

O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA PREVISTO NOS ARTS. 133 A 137 DO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL (LEI Nº 13.105/2015) E AS EXECUÇÕES FISCAIS

*THE DISREGARD OF LEGAL ENTITY INCIDENT PROVIDED
FOR ARTICLES 133-137 OF THE NEW CIVIL PROCEDURE
CODE (LAW N. 13, 105 / 2015) AND THE TAX ENFORCEMENTS*

Thiago Holanda González¹

Recebido em: 22.1.2016

Aprovado em: 11.4.2016

Resumo: O presente trabalho pretende investigar a aplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto nos arts. 133 a 137 do Novo Código de Processo Civil às execuções fiscais. O incidente é manifestação da intenção do legislador de alinhar o Código de Processo Civil à Constituição Federal de 1988, no que concerne à observância de princípios como o devido processo legal, a ampla defesa e o contraditório. Não obstante, as execuções fiscais são regidas por lei específica - Lei nº 6.830/80 -, que, a despeito de não haver sido editada na vigência da atual Constituição, estabelece importantes parâmetros de proteção ao crédito público, enquanto manifestação econômica

Abstract: This work intends to investigate the applicability of the disregard of legal entity incident envisaged in arts. 133-137 of the New Civil Procedure Code to tax enforcements. The incident is a manifestation of the legislature's intention to align the Civil Procedure Code to the Constitution of 1988, with respect to compliance with principles such as due process, the wide defense and the contradictory. Nevertheless, tax enforcements are governed by specific law - Law No. 6830/80 - which, despite not having been published during the term of the current Constitution establishes important protection parameters of public resources, while economic manifestation of

¹ Procurador do Estado do Rio Grande do Sul. Pós-graduado em Advocacia Pública pelo Instituto para o Desenvolvimento Democrático (IDDE).

do interesse público, sem descuidar da observância dos princípios constitucionais processuais. A Lei nº 6.830/80, ao longo dos anos, foi-se adequando à Constituição por intermédio da interpretação que lhe foi sendo conferida pelos Tribunais. Desse modo, analisam-se as hipóteses distintas de redirecionamento de uma execução fiscal - execução de crédito tributário e não tributário; redirecionamento para sócio-gerente, sócio sem poderes de gerência, terceiro e sociedade integrante de grupo econômico - para, a partir disso, definir-se em quais casos se está a tratar de desconconsideração da personalidade jurídica e como se dará a aplicação da legislação processual em cada hipótese.

Palavras-chave: Direito processual civil; Novo Código de Processo Civil. *Disregard doctrine*; Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. Execução Fiscal.

Sumário: 1 Introdução. 2 A desconconsideração da personalidade jurídica. 3 As execuções fiscais e o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. 3.1 As execuções fiscais de crédito tributário e a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN. 3.2 As execuções fiscais de crédito não tributário. 3.3 A responsabilidade de sociedades, de terceiros e de sócios sem poderes de gerência em razão da configuração de grupo econômico. 4 Conclusão.

public interest, without neglecting the observance of procedural constitutional principles. Law No. 6830/80, over the years, was up adapting to the Constitution through the interpretation that was being given to him by the courts. Thus, we analyze the different scenarios of redirection of tax enforcements - tax credit and no tax credit; redirection to managing partner, partner without powers of management, third person and society member of the economic group - to, from there, to define which cases applies disregard of legal entity and how will the application of procedural legislation for each one.

Keywords: Civil procedural law; New Civil Procedural Code; Disregard doctrine; Disregard of legal entity incident; Tax enforcement.

1 INTRODUÇÃO

O Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015), mais que uma lei aplicável ao processo civil em uma visão estrita, pretende-se uma lei voltada à disciplina processual não penal. É nítida no Novo Código a preocupação em estabelecer um modelo de processo consentâneo com o Estado Democrático de Direito tal qual fundado na Constituição Federal de 1988. Isso porque grande parte da legislação processual brasileira, sobretudo as leis estruturantes de cada ramo do processo, foi edificada durante períodos ditatoriais: o Código de Processo Civil (Lei nº 5.869/1973), a Consolidação das Leis do Trabalho (Decreto-Lei nº 5.452/1943), o Código Eleitoral (Lei nº 4.737/1965), a Lei de Execuções Fiscais (Lei nº 6.830/1980) e o Código de Processo Penal (Decreto-Lei nº 3.689/1941) são exemplos disso.

Logo no art. 1º do Novo Código de Processo Civil há referência expressa à necessidade de ordenação, disciplina e interpretação, não só do Código, mas do processo civil, "(...) conforme os valores e as normas fundamentais estabelecidos na Constituição da República Federativa do Brasil, observando-se as disposições deste Código". Mais adiante, o art. 15 prevê que "Na ausência de normas que regulem processos eleitorais, trabalhistas ou administrativos, as disposições deste Código lhes serão aplicadas supletiva e subsidiariamente"².

Diante dessa característica do Novo Código de Processo Civil, naturalmente se passará a conviver com dúvidas acerca da aplicação de alguns mecanismos trazidos pela nova legislação processual a hipóteses específicas vivenciadas nas diversas searas do processo. O presente trabalho visa a analisar uma dessas hipóteses, qual seja a forma de aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto nos arts. 133 a 137 da Lei nº 13.105/2015 às execuções fiscais.

² É interessante notar que o legislador, além de estabelecer a já conhecida aplicação *subsidiária* do Código de Processo Civil, aponta à aplicação *supletiva* do Novo Código. Maria Helena Diniz define supletivo como "1. O que completa. 2. O que é subsidiário. 3. O que supre lacuna." (DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. V. 4. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 574). Diante dessa definição, bem como diante da utilização das duas palavras - *supletiva* e *subsidiária* -, pode-se entender que o legislador pretendeu conferir ao Novo Código Civil a função de *completar* os demais ramos do processo civil (entendido como o processo não penal) e mesmo o processo administrativo, impondo uma leitura dessa legislação à luz de suas premissas, notadamente aquelas que guardam relação com o Estado Democrático de Direito.

As execuções fiscais são regidas pela Lei nº 6.830/1980, que traz um rito específico para a cobrança dos créditos da Fazenda Pública. Como observa Mauro Luís Rocha Lopes, “*só a ela é dado o privilégio de poder constituir unilateralmente o título executivo que irá lastrear a execução fiscal, passando os créditos fazendários, a partir de sua inscrição em dívida ativa, a gozar de presunção relativa de liquidez e certeza*”³. Ocorre que os créditos passíveis de cobrança por meio da execução fiscal possuem regimes distintos, haja vista que decorrem de diferentes tipos de atividade estatal. Para uma análise processual, geralmente é suficiente a classificação de tais créditos em tributários e não tributários, apontando-se as peculiaridades dos ritos quando se trata de uma ou de outra modalidade. No entanto, neste trabalho, faz-se necessária uma reflexão acerca da possibilidade de aplicação do incidente de descon sideração conforme seja o fundamento de direito material utilizado para a responsabilização de terceiros.

Para se atingir o objetivo proposto e se conferir sistematicidade ao estudo, partir-se-á de uma análise da descon sideração da personalidade jurídica e do procedimento previsto no Novo Código de Processo Civil para sua aplicação. Posteriormente, verificar-se-á, tanto sob o enfoque processual quanto sob o enfoque material, se as hipóteses de redirecionamento das execuções fiscais tributárias e não tributárias decorrem da aplicação do instituto e se exigem a aplicação do incidente previsto na lei processual.

2 A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

A possibilidade de criação de pessoas com personalidade jurídica própria consiste em uma das principais ferramentas de incentivo ao empreendedorismo. O princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica permite que as pessoas invistam parcela de seu patrimônio para a realização de uma atividade econômica, submetendo-se aos riscos do mercado sem a ameaça de que eventual insucesso implique a perda de seu patrimônio pessoal. Entretanto, por vezes, há um desvio de função quanto à autonomia da pessoa jurídica. Criam-se pessoas jurídicas para alcançar fins ilícitos, burlar normas ou eximir os sócios de obrigações a eles impostas pela legislação. Observa Suzy Elizabeth Cavalcante Koury:

3 LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo Judicial Tributário: execução fiscal e ações tributárias**. 8 ed. Niteroi: Editora Impetus, 2012, p. 3.

A função do instituto pessoa jurídica de limitar os riscos empresariais, através do reconhecimento da sua existência como distinta da existência de seus membros, que objetiva, principalmente, estimular o desenvolvimento das atividades econômicas e contribuir para o desenvolvimento social, não é evidentemente ilegítima; todavia, a sua utilização pode ter, em alguns casos, esse caráter.

Com efeito, todo instituto jurídico corre o risco de ter sua função desviada, ou seja, utilizada contrariamente às suas finalidades. Esse desvio de função consiste na falta de correspondência entre o fim perseguido pelas partes e o conteúdo que, segundo o ordenamento jurídico, é próprio da forma utilizada.⁴

A partir da identificação dessa realidade, foi desenvolvida a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, segundo a qual se permite que seja afastada a separação patrimonial entre a pessoa jurídica e seus sócios. Os sócios passam a responder com seu patrimônio pessoal por dívidas e obrigações contraídas pela pessoa jurídica. Como afirma Flávio Tartuce, “o escudo, no caso da pessoa jurídica, é retirado para atingir quem está atrás dele, o sócio ou administrador”.⁵ Para o objeto do presente trabalho, é suficiente o enfoque na hipótese clássica da teoria, qual seja a desconsideração da personalidade jurídica para atingir o patrimônio dos sócios ou administradores, tomando-se como pressuposto a utilização abusiva da pessoa jurídica, haja vista que é este o caso típico enfrentado nas execuções fiscais.⁶ O Código Civil assim incorporou a *disregard doctrine*, por meio do disposto em seu 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.

4 KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (Disregard doctrine) e os grupos de empresas**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 70.

5 TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. São Paulo: Método, 2011, p. 135.

6 Nas relações de consumo e no direito ambiental, tem-se valido da chamada *teoria menor da "disregard doctrine"*, segundo a qual é suficiente que a separação patrimonial afigure-se como obstáculo à satisfação de credores (art. 28, §5º, CDC, e art. 4º, Lei nº 9.605/1998). Há, ainda, a *desconsideração inversa da personalidade jurídica*, com ampla aplicação em processos que envolvem direito de família. Nesse caso, o sócio atribui à sociedade bens particulares para se eximir de obrigações a ele dirigidas enquanto pessoa física.

A leitura do art. 50 do Código Civil nos diz que, salvo as hipóteses previstas na legislação especial, a desconsideração da personalidade jurídica (i) depende da existência de *abuso da personalidade jurídica*, caracterizado pelo *desvio de finalidade* ou pela *confusão patrimonial*⁷, (ii) pode ser *provocada incidentalmente* em processo judicial⁸, (iii) pode atingir bens de *administradores ou sócios*⁹ e (iv) apenas tem efeitos para *certas e determinadas obrigações*, mantendo-se a separação patrimonial para as demais obrigações e relações jurídicas que envolvam a pessoa jurídica¹⁰.

Ao contrário do Código de Processo Civil de 1973, que nada dispunha acerca da forma de se requerer a desconsideração da personalidade jurídica em um processo, o Novo Código de Processo Civil, nos arts. 133 a 137, criou o *incidente de desconsideração da personalidade jurídica*:

Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

§ 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei.

§ 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.

Art. 134. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.

§ 1º A instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor para as anotações devidas.

§ 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a desconsideração da personalidade jurídica for requerida na petição inicial, hipótese em que será citado o sócio ou a pessoa jurídica.

§ 3º A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.

§ 4º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica.

Art. 135. Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.

7 BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 4ª Turma. AgRg no AREsp 651421/RS. Rel. Min. Raul Araújo. DJe 16/09/2015.

8 BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 4ª Turma. REsp 1096604/DF. Rel. Min. Luis Felipe Salomão. DJe 16/10/2012.

9 BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 4ª Turma. AgRg no AREsp 462831/PR. Rel. Min. Luis Felipe Salomão. DJe 25/08/2014.

10 BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 3ª Turma. REsp 1169175/DF. Rel. Min. Massami Uyeda. DJe 04/04/2011.

Art. 136. Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória.

Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno.

Art. 137. Acolhido o pedido de descon sideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.

A previsão de um rito específico para a declaração da descon sideração da personalidade jurídica em um processo judicial, com determinação de citação do sócio e a abertura da fase de instrução voltada a investigar, especificamente, se estão presentes os pressupostos da descon sideração, guarda nítida relação com o alinhamento do Novo Código à Constituição Federal de 1988 e com a necessidade de se garantir às partes o contraditório¹¹. Por outro lado, reforça-se a proteção ao princípio da autonomia da pessoa jurídica, dificultando-se que, de modo açodado, se chegue ao patrimônio dos sócios ou administradores.

No que pese a convergência do Novo Código de Processo Civil com os princípios constitucionais, trata-se de uma lei geral, com aplicação supletiva e subsidiária a leis que trazem ritos especiais a determinados tipos de processos. Neste ponto, é fundamental que se tenha presente que a existência de procedimentos especiais justifica-se pela necessidade de adequação do processo ao direito material que por meio dele se busca a realização¹², considerando-se, ainda, a natureza dos interesses envolvidos. Diante dessa premissa, passa-se a analisar se é possível a utilização do incidente de descon sideração da personalidade jurídica no âmbito das execuções fiscais.

11 "O processo é um instrumento de composição de conflito - pacificação social - que se realiza sob o manto do contraditório. O contraditório é inerente ao processo. Trata-se de princípio que pode ser decomposto em duas garantias: participação (audiência; comunicação; ciência) e possibilidade de influência na decisão. Aplica-se o princípio do contraditório, derivado que é do devido processo legal, nos âmbitos jurisdicional, administrativo e negocial" (DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: teoria geral do processo e processo de conhecimento**. v. 1. 10 ed. Salvador: Juspodivm, 2008, p. 45).

12 Acerca do princípio da adequação, explica Fredie Didier Jr.: "Inicialmente, a própria construção do procedimento deve ser feita tendo-se em vista a natureza e as idiosincrasias do objeto do processo a que servirá; o legislador deve atentar para estas circunstâncias, pois um procedimento inadequado ao direito material pode importar verdadeira negação da tutela jurisdicional. O princípio da adequação não se refere apenas ao procedimento. A tutela jurisdicional há de ser adequada; o procedimento é apenas uma forma de encarar este fenômeno" (Id. *Ibid.*, p. 51).

3 AS EXECUÇÕES FISCAIS E O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

As execuções fiscais são regidas pela Lei nº 6.830/80¹³. Trata-se de procedimento judicial especial por meio do qual a Fazenda Pública pode buscar a satisfação dos seus créditos, a partir de título executivo extrajudicial.¹⁴ A Fazenda Pública, unilateralmente, inscreve seus créditos tributários e não tributários em dívida ativa e constitui o respectivo título executivo extrajudicial, a certidão de dívida ativa (CDA)¹⁵. A partir disso, caso não haja o pagamento na fase administrativa, a cobrança judicial dá-se, diretamente, por meio da execução da CDA, seguindo-se o procedimento especial previsto na Lei nº 6.830/80. Um dos principais atributos da CDA é a presunção de certeza e de liquidez quanto às informações nela contidas. A presunção de certeza e de liquidez da CDA encontra fundamento no próprio regime

13 Art. 1º A execução judicial para cobrança da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias será regida por esta Lei e, subsidiariamente, pelo Código de Processo Civil.

14 "Ao referir 'cobrança judicial' não se refere à ação de cobrança, como ação de conhecimento que busque a formação de um título executivo judicial consubstanciado em sentença condenatória. Diferentemente, prevê a constituição, pela própria Fazenda Pública, de um título executivo extrajudicial com suporte no qual venha, então, deduzir pretensão de cobrança - no sentido de buscar a satisfação compulsória - do montante a ela devido, ou seja, de execução". (PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010, p. 144).

15 A Lei nº 6.830/80 prevê uma série de requisitos que devem constar do termo de inscrição de dívida ativa e da certidão de dívida ativa: "Art. Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. [...] § 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter: I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros; II - o valor originário da dívida, bem como o termo inicial e a forma de calcular os juros de mora e demais encargos previstos em lei ou contrato; III - a origem, a natureza e o fundamento legal ou contratual da dívida; IV - a indicação, se for o caso, de estar a dívida sujeita à atualização monetária, bem como o respectivo fundamento legal e o termo inicial para o cálculo; V - a data e o número da inscrição, no Registro de Dívida Ativa; e VI - o número do processo administrativo ou do auto de infração, se neles estiver apurado o valor da dívida. § 6º - A Certidão de Dívida Ativa conterá os mesmos elementos do Termo de Inscrição e será autenticada pela autoridade competente.

jurídico dos atos administrativos. Por se tratar de um ato administrativo que encerra procedimento administrativo de constituição do crédito tributário, sobre ela incide o atributo da presunção de legitimidade.¹⁶

A natureza do título executivo guarda intrínseca relação com o procedimento especial da execução fiscal. Por meio dela se justifica a legitimidade do sujeito passivo indicado na CDA e a busca imediata de patrimônio do executado, tão logo seja procedida à citação, diferindo-se eventual defesa do devedor¹⁷. Deve-se observar que, ainda que editada em 1980, é sólida a compatibilidade da Lei nº 6.830/80 com a Constituição Federal de 1988, sobretudo em razão das constantes interpretações da referida lei realizadas pelos Tribunais nas execuções fiscais a eles submetidas. Essa constatação nos leva à fixação de uma premissa: o fato de o Novo Código de Processo Civil ter sido edificado em consonância com a Constituição Federal de 1988 desde sua gênese não impõe a incorporação acrítica de suas

16 "A relevância da presunção de legitimidade do ato administrativo reside na geração de efeitos vinculantes para terceiros. A autoridade administrativa dispõe de poderes para gerar unilateralmente atos jurídicos oponíveis a terceiros, sem que haja necessidade de participação do interessado ou do Judiciário. No direito privado, todo ato jurídico se presume legítimo *relativamente* apenas em relação a quem o produziu" (JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 10 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014, p. 409).

17 TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS À EXECUÇÃO. REDIRECIONAMENTO DO PLEITO EXECUTIVO AO SÓCIO-GERENTE. SÓCIO CUJO NOME CONSTA NA CDA. ÔNUS DA PROVA PARA AFASTAR A INCIDÊNCIA DO ART. 135 DO CTN. DO SÓCIO. VÍCIOS NA CDA. INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ. 1. O Superior Tribunal de Justiça tem entendido, pacificamente, que "a) se o nome dos corresponsáveis não estiver incluído na CDA, cabe ao ente público credor a prova da ocorrência de uma das hipóteses listadas no art. 135 do CTN; b) constando o nome na CDA, prevalece a presunção de legitimidade de que esta goza, invertendo-se o ônus probatório (orientação reafirmada no julgamento do REsp 1.104.900/ES, sob o rito dos recursos repetitivos)" (AgRg nos EDcl no AREsp 419.648/ES, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 25/2/2014, DJe 19/3/2014). 2. Não tendo a ora recorrente se desincumbido do onus probandi com o fito de afastar as hipóteses previstas no art. 135 do CTN que autorizam a responsabilidade pessoal do sócio em executivo fiscal, o entendimento firmado na origem não pode aqui ser revisto ante o óbice da Súmula 7/STJ. 3. É pacífica a jurisprudência deste Tribunal no sentido de que a aferição da certeza e liquidez da Certidão da Dívida Ativa - CDA, bem como da presença dos requisitos essenciais à sua validade, conduz ao reexame do conjunto fático-probatório dos autos, medida inexequível na via da instância especial, tendo em vista o óbice da Súmula 7/STJ. Agravo regimental improvido. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça, 2ª Turma. AgRg no AREsp 708225/DF. Rel. Min. Humberto Martins. DJe 01/09/2015).

normas a sistemas processuais especiais que, a despeito de terem surgido sob panorama constitucional diverso, foram recepcionados pela nova ordem constitucional e receberam interpretações por parte da jurisprudência à luz dos princípios constitucionais. Defende-se, aqui, que a incorporação de regras trazidas pelo Novo Código de Processo Civil aos procedimentos especiais não deve ser feita sob o mero argumento da atualidade e da vocação democrática do Novo Código, devendo-se, sim, analisar com seriedade sua aplicação subsidiária e supletiva aos ritos específicos.

Feitas as considerações acima, passa-se a investigar se é possível a aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica (arts. 133 a 137 do Novo CPC) às execuções fiscais. Em razão das várias formas de redirecionamento de uma execução fiscal para os sócios ou para os administradores, bem como em decorrência das distintas naturezas de créditos que podem ser cobrados por meio desse procedimento especial, acredita-se que conclusões corretas não prescindem de um estudo do direito material que estabelece normas de responsabilidade. Alguns questionamentos evidenciam essa necessidade: em se tratando de uma execução fiscal tributária, há normas que regem a responsabilidade tributária do sócio-gerente ou do administrador no Código Tributário Nacional. Nesse caso, estar-se-ia diante de uma hipótese clássica de desconconsideração da personalidade jurídica? Em se tratando de sócio de sociedade de responsabilidade limitada que não possui poderes de administração ou de gerência, é possível a sua responsabilização, caso se demonstre haver confusão patrimonial ou abuso de personalidade jurídica? Nesse caso, estar-se-ia diante de uma hipótese clássica de desconconsideração da personalidade jurídica? Do mesmo modo, em se tratando de execução de dívida ativa não tributária, eventual responsabilização de sócio-gerente decorre exclusivamente da *disregard doctrine*? Seria possível a responsabilização do sócio sem poderes de gerência e de terceiros?

Perceba-se que somente a partir de reflexões sobre as normas de direito material que envolvem as diferentes hipóteses de responsabilidade de sócios (com e sem poderes de gerência), tanto em obrigações tributárias quanto em obrigações não tributárias, poder-se-á chegar a conclusões sérias acerca da aplicação do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica às execuções fiscais. Ao contrário do que aqui se defende, alguns autores e profissionais da área jurídica têm justificado a aplicabilidade ou

a inaplicabilidade do incidente de desconconsideração com base em critérios genéricos, unicamente processuais ou mesmo de ordem prática. Em defesa da plena aplicação do incidente às execuções fiscais, assim expõem Caio de Sá Dal'Col e Lívia Dalla Bernardina Abreu:

Nesse contexto, percebe-se, pois, que a responsabilidade tributária dos sócios referida no art. 135 do CTN insere-se no âmbito da desconconsideração da personalidade jurídica. Assim como o art. 50 do CC/2002 deve ser aplicado nos casos que envolvam direitos civis por meio do novel incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, o art. 135 do CTN deve ser aplicado nas execuções fiscais também pelo incidente de desconconsideração de personalidade jurídica.

Ademais, por não existir na LEF (Lei nº 6.830/80) qualquer previsão no que diz respeito ao procedimento a ser tomado nas hipóteses de redirecionamento da execução e, sendo o Código de Processo Civil ser aplicado *[sic]* subsidiariamente à Lei nº 6.830/80, deve ser aplicado o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica.

Por conferir ao possível atingido pela medida o direito de se manifestar e contribuir para a decisão do magistrado em incluí-lo ou não no processo em curso, de forma a evitar a prática de arbitrariedades, a utilização do novo incidente se faz imprescindível para proteger as garantias do cidadão.¹⁸

As críticas às ideias acima expostas são de várias ordens: (i) primeiramente, não se pode afirmar, sem uma análise aprofundada, que a responsabilidade tributária dos sócios referida no art. 135 do CTN configura hipótese da *disregard doctrine*; (ii) o Código Tributário Nacional não se aplica a todas as execuções fiscais, mas somente àquelas que visam à cobrança da dívida ativa tributária; (iii) a ausência de previsão literal e expressa na Lei nº 6.830/80 não é suficiente para se concluir que uma norma do Código de Processo Civil guarda compatibilidade com o rito especial; (iv) não se pode tomar como imprescindível o incidente de desconconsideração - forma processual - para que se considere observado o princípio contraditório, já tendo sido o rito da execução fiscal submetido ao crivo da jurisprudência sob a égide da Constituição Federal de 1988 sem que se consolidasse entendimento por sua inconstitucionalidade neste particular.

18 ARAÚJO, José Henrique Mouta; CUNHA, Leonardo Carneiro da (Org.). **Advocacia Pública**. Salvador: Juspodivm, 2015, p. 72-73.

De outra banda, a Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM) divulgou 62 (sessenta e dois) enunciados voltados a orientar a Magistratura acerca da aplicação do Novo Código de Processo Civil. Entre os enunciados aprovados está o de nº 53, que a seguir se transcreve: “*O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 do CPC/2015*”.¹⁹ A Escola da Magistratura Regional Federal da 2ª Região também divulgou enunciados extraídos de debates travados no Fórum de Execuções Fiscais (FOREXEC). Interessa-nos, neste trabalho, o enunciado nº 6: “*A responsabilidade tributária regulada no art. 135 do CTN não constitui hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, não se submetendo ao incidente previsto no art. 133 do CPC/2015*”.²⁰

Conquanto os dois enunciados sejam uníssonos no sentido da inaplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica às execuções fiscais, carecem de fundamentação razoável que justifique o entendimento firmado. No caso do enunciado nº 53 da ENFAM sequer restou referido um fundamento determinante para a posição adotada. Já na conclusão oriunda do FOREXEC, embora explicitado que a previsão do art. 135 do CTN não se trata de hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, e que, por isso, o incidente trazido pelo art. 133 do Novo Código de Processo Civil não deve ser aplicado às execuções fiscais, não se apresenta solução para as diferentes hipóteses de redirecionamento em uma execução fiscal, nem se atenta para a circunstância de que também existem execuções fiscais de créditos não tributários.

Apresentado o panorama acima, passa-se a analisar a aplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no Novo Código de Processo Civil às execuções fiscais.

19 ESCOLA NACIONAL DE FORMAÇÃO E APERFEIÇOAMENTO DE MAGISTRADOS MINISTRO SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA. **O Poder Judiciário e o Novo Código de Processo Civil: Enunciados Aprovados**. Disponível em: <<http://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERS%C3%83O-DEFINITIVA-.pdf>>. Acesso em: 12 de dezembro de 2015.

20 ESCOLA DA MAGISTRATURA REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO. **Enunciados do Fórum de Execuções Fiscais de 2015: os impactos do novo Código de Processo Civil na execução fiscal**. Disponível em: <<http://www.trf2.gov.br/emarf/documents/enunciadosforexec2015.pdf>>. Acesso em: 12 de dezembro de 2015.

3.1 As Execuções Fiscais de Crédito Tributário e a Responsabilidade Prevista no art. 135 do CTN

O artigo 135, III, do CTN, é o fundamento legal utilizado, tanto pela doutrina quanto pela jurisprudência, para as hipóteses de redirecionamento de uma execução fiscal tributária ao sócio-gerente ou administrador da sociedade executada.²¹ Parte da doutrina confere ao dispositivo interpretação bastante restritiva. Primeiramente, defende que somente seria possível a responsabilização do sócio-gerente pelas *obrigações tributárias que resultem, de forma imediata, de um ato por ele praticado* com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Sustenta que o artigo apenas se aplicaria às hipóteses em que, *por dolo*, o sócio-gerente atuasse *em prejuízo da sociedade*, exorbitando os poderes que lhe são conferidos pela lei, pelo estatuto ou pelo contrato social. Por fim, conclui que, em razão da referência a uma responsabilidade *pessoal*, quando houvesse a responsabilização do sócio-gerente com base neste dispositivo, estaria excluída a responsabilidade da sociedade - contribuinte -, sobretudo se considerado seu prejuízo decorrente da atuação exorbitante do sócio-gerente. Nesse sentido é a doutrina de Renato Lopes Becho:

Conforme exposto, entendemos que a melhor compreensão para o art. 135 é considerá-lo correlato ao art. 158 da Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas). Significa dizer que, quando os responsáveis tributários realizaram atos *lícitos contra* o interesse do contribuinte e que signifiquem descumprimento da legislação que liga um e outro (contribuinte e responsável), esses responderão pessoalmente pelos créditos tributários decorrentes de seus atos. Nos termos como positivado pelo legislador, como o responsável terá agido *contra os interesses do contribuinte*, este será excluído da ação de cobrança (responsabilidade *pessoal* do terceiro).²²

Sacha Calmon Navarro Coêlho também adota a posição acima exposta. Contudo, acrescenta em seus argumentos a existência de um viés de proteção

21 Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...] III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

22 BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 102.

ao Fisco no dispositivo.²³ Com a devida vênia, não se pode concordar com a interpretação restritiva feita pelos eminentes autores. A persistir esse entendimento, haverá um esvaziamento do âmbito de incidência da norma, bem como se reduzirão significativamente as formas de proteção do crédito tributário. Note-se que a interpretação empreendida atribui ao dispositivo a incidência sobre uma hipótese que pouco se observa na prática, qual seja o posicionamento do sócio-gerente contra a empresa para a obtenção de benefícios particulares. A experiência prática no acompanhamento de execuções fiscais revela que a aplicação do art. 135, III, do CTN, ocorre porque o sócio-gerente atua para eximir a sociedade de suas obrigações tributárias. Convergem, assim, os interesses do sócio e da sociedade, em prejuízo do Fisco.

A referência à *pessoalidade* da responsabilidade do sócio-gerente, conforme prevista na lei, não implica a *exclusividade* que parte da doutrina identifica. Apenas se diz que, nas hipóteses ali previstas, o patrimônio pessoal das pessoas indicadas será atingido, sem que isso signifique que o contribuinte estará eximido da responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária. Logo, há uma ampliação da responsabilidade, para que o Fisco, lesado pela conduta do sócio - repise-se, com interesse convergente com o da sociedade - tenha a possibilidade de buscar a satisfação de seu crédito tanto no patrimônio da sociedade quanto no patrimônio do sócio-gerente. Interpretar a lei de forma diversa é incentivar a atuação fraudulenta de agentes mal intencionados, que facilmente se desfariam de seus bens e suportariam as execuções fiscais, desviando da sociedade as consequências do descumprimento de suas obrigações tributárias.

O art. 158 da Lei nº 6.404/76, utilizado como reforço argumentativo na exposição do Professor Renato Lopes Becho, assim dispõe:

Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder:

- I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo;
- II - com violação da lei ou estatuto.

23 COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 638.

A primeira parte do artigo observa, naturalmente, o princípio da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas. O administrador, ao exercer a “apresentação” da sociedade, não se vincula, enquanto pessoa física, às obrigações contraídas. A segunda parte do dispositivo, por sua vez, estipula a possibilidade de o administrador responder pelas obrigações contraídas com culpa ou dolo, ou fora dos poderes a ele conferidos, que tenham causado prejuízo à sociedade. Ocorre que, mesmo nessa hipótese, sob a ótica externa, ou seja, da responsabilidade da pessoa jurídica perante o terceiro de boa-fé que com ela contraiu a obrigação, a responsabilidade da companhia é mantida, reservando-se para o plano interno - *interna corporis* - a análise da responsabilidade pessoal do administrador. Nesse sentido é o entendimento do Superior Tribunal de Justiça:

DIREITO EMPRESARIAL. RESPONSABILIDADE CIVIL. SOCIEDADE ANÔNIMA. DIRETORIA. ATOS PRATICADOS COM EXCESSO DE PODER E FORA DO OBJETO SOCIAL DA COMPANHIA (ATOS ULTRA VIRES). RESPONSABILIDADE INTERNA CORPORIS DO ADMINISTRADOR. RETORNO FINANCEIRO À COMPANHIA NÃO DEMONSTRADO. ÔNUS QUE CABIA AO DIRETOR QUE EXORBITOU DE SEUS PODERES. ATOS DE MÁ GESTÃO. RESPONSABILIDADE SUBJETIVA. OBRIGAÇÃO DE MEIO. DEVER DE DILIGÊNCIA. COMPROVAÇÃO DE DOLO E CULPA. INDENIZAÇÃO DEVIDA. RESSALVAS DO RELATOR.

1. As limitações estatutárias ao exercício da diretoria, em princípio, são, de fato, matéria interna corporis, inoponíveis a terceiros de boa-fé que com a sociedade venham a contratar. E, em linha de princípio, tem-se reconhecido que a pessoa jurídica se obriga perante terceiros de boa-fé por atos praticados por seus administradores com excesso de poder. Precedentes. 2. Nesse passo, é consequência lógica da responsabilidade externa corporis da companhia para com terceiros contratantes a responsabilidade interna corporis do administrador perante a companhia, em relação às obrigações contraídas com excesso de poder ou desvio do objeto social. 3. Os atos praticados com excesso de poder ou desvio estatutário não guardam relação com a problemática da eficiência da gestão, mas sim com o alcance do poder de representação e, por consequência, com os limites e possibilidades de submissão da pessoa jurídica - externa e internamente. Com efeito, se no âmbito externo os vícios de representação podem não ser aptos a desobrigar a companhia para com terceiros - isso por apreço à boa-fé, aparência e tráfego empresarial -, no âmbito interno fazem romper o nexo de imputação do ato à sociedade empresarial. Internamente, a pessoa jurídica não se obriga por ele, exatamente porque manifestado por quem não detinha poderes para tanto. Não são imputáveis à sociedade exatamente porque o são ao administrador que exorbitou dos seus poderes. 4. Portanto, para além dos danos reflexos

*eventualmente experimentados pela companhia, também responde o diretor perante ela pelas próprias obrigações contraídas com excesso de poder ou fora do objeto social da sociedade. [...]*²⁴ (Grifo nosso)

Veja-se, assim, que perante terceiros é mantida a responsabilidade da pessoa jurídica, ainda que o ato do qual decorra o prejuízo haja sido praticado com excesso de poderes ou com culpa ou dolo pelo administrador. Portanto, o sistema existente no Direito Empresarial não constitui fundamento razoável para que se defenda que, perante o Estado, nas obrigações tributárias, a aplicação do art. 135 do CTN exclui a responsabilidade da sociedade pelo tributo e a exigibilidade da exação na execução fiscal. Desse modo, segue-se, aqui, a doutrina de Ricardo Lobo Torres, que rechaça o entendimento de que a responsabilização do sócio-gerente, nos termos do art. 135, III, CTN, exclui a da pessoa jurídica. Confira-se:

Outra coisa é a responsabilidade de que cuida o art. 135. Nela existe a solidariedade *ab initio*, e o responsável se coloca junto do contribuinte desde a ocorrência do fato gerador. Pouco importa, nesses casos, que o contribuinte tenha ou não patrimônio para responder pela obrigação tributária. A Fazenda credora pode dirigir a execução contra o contribuinte ou o responsável.²⁵

Ainda no que toca à interpretação do art. 135 do CTN, deve-se esclarecer, na esteira da doutrina de Hugo de Brito Machado, que mesmo que a redação do artigo mencione a responsabilidade do sócio-gerente por obrigações *resultantes* de atos praticados com excesso de poder ou por infração à lei, estatuto ou contrato social, a restrição da hipótese aos casos em que a obrigação tributária já nasce em decorrência direta de atos irregulares representaria injustificável redução no alcance da norma jurídica.²⁶ Há, contudo, que se avaliar o *grau da infração* praticada para se verificar a responsabilidade do sócio-gerente. Nesse diapasão, entende-se que o mero inadimplemento do tributo não configura razão suficiente

24 BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. 4ª Turma. REsp 1.349.233/SP. Relator Ministro Luis Felipe Salomão. DJe 05/12/2015.

25 TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 8 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001, p. 238.

26 MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 169.

para o redirecionamento da execução fiscal ao sócio²⁷. Destaca-se, ainda, que a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido ora defendido, tanto em relação à manutenção da sociedade quando do redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente, quanto no que concerne à possibilidade de redirecionamento em razão de atos posteriores ao nascimento da obrigação tributária.²⁸

Apresentada a matriz do redirecionamento da execução fiscal tributária para o sócio-gerente em decorrência da prática de ato com excesso de poderes ou com infração à lei, ao estatuto ou ao contrato social, conforme a norma extraída do art. 135, III, CTN, deve-se investigar se a hipótese consiste em uma manifestação positivada da *disregard doctrine*.

O Código Tributário Nacional define os sujeitos passivos da obrigação tributária, que podem ser *contribuintes* ou *responsáveis*. Nos termos do art. 121, I, CTN, contribuinte é o sujeito passivo que “*tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador*”. Por sua vez, o art. 121, II, CTN, estabelece que o sujeito passivo é responsável quando, “*sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei*”. Sobre a matéria, esclarece Luciano Amaro:

[...] a identificação do *sujeito passivo da obrigação principal* (gênero) depende apenas de verificar quem é a *pessoa que, à vista da lei, tem o dever legal de efetuar o pagamento da obrigação*, não importando indagar qual o tipo de relação que ela possui com o fato gerador. Qualquer que seja o liame em razão do qual tenha sido posta no polo passivo da obrigação principal, ela recebe a designação genérica de *sujeito passivo da obrigação principal*.²⁹

O próprio Código Tributário Nacional traz hipóteses de responsabilidade tributária. É o que ocorre no art. 135, inciso III, cujo âmbito de aplicação foi acima demonstrado. Destarte, por se tratar de disposição expressa de lei que atribui a terceiro - ainda que, no caso, juntamente com o contribuinte - a responsabilidade pelo pagamento do tributo, entende-se haver um vínculo

27 Súmula nº 430 do Superior Tribunal de Justiça: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente".

28 BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. REsp 1.455.490/PR. Relator Ministro Herman Benjamin. DJe 25/09/2014.

29 AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 298.

direto, criado pela lei, entre o sócio-gerente e a obrigação tributária, não se podendo falar que a responsabilidade tributária de que ora se trata decorre de uma manifestação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica.

Não há, portanto, relação entre o redirecionamento da execução fiscal fundado na responsabilidade do sócio-gerente ou do administrador por obrigações tributárias pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou de estatutos e a *disregard doctrine*. Trata-se, sim, de hipótese de sujeição passiva tributária decorrente de lei (art. 121, II, c/c art. 135, III, ambos do CTN). Por conseguinte, não se deve observar o rito do incidente de desconsideração da personalidade jurídica trazido pelo Novo Código de Processo Civil. Confira-se, no mesmo sentido, a conclusão de José Aurino de Melo Filho:

Em todo caso, como o incidente trata, apenas, da responsabilização em razão da desconsideração da personalidade jurídica em sentido estrito (conforme disciplina o artigo 50 do Código Civil e outras normas específicas, que prescrevem a desconsideração em nichos delimitados, como o artigo 28 do Código de Defesa do Consumidor), não de outras formas de responsabilização dos sócios, que não exigem a desconsideração, entendemos que não se aplica no caso de responsabilização em razão da dissolução irregular, que não é realizada com base no art. 50 do CC (nem em normas de ramos do direito específicos), mas, sim, no caso de débitos tributários, do art. 135, II, do Código Tributário Nacional [...]. Como o NCPC limita a aplicação do incidente aos casos de desconsideração, e não se tratando a responsabilidade por débitos fiscais em razão da dissolução irregular caso de desconsideração da personalidade jurídica; mas, sim, de responsabilização “*do sócio, nos termos da lei*”, inaplicável, aqui, o incidente, devendo-se ser mantida a sistemática atual, de pedido por simples petição nos autos da execução fiscal.³⁰

Diante do que se expôs no presente tópico, chegam-se às seguintes conclusões parciais: (i) o fundamento legal para o redirecionamento da execução fiscal de crédito tributário para o sócio-gerente é o art. 135, III, CTN, que deve ser interpretado segundo os seguintes vetores: (i.1) a referência à *pessoalidade* da responsabilidade do sócio-gerente, conforme prevista na lei, não implica a *exclusividade* que parte da doutrina identifica,

30 MELO FILHO, José Aurino de (Org.). **Execução Fiscal Aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4 ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2015, p. 450-51.

mas sim que, nas hipóteses ali previstas, o patrimônio pessoal das pessoas indicadas será atingido, sem que isso signifique que o contribuinte estará eximido da responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária; (i.2) a responsabilidade do sócio-gerente não se limita às obrigações tributárias que decorram diretamente de seus atos praticados com excesso de poder ou por violação à lei, ao contrato social ou ao estatuto; (i.3) a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido das conclusões (i.1) e (i.2), tanto em relação à manutenção da sociedade quando do redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente, quanto no que concerne à possibilidade de redirecionamento em razão de atos posteriores ao nascimento da obrigação tributária; (ii) não há relação entre o redirecionamento da execução fiscal fundado na responsabilidade do sócio-gerente ou do administrador por obrigações tributárias pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou de estatutos e a *disregard doctrine*, sendo o redirecionamento, nesse caso, consequência da sujeição passiva tributária decorrente de lei (art. 121, II, c/c art. 135, III, ambos do CTN); (iii) por não consistir em manifestação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, na hipótese de redirecionamento da execução fiscal de que ora se trata não se deve observar o rito do incidente trazido pelos arts. 133 a 137 do Novo Código de Processo Civil.

3.2 As Execuções Fiscais de Crédito não Tributário

A execução fiscal é o procedimento previsto em lei por meio do qual a Fazenda Pública executa os créditos tributários e não tributários inscritos em dívida ativa e constantes de título executivo extraído unilateralmente: a certidão de dívida ativa (CDA). No tópico anterior, procedeu-se à análise da aplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica às execuções fiscais de créditos tributários, chegando-se à conclusão de que o rito previsto nos arts. 133 a 137 do Novo Código de Processo Civil não deve ser utilizado para o redirecionamento para os sócios-gerentes ou para os administradores nessa modalidade de execução fiscal. Passa-se, aqui, a perquirir se o incidente aplica-se às execuções fiscais de créditos não tributários.

A análise da aplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica às execuções fiscais não tributárias passa, necessariamente, pela identificação na legislação de fundamento autônomo para o redirecionamento, que represente hipótese distinta do *desvio de finalidade* ou da *confusão patrimonial*, pressupostos da *disregard doctrine* contidos no art. 50 do Código Civil. É dizer: faz-se mister pesquisar se há fundamento legal específico a imputar ao sócio-gerente ou ao administrador a responsabilidade pelo pagamento do débito contraído em nome da sociedade.

Há dois dispositivos legais - um dos quais já trabalhado alhures - que trazem fundamento legal para o redirecionamento da execução fiscal não tributária para o sócio-gerente ou para o administrador. O primeiro deles - art. 10 do Decreto nº 3.708/19 - trata da responsabilidade do sócio gerente da sociedade por quotas de responsabilidade limitada; já o segundo - art. 158 da Lei nº 6.404/76 - trata de igual responsabilidade no âmbito das sociedades anônimas.³¹

Como bem observa João Aurino de Melo Filho, as regras acima transcritas prescrevem a responsabilidade do sócio-gerente, sem afastar a da pessoa jurídica, em razão de atos específicos por ele praticados, não se confundindo com a desconsideração da personalidade jurídica, que tem pressupostos próprios.³² Logo, verificada a prática de ato com excesso de poderes ou infração à lei, a estatuto ou a contrato social, exsurge a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal de crédito não tributário ao sócio-gerente, que passa a responder solidariamente com a sociedade pelos débitos contraídos. Repisa-se, aqui, o que já se disse quando da análise empreendida quanto aos créditos tributários: a reparação de eventuais prejuízos causados à sociedade ocorre no plano interno, podendo a sociedade, os demais sócios ou os acionistas reaverem os prejuízos decorrentes da má-

31 Decreto nº 3.708/19, art. 10. Os socios gerentes ou que derem o nome á firma não respondem pessoalmente pelas obrigações contrahidas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidaria e illimitadamente pelo excesso de mandato e pelos actos praticados com violação do contracto ou da lei.

Lei nº 6.404, art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II - com violação da lei ou do estatuto. [...]

32 Id. Ibid., p. 451.

atuação do sócio com poderes de gerência; no plano externo, ou seja, diante de terceiros em face dos quais as dívidas foram contraídas - entre eles a Fazenda Pública -, deve-se proteger a aparência de legitimidade da atuação do sócio-gerente, bem como a boa-fé do terceiro. Isso implica que poderá a Fazenda Pública dirigir sua cobrança *tanto em face da sociedade quanto em face do sócio-gerente ou do administrador*.

O Superior Tribunal de Justiça pacificou entendimento, em sede de recurso especial representativo da controvérsia, no sentido da possibilidade de redirecionamento de execução fiscal de dívida ativa não tributária em virtude de dissolução irregular de pessoa jurídica, *utilizando como fundamento legal o art. 10 do Decreto n° 3.078/19 e o art. 158 da Lei n° 6.404/76*. Confira-se:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL DE DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA EM VIRTUDE DE DISSOLUÇÃO IRREGULAR DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 10, DO DECRETO N. 3.078/19 E ART. 158, DA LEI N. 6.404/78 - LSA C/C ART. 4º, V, DA LEI N. 6.830/80 - LEF. [...] 3. *É obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade. A regularidade desses registros é exigida para que se demonstre que a sociedade dissolveu-se de forma regular, em obediência aos ritos e formalidades previstas nos arts. 1.033 à 1.038 e arts. 1.102 a 1.112, todos do Código Civil de 2002 - onde é prevista a liquidação da sociedade com o pagamento dos credores em sua ordem de preferência - ou na forma da Lei n. 11.101/2005, no caso de falência. A desobediência a tais ritos caracteriza infração à lei. 4. Não há como compreender que o mesmo fato jurídico “dissolução irregular” seja considerado ilícito suficiente ao redirecionamento da execução fiscal de débito tributário e não o seja para a execução fiscal de débito não-tributário. “Ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio”. O suporte dado pelo art. 135, III, do CTN, no âmbito tributário é dado pelo art. 10, do Decreto n. 3.078/19 e art. 158, da Lei n. 6.404/78 - LSA no âmbito não-tributário, não havendo, em nenhum dos casos, a exigência de dolo. [...]”³³ (Grifou-se)*

Portanto, é possível acrescentar as seguintes conclusões parciais: (iv) há fundamento legal próprio para a responsabilização dos sócios-gerentes e dos administradores por débitos não tributários contraídos pela sociedade em face de terceiros, com pressupostos específicos para referida responsabilização,

33 BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. 1ª Seção. REsp 1.371.128/RS. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. DJe 19/09/2014.

retirados do art. 10 do Decreto n° 3.708/19 e do art. 158 da Lei n° 6.404/76, não se tratando referida responsabilização de manifestação da *disregard doctrine* e, sendo assim, (v) não deve ser utilizado o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto nos arts. 133 a 137 do Novo Código de Processo Civil para que se proceda ao redirecionamento das execuções fiscais de créditos não tributários aos sócios-gerentes e aos administradores de sociedades limitadas³⁴ e de sociedades anônimas.

3.3 A Responsabilidade de Sociedades, de Terceiros e de Sócios sem Poderes de Gerência em Razão da Configuração de Grupo Econômico

Os grupos econômicos são integrados por pessoas jurídicas distintas, em tese com patrimônios próprios, incomunicáveis entre si e entre elas e seus sócios. Sobre essa forma de ligação societária, ensina Suzy Elizabeth Cavalcante Koury:

O grupo de empresas visa à realização da concentração, assegurando uma unidade de direção entre pessoas jurídicas que chegam a ser dependentes umas das outras, sem que suas personalidades sejam verdadeiramente afetadas. Com efeito, a personalidade jurídica de cada uma das empresas do grupo revela a autonomia formal das unidades que o compõem, apesar de elas visarem aos mesmos objetivos e encontrarem-se, na realidade, submetidas à unidade de direção.³⁵

A doutrina estabelece uma série de classificações entre as modalidades de grupos econômicos, podendo-se, contudo, destacar a existência de *grupos de fato*, nos quais há uma relação de controle ou coligação entre sociedades, e os *grupos de direito*, em que a composição de esforços é formalizada por uma convenção registrada na Junta Comercial.³⁶ Faz-se, ainda, importante distinção entre *grupos de coordenação*, que se caracterizam pela unidade de

34 Nos termos do art. 980-A, §6º, CC, em redação dada pela Lei n° 12.441/2011, "*Aplicam-se à empresa individual de responsabilidade limitada, no que couber, as regras previstas para as sociedades limitadas*". Destarte, também em relação à empresa individual de responsabilidade limitada (EIRELI) são válidas as conclusões a que se chega.

35 KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. Op. Cit., 2011, p. 62.

36 COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. v. 2. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 502.

direção entre sociedades juridicamente autônomas, com relações de índole igualitária, voltadas à harmonização da política empresarial, e *grupos de subordinação*, nos quais prevalece a unidade de controle, com a dominação de controle da atividade da subordinada.³⁷

Conquanto se reconheça a importância dos grupos econômicos para a potencialização da produtividade e do lucro, bem como para a racionalização dos custos³⁸, não se pode negar que as relações estabelecidas entre as sociedades que os compõem, bem como entre elas e seus sócios, consistem em grande desafio para a definição da sujeição passiva das obrigações tributárias contraídas pelas sociedades. Por vezes os grupos são utilizados para fraudar credores, com a concentração dos débitos em pessoa jurídica em situação de insolvência e dos créditos em pessoa jurídica com saúde financeira e operacional e vasto patrimônio. Casos há em que a concentração de ativos é feita nas pessoas físicas dos sócios, deixando-se a sociedade sem bens idôneos para a satisfação de eventuais execuções.

Na realidade, cada grupo econômico apresenta nuances em seu arranjo estrutural e operacional que impõem uma análise detida na fiscalização do cumprimento das obrigações tributárias de cada sociedade integrante e da movimentação escritural, patrimonial e financeira dentro do grupo. Para o objetivo deste estudo, deve-se perquirir a possibilidade e a extensão da responsabilidade por créditos cobrados em uma execução a outras sociedades integrantes de um grupo econômico, ou a pessoas físicas - sócios ou não - que escondem em seu nome patrimônio da sociedade empresária, bem como se, nesses casos, o fundamento jurídico para o redirecionamento da execução é a teoria da desconsideração da personalidade jurídica. A partir disso, poder-se-á verificar a via processual adequada para a caracterização do grupo econômico e, sobretudo, se o incidente trazido pelos arts. 133 a 137 do Novo Código Civil deve ser utilizado.

Analisando-se os dispositivos até então utilizados para fundamentar a responsabilidade de terceiros por débito da sociedade (art. 135, III, CTN; art. 10, Decreto nº 3.708/19 e; art. 158, Lei nº 6.404/76), percebe-se que seu âmbito de aplicação limita-se às hipóteses de responsabilização de

37 KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. Op. Cit., 2011, p. 63.

38 Id. Ibid., p. 62.

sócios-gerentes ou de administradores em decorrência de atos praticados com excesso de poderes ou com violação à lei, ao estatuto ou ao contrato social.

A leitura do Código Tributário Nacional fornece, em seu art. 124, I, ferramenta para a responsabilização de sociedades integrantes de grupos econômicos. Nos termos da redação do dispositivo, “São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. No entanto, quanto à aplicação do art. 124, I, CTN, o Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento segundo o qual a solidariedade apenas se faz presente quando as sociedades integrantes do grupo econômico realizam conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Confira-se a seguinte ementa de julgado do Superior Tribunal de Justiça:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO DE INSTRUMENTO. PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. EXISTÊNCIA DE CONGLOMERADO FINANCEIRO. REEXAME DE PROVAS. SÚMULA 7/STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA. DESPROVIMENTO. 1. A comprovação de que o BANCO e a ARRENDADORA MERCANTIL constituem partes de uma única organização econômica está atrelada aos aspectos fático-probatórios da causa, cujo reexame é inviável em sede de recurso especial, tendo em vista a circunstância obstativa decorrente do disposto na Súmula 7/STJ. 2. “Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas” (HARADA, Kiyoshi. “Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador”). 3. Agravo regimental desprovido.³⁹ (Grifou-se)

Desse modo, à luz da interpretação conferida pelo Superior Tribunal de Justiça, o art. 124, I, CTN, não fornece, por si só, fundamento legal para o redirecionamento da execução fiscal a sociedades de um mesmo grupo econômico ou aos sócios sem poder de gerência. Nesses casos, o fator

39 BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. 1ª Turma. AgRg no Ag 1.055.860/RS. Relatora Ministra Denise Arruda. DJe 26/03/2009.

determinante para a responsabilização consiste na existência de *confusão patrimonial* entre as sociedades integrantes do grupo e entre elas e seus sócios, bem como o *abuso da personalidade jurídica*, haja vista que o princípio da autonomia da pessoa jurídica é utilizado com o intuito de dificultar o adimplemento das obrigações tributárias e de cometer fraudes.⁴⁰

Ora, como o pressuposto fático para a responsabilização das sociedades integrantes do grupo econômico e de sócios sem poder de gerência é a confusão patrimonial e o abuso de personalidade jurídica, incide à hipótese a regra do art. 50 do Código Civil, que trata da *disregard doctrine*. Desse modo, entende-se que, quando formulado requerimento de redirecionamento com base nesse fundamento, no âmbito de uma execução fiscal, deve ser observado o incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto nos arts. 133 a 137 do Novo Código de Processo Civil. Não obstante, há importantes ponderações a serem feitas em consideração à sistemática do processo tributário. O reconhecimento de grupos econômicos de fato, com

40 PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. ABUSO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ART. 50 DO CÓDIGO CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA PELO PAGAMENTO DAS OBRIGAÇÕES FISCAIS. PRETENSÃO DE REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7 DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. I. A contribuinte pretende, com o seu Recurso Especial, que seja afastado o reconhecimento da existência do grupo econômico e, por conseguinte, a sua responsabilidade solidária, pelo adimplemento das obrigações tributárias devidas pela empresa União Serviços Comerciais S.A., sob o argumento de que não fora comprovada a confusão patrimonial e/ou o desvio de finalidade, exigidos pelo art. 50 do Código Civil. II. A Corte de origem, com lastro no art. 50 do Código Civil, firmou o posicionamento de que seria viável a responsabilização solidária das empresas integrantes do mesmo grupo econômico pelo pagamento das dívidas fiscais, quando comprovado o abuso de personalidade jurídica das sociedades. Asseverou, ainda, que, no caso dos autos, a documentação colacionada foi hábil a comprovar o abuso da personalidade jurídica das sociedades União Serviços Comerciais S.A. (antiga Kohlbach S.A.) e Kcel Motores e Fios Ltda. (antiga Kolhbach Condutores Eletrolíticos Ltda.), consubstanciado na *confusão patrimonial*, sobretudo diante da constatação de que as sociedades possuíam idêntico quadro societário e, além disso, compartilhavam instalações e empregados. III. Dessarte, tal como consignado na decisão ora agravada, somente com o reexame do conjunto fático-probatório dos autos seria possível verificar a não ocorrência do abuso da personalidade jurídica, reconhecido pelo Tribunal de origem, de forma a se afastar a caracterização do grupo econômico e, por conseguinte, a responsabilidade solidária que foi atribuída à ora agravante. IV. Assim, é de se reconhecer a incidência da Súmula 7 do STJ, como óbice ao processamento do Recurso Especial. V. Agravo Regimental improvido. (BRASIL, Superior Tribunal de Justiça. 2ª Turma. AgRg no AREsp 561.328/SC. Relatora Ministra Assusete Magalhães. DJe 20/08/2015). (Grifou-se)

sujeição do patrimônio de sociedades e, por vezes, de sócios e de terceiros a obrigações em face da Fazenda Pública, não se dá apenas no âmbito de uma execução fiscal. Para essa finalidade, é comum o manejo da *ação cautelar fiscal*, procedimento previsto pela Lei nº 8.397/1992, como se pode extrair da leitura da seguinte ementa de julgado recente do do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul:

AGRAVO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DIREITO TRIBUTÁRIO. MEDIDA CAUTELAR FISCAL. GRUPO ECONÔMICO. RECONHECIMENTO LIMINAR. INCLUSÃO DO ESCRITÓRIO DE CONTABILIDADE. MANUTENÇÃO DA MEDIDA. PODER GERAL DE CAUTELA. FUMUS BONI IURIS E PERICULUM IN MORA. *A análise dos quadros societários, demonstrando a correlação entre empresas e sócios, com atuação no mesmo ramo de restaurante e galeteria, explorando a marca em sistema de franquia, gerida pelos mesmos membros da família, ao longo dos anos constituindo débitos tributários impagos, permite reconhecer a formação de grupo econômico das empresas, incluindo-se também escritório de contabilidade e contador, o qual é sócio de uma das empresas. Aplicação do art. 4º e parágrafos da Lei nº 8.397/92. Medida determinada com base no poder geral de cautela do Juiz, presentes o fumus boni iuris e o periculum in mora. Possibilidade de aprofundamento dos fatos analisados pela prova a ser produzida.* BLOQUEIO DE RECEBÍVEIS DE CARTÕES DE CRÉDITO E DÉBITO. CABIMENTO. REDUÇÃO DO PERCENTUAL. PRESERVAÇÃO DO EXERCÍCIO DA ATIVIDADE EMPRESARIAL. Possível o bloqueio sobre recebíveis de cartões de crédito e débito, no caso concreto reduzido ao percentual de 20% sobre as vendas da executada, equivalendo à penhora de dinheiro, considerando-se o sistema de repasse das operadoras. Impossibilidade de constrição sobre a totalidade de recebíveis de cartões de crédito ou débito, medida que inviabilizaria o exercício da atividade empresarial, o que é vedado, não podendo a busca de meios de arrecadação pode corresponder à total paralisação do devedor. Precedentes do TJRS. Agravo desprovido.⁴¹ (Grifo nosso)

A existência de um procedimento específico de natureza cautelar, voltado a evitar que o devedor se exima do pagamento de sua obrigação perante a Fazenda Pública, seja por meio de condutas fraudulentas (art. 2º, II e V, “b”, da Lei nº 8.397/1992, por exemplo), seja em razão de má gestão (como ocorre nas hipóteses do art. 2º, III e VI, da Lei nº 8.397/1992), estabelece um âmbito de proteção ao crédito público dentro do sistema processual que não pode ser ignorado com o advento da nova legislação

41 ESTADO DO RIO GRANDE DO SUL, Tribunal de Justiça. 22ª Câmara Cível. Agravo nº 70063945109. Relator Desembargador Carlos Eduardo Zietlow Duro. DJe 02/04/2015.

processual geral. No procedimento da ação cautelar fiscal, chamam-se à atenção dois dispositivos que deixam evidente a preocupação do legislador em garantir o crédito público: (i) o art. 4º, *caput*, que dispõe que “*A decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação*” e; (ii) o art. 7º, *caput*, segundo o qual “*O Juiz concederá liminarmente a medida cautelar fiscal, dispensada a Fazenda Pública de justificação e de prestação de caução*”.

Note-se que, de acordo com a jurisprudência acima trazida, embora se estivesse a tratar de ação cautelar fiscal, restou consignado que a indisponibilidade de bens de sociedades, sócios e terceiros decorre do *poder geral de cautela do Juiz*, presentes o *fumus boni iuris* e o *periculum in mora*, bem como que a decretação da medida cautelar - ainda que em sede de liminar - não impede o *aprofundamento dos fatos analisados pela prova a ser produzida*. Ora, o poder geral de cautela transcende o processo cautelar, podendo-se manifestar também nas fases de conhecimento e de execução. Por meio dele o Magistrado tem o poder-dever de garantir que, ao final do procedimento, a parte terá acesso ao bem da vida pleiteado ou, no caso de uma execução fiscal, o Estado terá condições de satisfazer o crédito inadimplido com os bens daqueles que devam responder pela execução. Não se pode admitir, assim, que sob o argumento de se possibilitar uma ampla discussão acerca da possibilidade de se redirecionar o feito para outras sociedades, sócios e terceiros, a Fazenda Pública se veja impossibilitada de adotar medidas que garantam o crédito exequendo. Destaque-se que, para o deferimento da medida cautelar, sobretudo do pedido liminar, é necessária a demonstração, em sede de cognição sumária, dos pressupostos fáticos e jurídicos para a responsabilização pretendida. Posteriormente, não se confirmando em cognição exauriente as alegações do Ente Público, poderá o Juiz determinar seja cessada a ordem de indisponibilidade de bens. Frise-se que essa dinâmica, conquanto aqui lida sob a ótica das execuções fiscais e das cautelares fiscais, é geral e diz respeito ao funcionamento do sistema processual como um todo.

O Novo Código de Processo Civil (Lei nº 13.105/2015) simplificou o procedimento para concessão de medidas cautelares. Sob a denominação de tutela provisória, os provimentos de antecipação de tutela e cautelares passaram a ser tratados em conjunto, admitindo-se sua concessão tanto em

caráter antecedente quanto incidental (art. 294). Vale pontuar que a tutela de urgência de natureza cautelar pode ser efetivada por qualquer medida idônea para a asseguarção do direito (art. 301). Embora não haja uma designação expressa da existência de um *processo cautelar*, tal qual previsto no Código de Processo Civil de 1973, reforçou-se o poder geral de cautela do Juiz, que continua com o poder-dever de assegurar o resultado prático do processo por meio da adoção das medidas cautelares necessárias.

Destarte, é preciso ressaltar que, conquanto se reconheça a aplicabilidade do incidente de desconsideração às execuções fiscais quando se pretende o redirecionamento de uma execução fiscal a outra sociedade, a sócio sem poderes de gerência ou a terceiro, em decorrência do reconhecimento de grupo econômico de fato em que estejam presentes os pressupostos do art. 50, CC, deve ser assegurada a possibilidade de utilização de medidas cautelares para garantia do adimplemento do crédito público, inclusive a indisponibilidade de bens. Logo, mesmo que em curso a execução fiscal, permanece aberta a via da ação cautelar fiscal incidental (Lei nº 8.397/1992) e a adoção de medidas cautelares no âmbito da própria execução.

A partir do estudo feito acima, obtêm-se em acréscimo às anteriores as seguintes conclusões: (vi) no caso de redirecionamento de uma execução fiscal a outra sociedade, a sócio sem poderes de gerência ou a terceiro em decorrência do reconhecimento de grupo econômico de fato com fulcro nos pressupostos do art. 50, CC, deverá ser suscitado o incidente de desconsideração da personalidade jurídica (arts. 133 a 137 do NCPC); (vii) no entanto, ainda que em curso a execução fiscal, permanece aberta a via da ação cautelar fiscal incidental (Lei nº 8.397/1992) e a adoção de medidas cautelares no âmbito da própria execução para que, sem que se tenha que esperar todo o curso do incidente, possam-se decretar medidas que garantam o resultado útil da execução, inclusive a indisponibilidade dos bens das pessoas em relação às quais se pretende o redirecionamento.

4 CONCLUSÃO

Neste trabalho, propôs-se a analisar se o incidente de desconsideração da personalidade jurídica trazido pelos arts. 133 a 137 do Novo Código de Processo Civil aplica-se às hipóteses de redirecionamento de execuções fiscais,

regidas pela Lei nº 6.830/80, a sócio-gerente, sócios sem poderes de gerência, terceiros e sociedades integrantes de grupo econômico. Tal incidente consiste na abertura de uma fase de defesa e de instrução, antes que se profira qualquer decisão no sentido de se admitir ou não descon sideração da personalidade jurídica em um caso concreto. Como as execuções fiscais são regidas por lei específica - Lei nº 6.830/80 - e são utilizadas tanto para a cobrança de créditos tributários quanto para a cobrança de créditos não tributários, bem como diante do fato de que a responsabilização de cada uma das pessoas acima identificadas possui fundamento jurídico distinto, passou-se a analisar a legislação que serve de base para cada hipótese de redirecionamento de uma execução fiscal tributária e não tributária, buscando-se identificar em que caso a responsabilização teria por fundamento a aplicação da *disregard doctrine*. A partir disso, foi possível realizar a análise do tratamento processual a ser conferido em cada uma das hipóteses estudadas.

Em se tratando de redirecionamento de execução fiscal de crédito tributário para sócio-gerente, o fundamento legal para o redirecionamento é o art. 135, III, CTN, que deve ser interpretado segundo os seguintes vetores: (i) a referência à *personalidade* da responsabilidade do sócio-gerente, conforme prevista na lei, não implica a *exclusividade* que parte da doutrina identifica, mas sim que, nas hipóteses ali previstas, o patrimônio pessoal das pessoas indicadas será atingido, sem que isso signifique que o contribuinte estará eximido da responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária; (ii) a responsabilidade do sócio-gerente não se limita às obrigações tributárias que decorram diretamente de seus atos praticados com excesso de poder ou por violação à lei, ao contrato social ou ao estatuto; (iii) a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça firmou-se no sentido das conclusões (i) e (ii), tanto em relação à manutenção da sociedade quando do redirecionamento da execução fiscal ao sócio-gerente, quanto no que concerne à possibilidade de redirecionamento em razão de atos posteriores ao nascimento da obrigação tributária; (iv) não há relação entre o redirecionamento da execução fiscal fundado na responsabilidade do sócio-gerente ou do administrador por obrigações tributárias pela prática de atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou de estatutos e a *disregard doctrine*, sendo o redirecionamento, nesse caso, consequência da sujeição passiva tributária decorrente de lei (art. 121, II, c/c art. 135, III, ambos do CTN); (v) por não

consistir em manifestação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, na hipótese de redirecionamento da execução fiscal de que ora se trata não se deve observar o rito do incidente trazido pelos arts. 133 a 137 do Novo Código de Processo Civil.

No que concerne às execuções fiscais de crédito não tributário (vi) há fundamento legal próprio para a responsabilização dos sócios-gerentes e dos administradores por débitos não tributários contraídos pela sociedade em face de terceiros, com pressupostos específicos para referida responsabilização, retirados do art. 10 do Decreto n° 3.708/19 e do art. 158 da Lei n° 6.404/76, não se tratando referida responsabilização de manifestação da *disregard doctrine* e, sendo assim, (vii) não deve ser utilizado o incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto nos arts. 133 a 137 do Novo Código de Processo Civil para que se proceda ao redirecionamento das execuções fiscais de créditos não tributários aos sócios-gerentes e aos administradores de sociedades limitadas e de sociedades anônimas.

Quanto à responsabilidade de sociedades, de terceiros e de sócios sem poderes de gerência em razão da configuração de grupo econômico, com fulcro do art. 50, CC, seja em execução fiscal de crédito tributário seja em execução fiscal de crédito não tributário, (viii) deverá ser suscitado o incidente de desconsideração da personalidade jurídica (arts. 133 a 137 do NCPC); (ix) no entanto, ainda que em curso a execução fiscal, permanece aberta a via da ação cautelar fiscal incidental (Lei n° 8.397/1992) e a adoção de medidas cautelares no âmbito da própria execução para que, sem que se tenha que esperar todo o curso do incidente, possam-se decretar medidas que garantam o resultado útil da execução, inclusive a indisponibilidade dos bens das pessoas em relação às quais se pretende o redirecionamento.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 15 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

ARAÚJO, José Henrique Mouta; CUNHA, Leonardo Carneiro da (Org.). **Advocacia Pública**. Salvador: Juspodivm, 2015.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: direito de empresa**. v. 2. 12 ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 14 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

DIDIER JR., Fredie. **Curso de Direito Processual Civil: teoria geral do processo e processo de conhecimento**. v. 1. 10 ed. Salvador: Juspodivm, 2008.

DINIZ, Maria Helena. **Dicionário Jurídico**. v. 4. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

ESCOLA DA MAGISTRATURA REGIONAL FEDERAL DA 2ª REGIÃO. **Enunciados do Fórum de Execuções Fiscais de 2015: os impactos do novo Código de Processo Civil na execução fiscal**. Disponível em: < <http://www.trf2.gov.br/emarf/documents/enunciadosforexec2015.pdf>>. Acesso em: 12 de dezembro de 2015.

ESCOLA NACIONAL DE FORMAÇÃO E APERFEIÇOAMENTO DE MAGISTRADOS MINISTRO SÁLVIO DE FIGUEIREDO TEIXEIRA. **O Poder Judiciário e o Novo Código de Processo Civil: Enunciados Aprovados**. Disponível em: <<http://www.enfam.jus.br/wp-content/uploads/2015/09/ENUNCIADOS-VERS%C3%83O-DEFINITIVA-.pdf>>. Acesso em: 12 de dezembro de 2015.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Curso de Direito Administrativo**. 10 ed. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2014.

KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (*Disregard doctrine*) e os grupos de empresas**. 3 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

LOPES, Mauro Luís Rocha. **Processo Judicial Tributário: execução fiscal e ações tributárias**. 8 ed. Niteroi: Editora Impetus, 2012.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31 ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

MELO FILHO, José Aurino de (Org.). **Execução Fiscal Aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal**. 4 ed. Salvador: Editora Juspodivm, 2015.

PAULSEN, Leandro; ÁVILA, René Bergmann; SLIWKA, Ingrid Schroder. **Direito Processual Tributário: processo administrativo fiscal e execução fiscal à luz da doutrina e da jurisprudência**. 6 ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2010.

TARTUCE, Flávio. **Manual de Direito Civil**. São Paulo: Método, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 8 ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2001.