴ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo código de processo civil comentado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015, p. 665.

¹⁰⁵ CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública e a Execução. In:_____. **A Fazenda Pública em Juízo**. 13ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 411.

Se rejeitado o incidente, estará resguardado o patrimônio das outras pessoas jurídicas, ou seja, “o terceiro não poderá sofrer qualquer constrição patrimonial, não estando sujeito àquela execução¹⁰⁶”.

É importante se reafirmar que a decisão resolutiva do incidente, após a defesa prévia, torna aquele terceiro em verdadeira parte no processo. Isso porque há quem defenda que, se procedente a desconconsideração, o grupo econômico se defenderia por embargos de terceiro, porque nunca foi legitimado processualmente para ser parte¹⁰⁷. Todavia, viu-se que o incidente permite precisamente essa cognição para tornar o anterior terceiro em ora réu.

Ferragut afirma que “se o grupo econômico for demandado para responder por dívida de alguma das sociedades que o compõe, e o incidente não for instaurado, deverão ser opostos embargos de terceiro, e não embargos à execução fiscal”¹⁰⁸.

A autora está se referindo ao art. 674, §2º, III, CPC, o qual expressamente prevê:

§ 2º Considera-se terceiro, para ajuizamento dos embargos:

III - quem sofre constrição judicial de seus bens por força de desconconsideração da personalidade jurídica, **de cujo incidente não fez parte**; (Grifou-se)

De fato, se o incidente não foi instaurado quando cabível, as empresas do grupo econômico não tiveram a oportunidade de apresentar a defesa prévia no procedimento e, por essa razão, ainda são consideradas “terceiros” e deverão se defender por embargos de terceiros.

Por tudo quanto exposto, o cabimento dos embargos de terceiros deverá ser restrito à previsão do art. 674, §2º, III, CPC e não erroneamente como pensam os que defendem que seria viável utilizar os embargos de terceiro após a procedência do pedido de desconconsideração da personalidade jurídica.

¹⁰⁶ CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública e a Execução. In: _____. **A Fazenda Pública em Juízo**. 13ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 413.

¹⁰⁷ RIBEIRO DANTAS, Marcelo da Rocha. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado, subárea Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2016, p. 174.

¹⁰⁸ FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **O Novo CPC e o seu impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 15.

3.4.4. Impugnação

A impugnação tem natureza jurídica de defesa¹⁰⁹ a ser efetivada dentro do processo, diferentemente dos embargos à execução, ação autônoma, e é cabível em face do cumprimento de sentença, conforme previsão do art. 525 do CPC¹¹⁰.

Cabe ressaltar também que “constitui defesa do executado na fase de cumprimento da sentença condenatória ao pagamento de quantia por execução forçada”¹¹¹.

É imprescindível ser enfático nesse momento: a impugnação é dirigida contra sentença e não decisões interlocutórias, como é o caso da que julga o incidente.

Portanto, não concordamos com a linha defendida por Leonardo Carneiro da Cunha de que seria instaurado cumprimento de sentença logo após a decisão de acolhida do incidente. O que cabe, nesse caso, é a interposição de agravo caso exista eventual insurgência em face da decisão, conforme já antecipado no tópico 2.5.

E nem se diga que a questão acerca da desconsideração poderia ser resolvida na sentença, sendo aí possível impugnação em face da formação do título judicial, porquanto o próprio incidente suspende o processo até que seja decidido, como visto anteriormente, o que impede a postergação da análise para o momento de prolação da sentença.

Nesse sentido, não se vislumbra a impugnação como via adequada de defesa em face da decisão do incidente de desconsideração.

3.5. Possibilidades de aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica aos grupos econômicos

Vistas algumas implicações procedimentais, é possível arrematar com a análise da aplicação do incidente aos grupos econômicos, o que significa sobretudo especificar os conceitos já apresentados.

¹⁰⁹ Cf. MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum, volume 2**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 1009.

¹¹⁰ “Art. 525. Transcorrido o prazo previsto no art. 523 sem o pagamento voluntário, inicia-se o prazo de 15 (quinze) dias para que o executado, independentemente de penhora ou nova intimação, apresente, nos próprios autos, sua **impugnação**.” (Grifou-se)

¹¹¹ MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo código de processo civil comentado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015, p. 548.

Nesse propósito, nota-se que não será aplicado o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica quando se tratar da incidência do art. 124, I, CTN, pois se verificou que esta norma trata de graduação de responsabilidade tributária em um sentido largo do termo.

Em verdade, se existe a prática comum do fato gerador, as empresas dos conglomerados são autênticas contribuintes, ou seja, legitimadas a se submeterem à exação fiscal, sendo ilógico pensar em incidente cognitivo de quem não é sequer terceiro.

Se existisse, de forma hipotética, alguma norma de responsabilidade tributária especificamente prevista para os grupos econômicos e, sem entrar na análise de legalidade ou constitucionalidade da referida norma, ainda assim não seria cabível o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, pois foi sedimentado que a responsabilidade tributária não se configura como substrato legal para deflagrar o uso processual desse instrumento, não previsto para tanto.

Sob outra perspectiva, quando o pedido for efetivamente para desconsiderar a personalidade jurídica, com base nas alegações de abuso de personalidade, será possível manejar o incidente estudado, o qual será imprescindível para integrar as sociedades do grupo econômico que perpetraram esse abuso de direito aos efeitos do processo executivo movido pela Fazenda Pública.

CONCLUSÃO

O Código de Processo Civil de 2015 inaugurou um novo paradigma processual com relevância indiscutível para o processo fiscal, pois consolidou em seu corpo textual muitas discussões profícuas havidas anteriormente no sentido de renovar o entendimento acerca das relações jurídicas processuais.

Nesse contexto, utilizou-se uma tríade de princípios – a boa-fé objetiva, a cooperação e o contraditório prévio – como um breve ponto de partida para o polêmico debate que se instaurou acerca do redirecionamento da execução fiscal e da desconsideração da personalidade jurídica.

Com base nessas premissas, foi possível dimensionar novos padrões de conduta que devem ser exigidos em relação ao agir dos partícipes processuais: partes, juízo e terceiros, focando principalmente na atuação da Fazenda Pública que, dado o pressuposto institucional de persecução do interesse público e das prerrogativas inerentes à sua posição, precisa se conformar com maior intensidade a esses parâmetros.

A partir desse apanhado, o estudo destinou-se a minudenciar o redirecionamento da execução fiscal e a desconsideração da personalidade jurídica sob a visão anterior e posterior ao advento da legislação processual civil na tentativa de perscrutar possíveis similaridades ou diferenças entre um e outro e analisando a adequação da abordagem aos princípios selecionados.

Foi então proposta uma forma de encaminhamento do problema adotando-se a diferenciação entre responsabilidade patrimonial e responsabilidade tributária com o intuito de trazer à lume os diferentes efeitos processuais em diferenciar os institutos e, ao fim, analisar o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica no âmbito executivo fiscal.

Entendeu-se que não se pode confundir redirecionamento da execução fiscal e desconsideração da personalidade jurídica, o que implica dizer que o incidente não é cabível quando se tratar do redirecionamento do feito, intimamente relacionado aos casos de responsabilidade tributária.

Tal interpretação prestigia a especificidade das normas tributárias e não significa mitigação de direitos e garantias processuais, ao contrário do que é correntemente dito a respeito, haja vista que o novo ordenamento processual traz, a exemplo da vedação de prolação das decisões-surpresa, diversas normas protetivas de quem litiga.

A pesquisa prosseguiu dessas conclusões para investigar paralelamente a execução fiscal dos grupos econômicos, identificando-os em concepções construídas com base em estudos anteriores. Nesse ponto, adensou-se no sentido de estabelecer as possibilidades de presença desses conglomerados no polo passivo da execução fiscal.

Percebeu-se, pois, que a sujeição passiva dos grupos econômicos é plenamente possível, mas condicionada a uma interpretação firme nas leis de regência da matéria, notadamente o Código Tributário Nacional e a Constituição da República Federativa do Brasil.

A atribuição de solidariedade às empresas integrantes do grupo pode ser realizada a partir do art. 124, I, CTN, desde que comprovada a prática comum do fato gerador, o que demonstraria o interesse jurídico em sua ocorrência, não sendo bastante a existência de interesse econômico nesse caso.

Viu-se que a responsabilidade tributária propriamente dita não é aplicável aos conglomerados em razão de inexistir previsão legal expressa nesse específico ponto. Nesse contexto, não subsiste a imputação do art. 135, III, CTN, por se tratar de norma que estabelece responsabilidade tributária a pessoas físicas, mediante a comprovação da violação da lei ou fraude por parte do sócio administrador.

Por outro lado, a desconsideração da personalidade jurídica dos grupos econômicos é plenamente possível, com fundamento no art. 50 do Código Civil e, em tais situações, aliada ao uso obrigatório do incidente específico previsto no CPC.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANNUNZIATA, Marcelo Salles. Reflexos do Novo CPC no Processo Tributário. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 110, pp. 484-491, 2016.

BECHO, Renato Lopes. A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 221, pp. 129-138, 2014.

_____. Dos Impactos do Novo CPC no Direito e Processo Tributário. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 110, pp. 618-629, 2016.

_____. Quais São os Tipos de Sujeito Passivo Tributário e quais as Relações Jurídicas entre Eles? In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 15º Volume**. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 344-369.

BUENO, Cassio Scarpinella. **Manual de Direito Processual Civil: inteiramente reestruturado à luz do Novo CPC, de acordo com a Lei n. 13.256, de 4-2-2016**. São Paulo: Saraiva, 2016.

CACCAVALI, Vinícius Vincentin. A dissolução irregular e seus efeitos – um estudo acerca do redirecionamento da execução fiscal e da desconsideração da personalidade jurídica na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. **Revista Dialética de Direito Processual**, São Paulo, n. 152, 2015, pp. 117-126.

CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; WALMSLEY, Mayara Schwambach. Execução Fiscal: Redirecionamento, Desfavorecimento do Sócio-gerente, Dissolução Irregular da Empresa. Análise dos Aspectos Controvertidos. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, v. 35, 2016, pp. 210-229.

CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos**. 2016. 122 f. Dissertação (mestrado). Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV), São Paulo, 2016.

CANTANHEDE, Luís Claudio Ferreira. O redirecionamento da execução fiscal em virtude do encerramento irregular da sociedade executada e o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **O Novo CPC e o seu Impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, pp. 43-69.

CEZAROTI, Guilherme. A Responsabilidade de Quotistas, Administradores, Advogados e Contadores por Débitos da Pessoa Jurídica de Responsabilidade Limitada. Desconconsideração da Personalidade da Pessoa Jurídica. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 16º Volume**. São Paulo: Dialética, 2012, pp. 88-114.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O Sujeito Passivo da Obrigação Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 240, 2015, pp. 145-169.

CONRADO, Paulo Cesar. Exceção de pré-executividade em matéria tributária: do sincretismo processual ao dever de cooperação (art. 6º do CPC/2015), passando pela "nova" definição de coisa julgada. In: _____. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **O Novo CPC e o seu Impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, pp. 127-136.

CUNHA, Leonardo Carneiro da. A Fazenda Pública e a Execução. In: _____. **A Fazenda Pública em Juízo**. 13ª. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, pp. 410-417.

DERZI, Misabel Abreu. **Atualização da obra de Aliomar Baleeiro, Direito Tributário Brasileiro**. 13ª Edição. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 229, pp. 88-101, 2014.

_____. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo Cesar. ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **O Novo CPC e o seu Impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, pp. 13-42.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Os Processos Judiciais e Administrativos Tributários e o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica do Novo Código de Processo Civil. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 110, pp. 130-148, 2016.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Malheiros, 2016.

_____. Redirecionamento da execução fiscal e prescrição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 181, 2010, pp. 71-77.

MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos; SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Responsabilidade de Sócios e Administradores e Devido Processo Legal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 15º Volume**. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 134-149.

MAIA, Luiz Augusto Almeida Maia; MAIA, Luiz Fernando. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas hipóteses de redirecionamento da execução fiscal. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 110, pp. 428-439, 2016.

MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. **Novo curso de processo civil: tutela dos direitos mediante procedimento comum, volume 2**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

_____. **Novo código de processo civil comentado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

MARTINS, Ives Granda da Silva. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 236, pp. 91-104, 2015.

NEDER, Marcos Vinicius. Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 15º Volume**. São Paulo: Dialética, 2011, pp. 271-291.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade Nery. **Código de Processo Civil comentado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2016.

NEVES, Daniel Amorim Assumpção. **Novo Código de Processo Civil Comentado**. Salvador: Ed. JusPodivm, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. Porto Alegre: Editora Livraria do Advogado, 2014.

_____. Responsabilidade Tributária: Seu Pressuposto de Fato Específico e as Exigências para o Redirecionamento da Execução Fiscal. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v. 68, pp. 7-20, 2009.

RIBEIRO DANTAS, Marcelo da Rocha. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito do Estado, subárea Direito Tributário). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP), São Paulo, 2016.

SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade Tributária e Grupo Econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, v. 238, pp. 105-125, 2015.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Notas sobre a Responsabilidade Tributária de Terceiros. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 18º Volume**. São Paulo: Dialética, 2014, pp. 201-217.

_____. **Processo tributário**. São Paulo: Atlas, 2017.

SOUSA, Ulisses. **Execução fiscal: quando o sócio paga a conta com o Fisco**. Jota. Brasília. 21 de abril. 2017. Disponível em: < <https://jota.info/artigos/execucao-fiscal-quando-o-socio-paga-a-conta-com-o-fisco-21042017>> Acesso em: 25 abr. 2017.

TÔRRES, Heleno Taveira. A boa-fé e a confiança legítima no Código Tributário Nacional. In: OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de (coord.). **Direito**

Tributário: comemoração dos 50 anos do Código Tributário Nacional: estudos em homenagem a Souto Maior Borges. Recife: Nossa Livraria, 2016, pp. 139-184.

_____. Responsabilidade de Terceiros e Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). **Grandes Questões Atuais de Direito Tributário: 16º Volume.** São Paulo: Dialética, 2012, pp. 115-153.