

UNIVERSIDADE PRESBITERIANA MACKENZIE

FACULDADE DE DIREITO

FERNANDA SANTOS GONÇALVES

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA APLICADA A GRUPOS ECONÔMICOS E A
POSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DO IDPJ (INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO
DE PERSONALIDADE JURÍDICA) EM SUAS EXECUÇÕES FISCAIS.

São Paulo
2022

FERNANDA SANTOS GONÇALVES

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana
Mackenzie como requisito parcial à obtenção do
título de bacharel em direito.

Orientador: Prof. Dr. Rangel Perrucci Fiorin

São Paulo
2022

São Paulo
2022

FERNANDA SANTOS GONÇALVES

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA APLICADA A GRUPOS ECONÔMICOS E A
POSSIBILIDADE DA APLICAÇÃO DO IDPJ (INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO
DE PERSONALIDADE JURÍDICA) EM SUAS EXECUÇÕES FISCAIS.

Trabalho de conclusão de curso apresentado à
Faculdade de Direito da Universidade Presbiteriana
Mackenzie como requisito parcial à obtenção do
título de bacharel em direito.

Aprovad(o)a em:

BANCA EXAMINADORA

Examinador(a):

Examinador(a):

Examinador(a):

Este trabalho é dedicado à Deus, meus pais e
minha irmã.

Obrigada.

AGRADECIMENTOS

É realmente alarmante o quão difícil a tarefa de escrever essas palavras se tornou, não por falta de gratidão, mas sim, porquê escrever tais agradecimentos representa o fim de uma jornada, solitária por muitas vezes, mas que em sua grande maioria foi compartilhada entre mim e minha família.

Nenhum agradecimento será capaz de converter minha gratidão a meu pai, que sempre foi meu melhor amigo e ouvinte ou a minha mãe que sempre me obrigou a crescer e ser forte, mesmo que o processo não tenha sido em nada cômodo, sempre se mostrou necessário.

Do mesmo modo, gostaria de agradecer a minha irmã, pela parceria e as minhas tias e avós, cada uma tão única e com lições tão importantes.

E ao Mackenzie, lugar que me permitiu encontrar amigos, aprender com os melhores e que sempre estará em minha memória com profundo carinho.

Portanto, dai a cada um o que deveis: a quem tributo, tributo; a quem temor, temor; a quem honra, honra.

(Romanos 13:7)

RESUMO

O presente trabalho tem como premissa a aplicabilidade (ou não), do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica em grupos econômicos em sede de execução fiscal e a responsabilidade tributária destes conglomerados.

Para atingir o escopo do trabalho, nos debruçamos sobre o tema com o auxílio da legislação, doutrina e jurisprudência pátria.

Primeiramente tratamos de pontos chaves, como a diferenciação entre contribuinte e responsável, depois a caracterização de grupos econômicos, adentramos nos pontos chave da desconsideração da personalidade, seus requisitos e sua aplicabilidade e por fim comparamos os entendimentos diversos firmados e suas pontos dissonantes, buscando assim, corroborar com o assunto de forma pertinente.

PALAVRAS CHAVE - Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Grupo Econômico. Interesse comum. Ato ilícito. Desconsideração da Personalidade Jurídica. Redirecionamento.

ABSTRACT

The present paperwork has the objective to verify the applicability (or not), of the disregard of legal entity on economic groups on tax execution process and their tax liability.

To achieve said purpose, and seeking better results, we analyzed legislation, legal theory and judicial jurisprudence.

Firstly, we went through the key points, like the differentiation between the taxpayer and responsible person, after, the characterization of Disregard of legal entity and how it occurs, the requirements and applicability, lastly, we compared the different understandings, seeking subject enhancement.

KEY WORD - Tax liability. Joint and several liability. Economic group. Illicit act Disregard of legal entity.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

CC – Código Civil

CDA – Certidão de Dívida Ativa

CF – Constituição Federal

CTN – Código Tributário Nacional

CPC – Código de Processo Penal

LEF – Lei de Execuções Fiscais

IDPJ – Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica

ITBI - Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis

STJ – Superior Tribunal de Justiça

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	11
1 – NOÇÕES GERAIS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	12
1.1 Sujeito Ativo e Sujeito Passivo	12
1.2 Responsável e Contribuinte	13
1.3 Responsabilidade Tributária	14
1.3.1 Divisão quanto a suas características.....	15
1.3.2 Divisão enquanto norma	16
1.3.3 Responsabilidade tributária por substituição	17
1.3.4 Responsabilidade por Sucessão	18
1.3.5 Responsabilidade de Terceiros	19
1.3.6 Responsabilidade por Infrações	21
1.3.7 Responsabilidade tributária por solidariedade.....	21
1.3.8 Planejamento tributário em grupos econômicos.....	24
1.4 Lançamento Tributário	26
2 – CONCEITO DE GRUPO ECONÔMICO	30
2.1 Grupos de direito e de fato	31
2.2 Teoria da Desconsideração da personalidade jurídica.....	34
2.2.2 Art. 50 do Código Civil	38
2.3 Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos pela prática de ato lícito	40
2.3.1 Responsabilidade dos grupos econômicos pela prática de ato ilícito	41
2.3.2 Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) em grupos econômicos	43
3 – A COBRANÇA JUDICIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: EXECUÇÃO FISCAL	44
3.1 IDPJ e a LEF.....	45
3.2 A figura do Terceiro	46
3.3 Redirecionamento nas execuções fiscais e Desconsideração da Personalidade	47
4 - ENTENDIMENTO DAS TURMAS DO STJ	49
4.1 Entendimento Firmado pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça.....	49
4.2 Entendimento Firmado pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça.....	52
CONCLUSÃO.....	55
BIBLIOGRAFIA	56

INTRODUÇÃO

A atividade fiscal empresarial é, desde os primórdios, objetos de estudos e debates, ante o acelerado desenvolvimento da economia e seus reflexos, restando ao Estado, a Fazenda Pública, as suas procuradorias e aos procuradores estabelecerem bases que garantissem e satisfizessem o crédito tributário por seus contribuintes e responsáveis.

Os grupos econômicos também se mostram um reflexo da sociedade que o compõe, criados com o intuito da angariação de recursos, componentes e mão de obra para o benefício e lucro das empresas que o compõe.

Diante de tal fenômeno, e da não disposição do Código Tributário Nacional - CTN a cerca da responsabilidade societária de tais entes, coube a Administração Pública lidar com o tema, apresentando argumentos que lhe parecessem passíveis para a eventual responsabilização destes em suas execuções fiscais.

Deste modo, o presente trabalho se dispõe a retratar tal relação e suas peculiaridades, avaliando a responsabilidade do grupo e o posicionamento da jurisprudência pátria.

Estruturando a argumentação temos uma pesquisa sobre responsabilidade tributária, do atual posicionamento do Superior Tribunal de Justiça - STJ e dos dispositivos atualmente utilizados para o redirecionamento das execuções, perpassando conceitos introdutórios a matéria.

Como o IDPJ – incidente de desconsideração da personalidade jurídica, o redirecionamento da execução fiscal, o interesse comum e a responsabilidade solidária, tudo com o objetivo de verificar a possibilidade da cobrança do crédito tributário de terceiros integrantes do mesmo grupo econômico.

Sendo a escolha do tema atinente as inúmeras questões que tal imprecisão resulta, como a utilização de justificativas por vezes equivocadas utilizadas para atingir tal responsabilidade e o resultado patrimonial causado.

1 – NOÇÕES GERAIS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Por definição, o termo relação jurídica pode ser conceituado como um vínculo que se estabelece entre pessoas, uma das quais titular de um direito¹, em razão da ocorrência de determinado fato jurídico, sendo tal relação composta por um sujeito ativo, um sujeito passivo e um objeto lícito.

Ao adentrar nas relações jurídico-tributárias faz-se necessário a conceituação desses elementos sob essa esfera.

1.1 Sujeito Ativo e Sujeito Passivo

Inicialmente e consoante ao artigo 119 do CTN² tem-se o sujeito ativo da obrigação, pessoa jurídica de direito público, na figura do Estado, possuidora da supremacia do interesse público e titular da competência para exigir o seu cumprimento. Sendo, via de regra esta “constitucionalmente investida da competência tributária, cabendo a lei contudo, atribuir a pessoa diversa a competência para instituir determinado tributo, caso em que será obrigatória a sua designação no texto da norma”³

Ao falar-se do Estado e da administração pública no âmbito da gestão de finanças estatais, temos a Fazenda Pública como o sujeito ativo tributário, cabendo ressaltar que a expressão “Fazenda” “apresenta-se como sinônimo do Poder Público em juízo, ou do Estado em juízo, ou do ente público em juízo, ou, ainda, da pessoa jurídica de direito público em juízo”⁴, abrangendo a União, os Estados, o Distrito Federal, os Municípios e suas respectivas autarquias e fundações públicas, trata-se desse modo, da personificação do Estado, abrangendo as pessoas jurídicas de direito público quando em juízo.

No outro polo contraprestacional e igualmente definido pelo CTN⁵, tem-se a figura do sujeito passivo, sendo este o titular do dever, aquele de quem a obrigação será exigida e que, segundo a definição de Maria Rita Ferragut,⁶ “Consta obrigatoriamente do polo passivo de uma relação jurídica, única forma que o direito reconhece para obrigar alguém a cumprir determinada conduta”, tal conduta está de encontro com Ataliba que caracteriza o direito como

¹ (ORG.), SIDOU, J. M O. Dicionário Jurídico, 11ª edição. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2016. p.546.

² Art. 119 do CTN. Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento.

³ PEREIRA, Lucas L. Responsabilidade Tributária e Desconsideração da Personalidade Jurídica no novo CPC. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2019. p.13

⁴ DA CUNHA, Leonardo Carneiro. A Fazenda Pública em Juízo. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021.p.1

⁵ Art. 121 do CTN. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4a ed. São Paulo. Noeses 2020.p.9.

um meio para finalidades e objetivos estabelecidos frente ao comportamento humano, uma espécie de comando. Vejamos:

A lei (expressão mais eminente e solene do direito) é o instrumento da vontade do estado, que obriga os comportamentos humanos a realizarem os objetivos visados por aquela vontade: tanto comportamentos de agentes seus quanto os de terceiros sujeitos ao seu poder. (ATALIBA,1996.p.26)⁷

Nessa toada, importa ressaltar que tais comandos provenientes do Estado ocorrem das mais diversas maneiras, seja provenientes de permissão legal de uma determinada conduta ou seu oposto com a proibição genérica de algo, até condutas individuais, sendo todos esses exemplos denominados normas jurídicas, atribuindo sempre algo a alguém ou alguma coisa, assim normatizando a vida em sociedade, sob pena de arcarmos com sanção imposta pelo Estado.

Na seara tributária, o pagamento de tributo é a obrigação principal⁸, sendo conceituado como tributo pelo CTN “toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”⁹.

Pode-se dizer assim, que o pagamento de tributos é uma obrigação pecuniária inerente de pessoas jurídicas e físicas, proveniente de lei, possuindo como sujeito ativo uma pessoa pública e como sujeito passivo alguém enquadrado pelos desígnios constitucionais, ainda que de maneira implícita.

1.2 Responsável e Contribuinte

Passado o entendimento do que é sujeito passivo, é necessário entender seus gêneros, o artigo 121 do CTN e seus incisos dispõe a divisão entre duas figuras, o contribuinte e o responsável.

O *contribuinte*, sujeito passivo direto, é assim chamado por possuir relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador¹⁰ conceituado por Geraldo Ataliba¹¹ como:

⁷ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 5ª edição. São Paulo: Malheiros.1996.p-26

⁸ CTN. Art. 113, §1º- A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente

⁹ CTN. Art. 3º.

¹⁰ SABBAG, Eduardo. Série Método de Estudo Oab - Direito Tributário, 2ª edição. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018. p.107.

¹¹ ATALIBA, op. cit.p.26

“(...) o **devedor, convencionalmente chamado contribuinte**. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. **É a pessoa que terá diminuição patrimonial, com arrecadação de tributo**.
(GRIFO NOSSO).

Situação diametralmente oposta do sujeito passivo indireto, denominado *responsável*, visto que este não possui relação com o fator gerador, aquele que na condição de terceiro, escolhido por lei para o pagamento do tributo, também terá seu patrimônio afetado.

Sobre a diferenciação entre contribuinte e responsável, elucida Maria Rita Ferragut¹²:

O **responsável** diferencia-se do contribuinte por **ser necessariamente um sujeito qualquer** (i) que não tenha praticado o evento descrito no fato jurídico tributário; e (ii) que disponha de meios para ressarcir-se do tributo pago por conta de fato praticado por outrem
(GRIFO NOSSO)

Entende-se, portanto, que a responsabilidade tributária é modalidade de sujeição passiva, “que obriga terceiros, que não o contribuinte, ao pagamento do tributo, na forma da lei. Assim, o responsável não possui relação direta e econômica com o fato gerador, mas somente uma relação oriunda da lei, conforme disposto no art. 121, parágrafo único, II, do CTN.”¹³

No entanto, a constituição e o próprio CTN se referem sobre quem será o sujeito passivo de uma obrigação tributária de maneira abrangente e por vezes incógnita, dando ao ente público competente, por vezes, alguma dependência para escolher quem será o sujeito passivo; o contribuinte ou o responsável.

É o caso do ITBI, previsto no artigo 156, II da CF que não estabelece quem será o contribuinte, o terceiro ou o responsável, o alienante ou adquirente do bem imóvel, havendo previsão expressa sobre a materialidade do tributo e a competência municipal de o fazer.

Diante da relevância do tema da responsabilidade tributária para o presente trabalho, o conteúdo será objeto de estudo específico a seguir.

1.3 Responsabilidade Tributária

¹² FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4a ed. São Paulo. Noeses 2020. p.14.

¹³ Art. 121 - Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O tema responsabilidade possui diversas vertentes, sendo de grande importância para o sistema jurídico brasileiro, perpassando suas mais diversas esferas, para Caldas Aulete, responsabilidade significa “obrigação de responder pelas ações próprias ou dos outros; caráter ou estado do que é responsável ou do que está sujeito a responder por certos atos e a sofrer-lhe as consequências”¹⁴, na esfera cível está intimamente ligada a conceitos de indenização, conduta, dolo e prejuízo, no entanto, diferindo de tais pilares encontra-se a responsabilidade tributária conforme retratado adiante.

Para Maria Rita Ferragut a causa para a criação da responsabilidade é arrecadatória, sendo exigida mediante lei de acordo com o binômio conveniência e necessidade, conveniência pois arrecadatoriamente falando traria mais eficiência e menos gastos para o Fisco exercer atividade fiscalizatória ante um sujeito e “por propiciar uma provável diminuição da inadimplência, ao se estabelecer a obrigação de recolher tributo para a fonte pagadora”¹⁵ já a necessidade ocorre frente a possibilidade de localização de maneira ágil e correta do sujeito passivo dentro de um universo de pessoas, um exemplo é a possibilidade de desaparecimento do sujeito passivo originário, com o falecimento da pessoa física ou da sociedade incorporada.

O próprio CTN¹⁶ delimita que a capacidade tributária independe da capacidade civil, da existência de medidas que privem ou limitem o exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de bens e negócios, de estar a pessoa jurídica regularmente constituída.

Influi-se também a necessidade de lei específica, única fonte da responsabilidade tributária¹⁷ que defina o sujeito responsável da obrigação não havendo espaço para convenções particulares¹⁸ oponíveis ao fisco, cabendo somente a lei complementar sua previsão.

Trata-se, portanto, de evento independente de licitude ou ilicitude, abarcado a vida cotidiana empresarial e física como um todo, nos mais diversos atos, desde que estejam estes tipificados tributariamente na relação Estado-responsável/contribuinte.

1.3.1 Divisão quanto a suas características

¹⁴ AULETE, Caldas. Dicionário contemporâneo de língua portuguesa, Rio de Janeiro: Delta p. 3.513

¹⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4a ed. São Paulo. Noeses 2020. – p.32

¹⁶ Artigo 126, I do CTN: A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais

¹⁷ QUINTANILHA, Gabriel Sant A. Manual de Direito Tributário - Volume Único. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021.p.203

¹⁸ Artigo 123 do CTN: Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

A responsabilidade tributária pode ser categorizada mediante três hipóteses, no primeiro caso tem-se a responsabilidade *solidária*, onde o terceiro responsável integrará juntamente com contribuinte que de fato tenha realizado o fato gerador, “permanece como codevedor do tributo ao lado do contribuinte inadimplente, respondendo, inclusive, com o seu patrimônio”¹⁹, desse modo, mais de uma pessoa integrará o polo passivo da relação, respondendo inclusive, por obrigações principais e acessórias.

A segunda hipótese de responsabilidade é a classificada como *supletiva*, também denominada como subsidiária, ocorrendo somente após o exaurimento do patrimônio do contribuinte, momento no qual o responsável responderá com seu patrimônio, sendo cobrado o valor ao erário inicialmente pelo devedor originário (contribuinte).

Por fim, a responsabilidade será pessoal, desde que confira ao terceiro desde seu nascimento adimplir com a obrigação (hipótese de responsabilidade de terceiros, por infração e por substituição), não havendo impedimentos para que essas características supracitadas ocorram de maneira simultânea.

1.3.2 Divisão enquanto norma

A responsabilidade é subdividida em diversas outras, com regimes jurídicos próprios. Desse modo tem-se em sentido amplo (*latu sensu*) a figura do *substituto* tributário e em sentido estrito (*strictu sensu*) aquele que será o responsável por *transferência* e mesmo não ocorrendo diferenciação de nomeação entre ambas figuras no CTN, o entendimento da diferenciação das mesmas faz-se necessário ante as disciplinas diversas para as duas classes de responsáveis.²⁰

A substituição ocorre, de maneira simplificada, quando o legislador determina que observada uma determinada conduta praticada pelo contribuinte em determinada hipótese tributária, prevista em lei, caberá a outro, nesse caso o substituo, a obrigação de recolher o tributo aos cofres públicos.

Já a responsabilidade por transferência ocorrerá nas palavras de Schoueri²¹

(...) quando o legislador, embora definindo um sujeito passivo pela verificação do fato jurídico tributário, determina, em virtude de *outro fato* (diverso do fato jurídico tributário) que outra pessoa passará a ser responsável (solidariamente ou não) pelo recolhimento do tributo devido pelo primeiro.

¹⁹ QUINTANILHA, Gabriel Sant A. Manual de Direito Tributário - Volume Único. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021.p.203

²⁰ SCHOUERI, Luis E. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2021.p.629

²¹ SCHOUERI, Ibidem.p.629

Muitas são as divisões da responsabilidade, sendo que para Ferragut, as normas de classificação da responsabilidade tributária seriam divididas da seguinte maneira: “(i) substituição; (ii) solidariedade; (iii) sucessão; (iv) responsabilidade de terceiros; e (v) responsabilidade por infrações”²², é partindo dessa divisão que perpassaremos as diversas modalidades, observando sua aplicação perante os grupos econômicos.

1.3.3 Responsabilidade tributária por substituição

Inicialmente é necessário salientar que tal conceito não se encontra positivado pelo CTN de maneira direta, tratando-se de construção teórica consolidada doutrinariamente²³, estando presente no §7º do art. 150 da CF e em leis complementares e ordinárias, a responsabilidade tributária por substituição pode ser descrita, segundo Maria Rita Ferragut como:

(...) preposição prescritiva (norma jurídica *latu sensu*) que prevê, em seu antecedente uma relação direta ou indireta firmada entre substituto e substituído ou direta entre o substituto e o fato jurídico tributário (...) e prescreve, em seu conseqüente a obrigação de o substituto cumprir com a obrigação tributária gerada em virtude de fato juridicamente relevante praticado pelo substituto, ao mesmo tempo em que exonera este último de cumprir com a obrigação.

(FERRAGUT, 2020,p.25)²⁴

Um exemplo utilizado para Brandao Machado²⁵ é o do comerciante de ferro velho que será o substituto, no ICMS, do vendedor de sucata, visto que diante da informalidade da profissão seria mais razoável fiscalizar e exigir o tributo do comerciante estabelecido.

A sujeição passiva por substituição pode ocorrer de três maneiras: a primeira denominada como substituição para trás que se configura para Sabbag²⁶ pelo adiamento do recolhimento do tributo para um momento após a ocorrência do fato gerador.

Já a substituição para frente trata de hipótese de fato gerador presumido, onde “o nascimento da relação jurídica tributária não requer a ocorrência efetiva de fato típico, mas somente a expectativa, a suposição, a presunção relativa baseada em indícios considerados

²² FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4a ed. São Paulo. Noeses 2020,p.35.

²³ É construção teórica consolidada doutrinariamente a partir das ideias de Ernst Blumenstein, o primeiro autor, no mundo, que apreendeu e explicou o fenômeno jurídico da substituição. - Cf. MACHADO, Brandão. Adicional do Imposto de Renda dos Estados. Repertório IOB de Jurisprudência – n. 18, set. 1989, p. 291-296 (294).

²⁴ FERRAGUT, op. cit. p.45

²⁵ MACHADO, Brandão. Adicional do Imposto de Renda dos Estados. Repertório IOB de Jurisprudência – n. 18, set. 1989, p. 291-296 (294).

²⁶ SABBAG, Eduardo. Série Método de Estudo Oab - Direito Tributário, 2ª edição. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018. p115

aptos pela lei”²⁷ e esta prevista no art. 150, §7º²⁸, da Constituição Federal, diversos são os exemplos dessa norma, geralmente atrelada em situações em que o industrial se responsabiliza pelo pagamento do tributo devido pelo comerciante que revenderá o seu produto, a exemplo do que ocorre na indústria do cigarro.²⁹

E por fim, a substituição convencional que ocorre no momento do fato gerador, exemplo do que ocorre do tomador do serviço pelo recolhimento de ISS retido do prestador, e “não há postergação, mas sim substituição (pré jurídica) do sujeito devedor.”³⁰

Esse tipo de responsabilidade não abarca grupos econômicos nos moldes do presente trabalho, tendo em vista que as sociedades empresariais podem ser substitutas individualmente sem que haja o comprometimento do grupo econômico.

1.3.4 Responsabilidade por Sucessão

A responsabilidade por sucessão, disposta entre os artigos 129 a 133 do CTN ocorre, todas as vezes em que um direito subjetivo ou uma obrigação tiver seu titular alterado, sendo definida segundo Maria Rita Ferragut como “a implicação da transferência da obrigação de quitar o crédito tributário para um terceiro em virtude do desaparecimento, ou não, do devedor originário”³¹.

Tal espécie de responsabilidade pode ainda ser confundida com a possibilidade de responsabilidade por substituição, no entanto ambos institutos diferem e podem ser melhor compreendidos através da definição de Gabriel Sant Anna Quintanilha que diferencia a sucessão onde “a obrigação é transferida para o responsável, enquanto na substituição o contribuinte é excluído da relação jurídica tributária, nascendo a obrigação para o substituto”³².

Da leitura dos referidos artigos desprende-se ainda, os subgêneros da responsabilidade por sucessão, sendo elas a aquisição pura e simples, a morte do sujeito acompanhado pela aceitação da herança, fusão ou incorporação e a aquisição de estabelecimento comercial.

²⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4a ed. São Paulo. Noeses 2020.p.45

²⁸ Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

²⁹ SCHOUERI, Luis E. Direito Tributário. São Paulo: Editora Saraiva, 2021. P - 636

³⁰ FERRAGUT, op cit. p.45

³¹ FERRAGUT, Ibidem. p.67

³² QUINTANILHA, Gabriel Sant A. Manual de Direito Tributário - Volume Único. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021.p.209

Para este trabalho e com objetivo tributário focaremos apenas no disposto no artigo 132 do CTN³³, hipótese de cisão, fusão e incorporação.

Sendo a fusão entendida como a formação de uma nova sociedade, que acaba por “criar” uma sociedade nova, ocorrendo a substituição das demais existentes e que acabam por extinguir aquelas as empresas que a antecederam e se emergiram para cria-la.

Já a transformação, assim o como o próprio nome aponta, trata-se apenas da alteração da espécie societária, sem que haja a extinção da pessoa jurídica ou o nascimento de uma outra, por fim, a incorporação entende-se como a absorção de determinada sociedade por outra.

Apesar da realização de incorporações buscando desde a consolidação de grupos econômicos, perpassando o planejamento fiscal, a presente matéria não será o enfoque deste trabalho, visto que, o patrimônio deixa de ser de ser uma sociedade e passa a integralizar o patrimônio da outra, mantendo sua personalidade jurídica apartada e diferenciada como iremos ver adiante.

Ocorrendo portanto, a continuação da exploração da sociedade e o repasse da responsabilidade para o sucessor do negócio.

1.3.5 Responsabilidade de Terceiros

A responsabilidade de terceiros é exceção a regra de separação patrimonial absoluta, podendo ser adotada “em casos excepcionais, consistentes na pratica de atos culposos ou dolosos devidamente tipificados, ou em sociedade que, por expressa disposição legal preveja a responsabilidade pessoal e ilimitada”³⁴

Em suas hipóteses de ocorrência o fato gerador é praticado pelo contribuinte e transferida ao responsável, permanecendo ambos no polo passivo da relação, da leitura do artigo 134³⁵ do CTN depreende-se tratar-se da hipótese da responsabilidade de terceiros subsidiária, em que pese o instituto legal utilizar a expressão responsabilidade solidária, visto que a obrigação somente será transferida para o responsável caso não ocorra o cumprimento da obrigação da qual tenham participado do fato gerador, ou se omitido perante a necessidade que o assim fizessem.

³³ Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

³⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4a ed. São Paulo. Noeses 2020. p-94

³⁵ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis

Importante frisar ainda, que o ato praticado não é simplesmente o não pagamento de algum tributo, mas sim, o balizado como condutas omissas, tipificado no artigo 134, desse modo, os sócios e os administradores poderão ser responsabilizados se forem os autores da infração, participes ou mandantes desde que tenham concorrido para o descumprimento da obrigação tributária.

É o que defende Misabel Derci. Vejamos:

Merece destaque o fato de que o art. 134 cria para o terceiro, que tem deveres de representação, administração e fiscalização, espécie de sanção por ato ilícito, responsabilizando-o subsidiariamente pelo pagamento do tributo devido pelo contribuinte. O art. 134 supõe apenas a culpa do responsável, ainda que levíssima, e a negligência no perfeito cumprimento de tais deveres, em relação aos atos em que intervier ou as omissões cometidas.

(DERZI, 2000.p.753)

Tal fato, causa descontentamento por parte da doutrina, visto que nas palavras de Renato Lopes Becho o “responsável seria, nesse sentido, um fiador, um garantidor legal para a dívida fiscal de outrem”³⁶.

Já ao observar-se o artigo 135³⁷ do CTN ocorre a imprescindibilidade da conduta dolosa sendo imputada ao administrador quando duas características forem encontradas em seus atos sendo (i) o elemento pessoal, onde o administrador foi o executor ou mandante da infração (ii) o elemento fático, quando o administrador age com excesso de poderes ou deliberadamente vai contra o disposto em estatuto, lei ou contrato social.

Havendo a prática de conduta ilícita, realizada com excesso de poderes ou ocorrendo infração a lei, contrato social ou estatuto, a este respeito há a necessidade de um nexo de causalidade entre a obrigação tributária e a prática do ato ilícito, dado que, o artigo determina que a obrigação tributária seja resultante da prática de atos ilegais ou abusivos³⁸.

Também não deve-se confundir a possibilidade da responsabilidade de terceiros com a desconsideração da personalidade jurídica, são institutos diferenciados, conforme nos aprofundaremos no capítulo 2, por hora basta entender que ao atribuir-se a responsabilidade a terceiro com base no artigo 135 não ocorre a desconsideração de sua personalidade jurídica.

Desse modo, o sócio de uma sociedade que componha o grupo econômico poderá ser responsabilizado, havendo responsabilização pessoal, não havendo, no entanto, a responsabilização do grupo econômico.

³⁶ BECHO, Renato L. Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135, 1ª edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2014.p.60

³⁷ 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:

³⁸ QUADROS, Bruna Nunes de. A responsabilidade tributária de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico – p.6

Ocorre que, ao observarmos os fundamentos aplicados ao redirecionamento de execuções fiscais de grupos econômicos, temos tal responsabilização como base, o que, como veremos adiante carece de seus pressupostos necessários.

1.3.6 Responsabilidade por Infrações

A responsabilidade por infrações está abarcada entre os artigos 136 e 137 do CTN, ocorrendo quando o agente incorre no que sancionado por lei, independo de sua intenção, (diferença entre esta e a responsabilidade de terceiros) tratando-se quase de uma “responsabilidade objetiva”, incidindo sobre fatos jurídicos reveladores de riqueza, sendo a o dolo e culpa prescindíveis. Para Paulo de Barros Carvalho infração tributária é “toda ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais”³⁹

Não ocorre responsabilidade por infrações em grupos econômicos visto que a sociedade que tenha incorrido no crime ou contravenção e fosse observada tal comportamento pelo fisco realizaria o pagamento de forma independente do restante da sociedade, independentemente de seu pertencimento em grupo econômico.

1.3.7 Responsabilidade tributária por solidariedade

No âmbito cível a solidariedade está presente no artigo 264 do CC que o assim preceitua: “Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.”

A solidariedade pode ser ativa ou passiva, no entanto o direito tributário não admite a existência de solidariedade ativa “uma vez que a competência tributária é delineada de forma expressa na Constituição, e o ordenamento jurídico brasileiro veda a ocorrência de bitributação que consiste na cobrança por dois entes tributantes distintos, de dois ou mais tributos sobre o mesmo fato gerador”⁴⁰

Pois bem, ao tratar-se da solidariedade passiva tributária, do mesmo modo que na esfera cível temos que, cada um dos devedores incorrerá para a obrigação como se desde o início a tivesse gerado de forma individual.

Nas palavras de Maria Ferragut “demandado isoladamente, ao devedor não assiste o direito de pagar apenas sua fração da dívida, nem de querer obrigar que os codevedores paguem

³⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 14ª ed. São Paulo: Saraiva, 2002.p.55

⁴⁰ QUINTANILHA, Gabriel Sant A. Manual de Direito Tributário - Volume Único. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021.p.192

ao credor a parte que compete a cada um”⁴¹, não havendo que se falar, portanto,, em benefício de ordem, o credor se vê livre para escolher qual dos credores deseja demandar (podendo ser aquele que visualize mais chance de pagamento ante seu patrimônio, ou até mesmo todos de uma única vez).

Para Fabricio Matiello as características fundamentais da solidariedade são “(i) pluralidade subjetiva (de credores, de devedores, ou de uns e outros simultaneamente); e (ii) unidade objetiva (ou seja, cada devedor responde pela totalidade da prestação, e cada credor tem direito a totalidade do crédito”⁴², além disso, o pagamento por parte de um dos devedores aproveita os demais, assim como a isenção, exceto se outorgada a somente um dos sujeitos passivos e em caso de prescrição, a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, atua perante todos os sujeitos.

Inicialmente conforme observado no artigo 124, I do CTN serão “solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, no entanto, a interpretação quando o que seria tal “interesse comum” permanece divergente.

Para Maria Ferragut, ocorre quando os “direitos e deveres forem compartilhados entre as pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada, subjacente ao fato jurídico tributário, somada ao proveito do conjunto da situação”⁴³, sendo, portanto, necessário que o fato gerador seja compartilhado entre os responsáveis e que haja uma relação jurídica que o legitime para postular por seus interesses.

Prosseguindo no entendimento a cerca do referido dispositivo, tem-se a fundamental distinção sobre o que constituiria fato gerador, podendo este ser definido como a materialização da hipótese de incidência da norma prevista em lei de maneira abstrata, o momento em que o previsto via incidência ocorre no mundo real; é também o que define a natureza do tributo (imposto, taxa, contribuição de melhoria)⁴⁴, desse modo, com a associação entre “interesse comum” e “fato gerador”, torna-se aparente que apenas o interesse comum não é suficiente para a consideração da regra de solidariedade.

⁴¹ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4a ed. São Paulo. Noeses 2020.p.50

⁴² MATIELLO, Fabrício Zamproga. Código Civil comentado. São Paulo: LTr,2003.p.206

⁴³ FERRAGUT, op cit .p.53

⁴⁴ Art. 4º A natureza jurídica específica do tributo é determinada pelo fato gerador da respectiva obrigação, sendo irrelevantes para qualificá-la:

I - a denominação e demais características formais adotadas pela lei;

II - a destinação legal do produto da sua arrecadação

De modo semelhante, é passível de compreensão que o artigo 124, I não abarcaria hipótese de ilicitude, entendidos como dolo, fraude ou simulação, visto que não preceituado e não podendo haver sua subsunção em respeito ao princípio da estrita legalidade.

Portanto, ainda nas palavras de Maria Rita Ferragut

Se o art. 135, III do CTN pressupõe que o administrador tenha agido com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto, nenhuma lei ordinária poderá criar hipótese de responsabilidade contemplando somente o fato de ser administrador de uma sociedade que declarou e não pagou o tributo (FERRAGUT, 2020.p.61)⁴⁵

A parte final do inciso ainda correlaciona os temas anteriormente expostos com a obrigação principal, demandando assim uma breve explicação, visto que a obrigação tributária é proveniente do fato gerador, sendo classificada de dois modos, obrigação principal (obrigação de dar dinheiro ao fisco, proveniente necessariamente de lei e com caráter patrimonial) e obrigação acessória⁴⁶ (obrigação de fazer ou não fazer, tratando-se de dever instrumental perante o estado, não ocorrendo sua previsão necessariamente em lei, podendo se dar perante outros veículos normativos), não havendo relação entre ambas e ocorrendo de maneira independente e que portanto, serão atribuídas aqueles sujeitos que de fato possuam interesse jurídico e em sua matriz de incidência como auferir renda e obter receita.

Já no artigo 124, II⁴⁷ do CTN, no entanto, entende-se correta a possibilidade de abarcar-se tanto a licitude como a ilicitude como fato gerador de determinada obrigação, ao reportar-se as pessoas tipificadas pelos artigos 134 e 135⁴⁸, do mesmo dispositivo, desde que observados os preceitos do artigo 128⁴⁹, tipificados por lei.

Este é o entendimento da Receita Federal do Brasil que no Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018 ⁵⁰ reconheceu que o dolo é necessário para que ocorra a solidariedade tributária ao apresentar que “não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário.”

⁴⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4a ed. São Paulo. Noeses 2020.p.61

⁴⁶ Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

⁴⁷ Art. 124. São solidariamente obrigadas:

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

⁴⁸ 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:

⁴⁹ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

⁵⁰ Item 26 do PN COSIT/RFB nº 04/2018

Desse modo, ao ser identificado indícios da ocorrência de dolo por parte do administrador, a autoridade fiscal deverá incluí-lo no lançamento, conforme pressupostos presentes no artigo 10 do decreto 70.235/72⁵¹, atestando sua liquidez e certeza, sob pena de restar viciado o ato de positivação por vício material, não havendo a possibilidade de saneamento do vício a simples adição do responsável em certidão de dívida ativa.

Esta definição, acaba por formalizar o entendimento de que grupos econômicos não seriam solidários entre si e não se beneficiaram da definição de “interesse comum”, visto que nas palavras de Ferragut “não há interesse jurídico quando os sujeitos compartilham somente outros fatos decorrentes da riqueza manifestada pelo fato típico (interesse econômico), o que não autoriza que se equipare interesse comum ao econômico”⁵², desse modo, a simples inadimplência da sociedade não gera responsabilidade solidária do sócio gerente⁵³, inexistindo solidariedade tributária entre empresas integrantes do mesmo grupo econômico e caso existisse um ilícito na sociedade cada uma responderia de maneira individualizada por possuírem personalidades jurídicas distintas.

Então, se esse é o entendimento jurisprudencial, em quais situações será possível o alcance das pessoas componentes do grupo econômico? Desse modo, antes de mais nada, importante outra análise, agora, sobre o que vem a ser o planejamento tributário e o grupo econômico e, em seguida, como se estende a responsabilidade entre as pessoas físicas ou jurídicos do grupo.

1.3.8 Planejamento tributário em grupos econômicos

Não é complexo entender a necessidade das empresas e entes jurídicos em dirimir tributos, gerar lucros e aumentar sua produtividade e lucro, na seara tributária a redução de um tributo inevitavelmente acaba por aumentar a competitividade e o lucro da atividade empresarial.

Daí a necessidade de um planejamento tributário adequado, intimamente ligado a liberdade de iniciativa e a subsunção tributária, ocorrendo perfeita adequação entre o fato jurídico tributário e a hipótese de incidência.

⁵¹ Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterà obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

⁵² FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4a ed. São Paulo. Noeses 2020.p.54

⁵³ Súmula 340 do STJ

Tal planejamento tem sido acompanhado de perto pelo Fisco buscando delimitar seus limites e inibir praticas abusivas ou ilegais, o assunto é tratado no paragrafo único do art. 116 do CTN⁵⁴, e foi introduzido pela lei complementar nº 104 em 2001, com o objetivo de evitar a adoção do planejamento tributário ilegal e a queda da arrecadação de tributos.

Desse modo, visto que uma vez havendo ocorrido o fato gerador com o posterior lançamento, não há possibilidade de apaga-lo é necessário que tal planejamento ocorra de maneira anterior, observando o fenômeno da subsunção, onde o fato configure rigorosamente á descrição que dele faz lei, ou seja, ocorrendo nos moldes pré-definidos de seu fato gerador e de seu lançamento.

No panorama geral fica claro que deve existir um planejamento anterior a ocorrência das circunstancias que geram efeitos fiscais, ainda nas palavras de Norton Benites; “essas circunstancias são as constantes na hipótese de incidência da lei tributária. Elas são definidas com base no principio da legalidade e da tipicidade cerrada. O que não estiver no tipo tributário desenhado pela lei não pode ser utilizado para fins tributários⁵⁵”, preceito firmado no principio da legalidade tributaria, tal delimitação encontra-se ainda, em perfeita consonância com a definição de Fabreti⁵⁶ que denomina planejamento tributário como “o estudo feito preventivamente, antes da realização do fato administrativo, pesquisando-se seus efeitos jurídicos e econômicos e as alternativas legais menos onerosas.”

Nessa toada, três são as modalidades esboçadas pela jurisprudência pátria ao falarmos do planejamento tributário, inicialmente tem-se a *elisão fiscal* que de acordo com a doutrina majoritária é compreendida como a forma licita de evitar incidência tributaria baseada na não ocorrência de um fato gerador e conseqüentemente sua não tributação, nas palavras de Quintanilha⁵⁷ “Na prática da elisão, o fato gerador da obrigação tributária não é praticado, de modo que a exigência tributária ocorrerá por meio de analogia, o que é vedado pelo ordenamento jurídico.”, não ocorrendo as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios⁵⁸

Situação diversa ocorre com a *evasão fiscal*, quando o contribuinte ou responsável não se orienta pelos limites permitidos por lei cometeria evasão fiscal, diante de meios ilícitos, para

⁵⁴ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

⁵⁵ BENITES, Norton Luís. Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos. São Paulo. Almedina. 2020.p.81

⁵⁶ FABRETTI, Lúdio Camargo. Contabilidade Tributária. São Paulo: Atlas, 2009. p. 32.

⁵⁷ QUINTANILHA, Gabriel Sant A. Manual de Direito Tributário - Volume Único. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021.p. 173.

⁵⁸ CTN art. 116, I

Benites trata-se do “contribuinte que abusa do seu direito de livre iniciativa e de economia tributária; e que abusa da forma dos negócios jurídicos realizados”⁵⁹, cabendo a autoridade fiscal a prerrogativa de desconsiderar atos praticados com dolo, fraude ou simulação ⁶⁰, nos moldes do art. 149, III do CTN e pode até mesmo incluir sanções penais conforme disposto em lei, visto trata-se de conduta criminosa.⁶¹

Há ainda para doutrina majoritária, uma terceira figura a denominada *elusão fiscal*, uma espécie de zona cinzenta, campo intermediário entre a evasão e a elisão, ocorrendo pelo abuso da forma, caracterizado como negocio jurídico simulado com o objetivo de fugir da incidência tributária, para Heleno Taveira⁶²

Elusivo é aquele que tende a escapular, a furtar-se (...); que se mostra arisco, esquivo, evasivo. Assim, cogitamos da ‘elusao tributaria’ como sendo o fenômeno pelo qual o contribuinte usa de meios dolosos para evitar subsunção do negocio praticado ao conceito normativo do fato típico e a respectiva imputação dos efeitos jurídicos, de constituição obrigação tributaria, tal como previsto em lei (TAVEIRA, 2003.p.36.)

Assim, por tratar-se de negocio jurídico simulado, torna-se nulo, conforme vedação prevista pelo artigo 167 do CC⁶³.

Desse modo, conforme o exposto é imperioso que o planejamento tributário ocorra antes do fato gerador e de seu subsequente lançamento, nessa toada, até como um modo de entender mais sobre o instituto faz-se necessário a conceituação de lançamento Tributário e suas modalidades.

1.4 Lançamento Tributário

O lançamento é conceito base do direito tributário, previsto no artigo 142 do CTN⁶⁴ por meio do qual se declara a obrigação tributária proveniente do fato gerador, com natureza constitutiva de crédito tributário⁶⁵.

⁵⁹ BENITES, Norton Luís. Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos. São Paulo. Almedina. 2020 p. 81

⁶⁰ Art. 149, III do CTN

⁶¹ Lei nº 8.137/90.

⁶² TÔRRES, Heleno Taveira. Limites ao planejamento tributário – Normas antielusivas (gerais e preventivas) – A norma geral de desconsideração de atos ou negócios do direito brasileiro. In Martins, James (coord), Tributação antielusão. Livro 3, 1ª edição – Curitiba: Huruá, 2003,p.36

⁶³ Art. 167. É nulo o negócio jurídico simulado, mas subsistirá o que se dissimulou, se válido for na substância e na forma.

⁶⁴ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

⁶⁵ SABBAG, Eduardo. Série Método de Estudo Oab - Direito Tributário, 2ª edição. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018.p.133

Trata-se de condição para que a autoridade administrativa possa exigir o tributo, gerando o vínculo obrigacional entre o Estado e o sujeito passivo (responsável ou contribuinte), desse modo, a quantificação do crédito tributário ocorre via lançamento constituindo então, o crédito tributário.

Para que haja melhor entendimento a cerca do tema é importante destacar que crédito tributário não deve ser confundido com a obrigação. Nas palavras de Aliomar Baleeiro⁶⁶ “A obrigação principal é a de pagar o tributo ou pena pecuniária, em princípio. O crédito tributário converte essa obrigação ilíquida em líquida e certa, exigível na data ou no prazo da lei, inclusive por execução expedita”

O lançamento é de natureza obrigatória e privativa por parte da autoridade fiscal e sua não observância incide sob pena de responsabilidade funcional, no entanto não ocorre de maneira autoexecutória e deve-se reportar a legislação vigente no momento do fato gerador e não do momento do lançamento⁶⁷, cabendo exceção caso a nova lei garanta garantias, privilégios, reduza penalidades ou não trate mais a conduta do agente como infração (desde que não haja coisa julgada), também haverá possibilidade de observância de nova lei vigente caso esta conceda aumento de poderes da fiscalização para o polo ativo.

Em algumas ocasiões há ainda, a ocorrência da dispensa da constituição do lançamento formal, hipótese em que o contribuinte confessa ser devedor de determinado tributo ou deposita o crédito tributário, ao observarmos as modalidades de lançamento tal entendimento é facilitado sobre o porque haver dispensa da constituição do lançamento formal, visto que pagamento do montante do crédito é espécie de lançamento por homologação⁶⁸ caracterizado por instituir ao sujeito passivo o dever de apurar o tributo devido, antecipar o pagamento e remeter as informações para a conferência do fisco e passados cinco anos contados do fato gerador onde a autoridade fazendária quede inerte, ocorre a homologação tácita, desse modo, dispensando-se o lançamento formal, “entretanto, caso o contribuinte apure o valor a menor ou não apure o

⁶⁶ BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 10. ed. rev. e atual., por Flávio Bauer Novelli. Rio de Janeiro: Forense, 1992, p. 497.

⁶⁷ Art. 143. Do CTN Salvo disposição de lei em contrário, quando o valor tributário esteja expresso em moeda estrangeira, no lançamento far-se-á sua conversão em moeda nacional ao câmbio do dia da ocorrência do fato gerador da obrigação.

⁶⁸ Art. 150.do CTN O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.

tributo devido, cabe ao fisco constituir o crédito por meio do lançamento de ofício substitutivo.”⁶⁹.

Existem ainda mais duas espécies de modalidades de lançamento sendo estas o lançamento de ofício, onde a autoridade fiscal diferentemente do lançamento por homologação, realiza todos os atos e obtém as informações sem o auxílio do sujeito passivo e o mesmo somente é notificado de seu lançamento, nos moldes do artigo 142 do CTN⁷⁰. Ideia diversa daquela prevista no lançamento por declaração⁷¹, onde o sujeito passivo da obrigação tributária atua na constituição do crédito prestando informações concernentes aos fatos e caberá a administração apurar quanto será devido em tributo.

É ainda importante ressaltar que ocorrendo a constituição do crédito tributário faz-se necessário a notificação do sujeito passivo sob pena de decadência, tratando-se de hipótese prevista perante o artigo 156, V do CTN ⁷², com a conseqüente extinção do crédito tributário, havendo impossibilidade de revisão do lançamento por parte da autoridade administrativa após notificação, é o chamado princípio da inalterabilidade ou irreversibilidade do lançamento, visto que, segundo Ruy Barbosa Nogueira: “A notificação é o último ato do procedimento formal de constituição do crédito tributário que o torna oponível ao contribuinte”.⁷³

Ainda que via de regra não possa haver revisão do lançamento, nos moldes do artigo 145 do CTN⁷⁴, é possível que a mesma ocorra de três maneiras distintas: através de impugnação pelo sujeito passivo, recurso de ofício ou iniciativa de ofício por parte da adm publica.

Ao adentrarmos nas hipóteses de revisão de ofício de lançamento frisa-se que o artigo 149 do CTN, em rol não taxativo, enuncia situações em que pode haver revisão do lançamento pela autoridade administrativa, para este trabalho nos concentraremos nas hipóteses previstas no inciso, VII⁷⁵ do referido artigo, ou seja, nos casos em que ocorra dolo, fraude ou simulação,

⁶⁹ QUINTANILHA, Gabriel Sant A. Manual de Direito Tributário - Volume Único. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021.p.266

⁷⁰ Art. 142.do CTN Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.

⁷¹ Art. 147.do CTN O lançamento é efetuado com base na declaração do sujeito passivo ou de terceiro, quando um ou outro, na forma da legislação tributária, presta à autoridade administrativa informações sobre matéria de fato, indispensáveis à sua efetivação.

⁷² Art. 156 : Extinguem o crédito tributário:

V - a prescrição e a decadência;

⁷³ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. Curso de direito tributário. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 293.

⁷⁴ Art. 145. O lançamento regularmente notificado ao sujeito passivo só pode ser alterado em virtude de:

I - impugnação do sujeito passivo;

II - recurso de ofício;

III - iniciativa de ofício da autoridade administrativa, nos casos previstos no artigo 149

⁷⁵ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos

para Aliomar Balleiro⁷⁶, “a fraude implica sempre na existência do dolo. A simulação pode ser inocente, quer do ponto de vista civil, quer do ponto de vista fiscal.”

Cabe salientar que se o grupo econômico realizar lançamento com dolo ou fraude, os tributos respectivos poderão ser reexaminados sendo lançados de ofício, com base no artigo 149, VII⁷⁷ do CTN, passando ao Fisco a obrigação de realizar o lançamento como assim achar devido.

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

⁷⁶ BALLEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 7º Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975.p.458

⁷⁷ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

IV - quando se comprove falsidade, erro ou omissão quanto a qualquer elemento definido na legislação tributária como sendo de declaração obrigatória;

2 – CONCEITO DE GRUPO ECONÔMICO

Do advento da Revolução Industrial no século XX até o movimento de globalização vivido atualmente é notório o aumento da complexidade entre as relações comerciais, onde as pessoas envolvidas nesses processos possuem cada vez mais diferenças que permeiam desde suas funções dentro da empresa, perpassando até mesmo diferentes nacionalidades como nos casos de multinacionais,

Daí “exsurgiu a necessidade de criação de alguma nova estrutura que pudesse lidar com os múltiplos elementos desse processo e que, de preferencia diminuísse os custos de transação”⁷⁸, é a partir dessa escalada que surgem os grupos econômicos, inicialmente observados e disciplinados pela lei alemã. Vejamos:

No direito germânico o instituto é conhecido por *Kozer*, palavra de origem inglesa (concern) que significa relações, mas também negocio e organização comercial (...) **constitui Kozer um agrupamento de empresas, juridicamente independentes e economicamente sujeitas a direção única**. De certa forma corresponde a holding do direito norte-americano, que constitui também sociedade que administra os negócios ou controla sociedades a ela sujeitas. (GRIFO NOSSO). (REQUIÃO, 1995, p.215-217)⁷⁹

Para Gustavo Saad compreende-se grupo econômico como forma de organização da empresa que traz modificações estruturais nos ordenamentos societário e patrimonial⁸⁰, sendo um agrupamento de sociedades com patrimônio separado, unidos pelo interesse comum de seus sócios, qualificando-se a relação entre os sócios pela lealdade de contribuir para partilhar lucros e prejuízos⁸¹.

O controle de tais grupo societários é exercido, segundo Carvalhosa⁸² como um poder de direção das atividades empresariais e sociais da empresa, através da maioria de votos em deliberações, possuindo um controle comum exercido por todas as sociedades dele integrantes⁸³, mesmo que possuindo autonomia jurídica.

Para Fabio Ulhua “A associação de esforços empresariais entre sociedades, para a realização de atividades comuns, pode resultar em três diferentes situações: os grupos de fato,

⁷⁸ BENITES, Norton Luís. Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos. São Paulo. Almedina. 2020 – p.38

⁷⁹ REQUIÃO, Rubens. Curso de direito comercial. Vol.2:20. Ed. São Paulo: Saraiva, 1995, p.215-217

⁸⁰ DINIZ, Gustavo S. Grupos Societários - Da Formação à Falência. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2016.p.26

⁸¹ DINIZ, Ibidem.p.26

⁸² CARVALHOSA, Modesto. Comentários..., v. 2, op. cit., p. 493. EIZIRIK, Nelson. A Lei das S/A..., v. III, op. cit., p. 489. FERRI, Giuseppe, op. cit., p. 701. COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto, op. cit., p. 168-173.

⁸³ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4a ed. São Paulo. Noeses 2020.p.212

os de direito e os consórcios.”⁸⁴ no presente trabalho nos aprofundaremos nos grupos econômicos de fato e de direito

2.1 Grupos de direito e de fato

No Brasil, a formação dos grupos econômicos formais, também denominado **grupo econômico de direito**, possui previsão na Lei 6.404/76, entre os artigos 265 a 268, que dispõe sobre a sociedade por ações, sendo instituído por convenção pública de modo contratual e com registro do ato respectivo na junta comercial⁸⁵, objetivando sempre a evolução do desempenho coletivo das sociedades empresariais envolvidas, possuindo como uma de suas principais características o direito de retirada do sócio minoritário que não compactue com a formação de grupo econômico, tendo este direito de reembolso.

Importante ressaltar que esta relação societária é constituída pela controladora, também denominada de sociedade de comando, devendo esta ser brasileira (sociedade comandante ou *holding*) e suas controladas em uma estrutura de subordinação, devendo esta “exercer direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das demais sociedades participantes do grupo, na condição de titular de direitos de sócio ou, ainda, mediante acordo firmado com outros sócios quotistas ou acionistas⁸⁶”, possuindo patrimônio distinto uma das outras.

O grupo econômico possui objeto próprio com metas e objetivos atinentes ao grupo como um todo, se sobrepondo até mesmo ao interesse individual das sociedades, desse modo, faz-se necessário que tenha administração própria “e os administradores que o compõe deverão observar as orientações emanadas pela sociedade controladora”⁸⁷

No entanto, o modelo adotado pela maioria das empresas ao constituírem grupos econômicos no país difere daquele previsto em norma “o que se saiu vitorioso foi o da coligação de empresas, sem convenção registrada, que se verifica por meio de controle acionário de quotas, o qual tem sido chamado de **grupo econômico de fato**”.⁸⁸

A lei não disciplina tacitamente tais grupos, mas sua regulação pode ser extraída sistematicamente tanto do Capítulo XX, da LSA, como no CC entre os artigos 1.97 a 1.101.

Para Rubens Requião⁸⁹:

⁸⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. Novo Manual Direito Comercial. 31. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p.256

⁸⁵ Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

⁸⁶ Art. 265, §1º, da Lei 6.404/76

⁸⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4a ed. São Paulo. Noeses 2020.p.213

⁸⁸ BENITES, Norton Luís. Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos. São Paulo. Almedina. 2020 – p.39

⁸⁹ REQUIÃO, Rubens. Curso de direito comercial. Vol 2:20. Ed São Paulo: Saraiva, 1995, p.217

São grupos de fato as sociedades que mantem entre si laços empresariais através de participação acionária, sem necessidade de se organizarem juridicamente. Relacionam-se segundo o regime legal de sociedades isoladas, sob a forma de coligadas, controladoras e controladas, no sentido de não terem necessidade de maior estrutura organizacional (REQUIÃO,1995, p. 217)

Os grupos econômicos de fato podem ser classificados para Maria Rita Ferragut em duas espécies, “(i) com unicidade de controle e direção identificada a partir de relações societárias (sociedades controladoras/ controladas e coligadas) e (ii) o presumido a partir da identificação de direção comum e subordinação”⁹⁰,

Ao tratarmos dos grupos econômicos de fato por relações societárias temos duas figuras chaves exercendo o controle as controladoras e as coligadas, as “coligadas são aquelas em que uma tem influencia significativa sobre a outra, sem, contudo, controlá-la. Já controladora é aquela que detém o poder de controle de outra companhia”⁹¹.

O critério definidor do que seriam sociedades coligadas varia, o CC as define como aquelas “cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.”⁹².

Por outro lado, “a lei 6.404/76 considera serem sociedades coligadas aquelas nas quais a investidora tenha influencia significativa, ou seja, quando a investidora detenha ou exerça o poder de participar das definições políticas financeiras ou operacionais sem controla-la”⁹³ ou quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais dos votos conferidos pelo capital da investida.⁹⁴

As controladoras são aquelas nas quais “diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores”⁹⁵ e a controlada é a “sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores”⁹⁶.

Os grupos de fato por relação societária relacionam-se entre si através de seu capital e de como estes interagem entre si, como por exemplo, quanto uma empresa do grupo possui de capital social de outras integrantes, no entanto, não há um acordo formal sobre sua organização

⁹⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4a ed. São Paulo. Noeses 2020.p.214

⁹¹ COELHO, Fábio Ulhoa. Novo Manual Direito Comercial. 31. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020. p.256

⁹² CC Art. 1.099

⁹³ FERRAGUT, Maria Rita. Op.cit. p.215

⁹⁴ Art. 265, §§1º, 4º e 5º da Lei 6.404/76

⁹⁵ Lei 6.404/76, art. 243, §2º

⁹⁶ CC Art. 1.098

na esfera jurídica, não existindo legislação própria para esses grupos, as sociedades que o integram possuem tratamento jurídico autônomo.

A conexão realizada entre as sociedades depende do controle exercido por uma delas, ocorrendo muitas vezes a subordinação de interesses, valendo, no entanto, recordar que mesmo ocorrendo tal controle “não se perde a autonomia de cada uma das unidades grupadas, de modo que todas guardam sua personalidade jurídica específica, mas são submetidas à redução de autodeterminação pela direção da controladora”⁹⁷, este controle “passa por detida investigação do encadeamento das participações societárias, atribuindo-se responsabilidades ou contenções de controle justamente a partir do isolamento da fonte de onde emana o poder.”⁹⁸

Portanto, para a configuração de grupo econômico de fato por relações societárias é necessário que (i) uma das sociedades tenha influência significativa na outra, sem controla-la (coligada), ou (ii) uma das empresas seja titular de direitos de sócio sobre as outras que lhe assegure, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais, em especial o de eleger a maioria dos administradores (art. 116, “a”), hipótese em que será considerada sociedade controladora (FERRAGUT, 2020. p.215)

Por fim, como anteriormente ressaltado, os administradores das controladoras e coligadas não devem agir em interesse próprio ou com abuso de poder, sob pena de responderem perante a companhia pelas perdas e danos.

Por fim, há ainda o grupo econômico decorrente de fato presumido, onde as sociedades não são coligadas ou controladas e controladoras, possuindo, no entanto, a unicidade do controle, daí o surgimento do grupo.

Para Maria Rita Ferragut, é ainda importante ressaltar que “apesar da administração única, as sociedades efetivamente existem, não se trata de um único negócio, não há simulação, não há independência, meramente formal das pessoas jurídicas”⁹⁹.

Consonante é o entendimento na esfera tributária que assim aduz através da Instrução Normativa RFB 971/2009, Art. 494 “Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer atividade econômica”, havendo indícios de sua presunção como: formação de quadro societário por parentes ou conhecidos próximos, identidade dos administradores, fatos relatados em reclamações trabalhistas.

⁹⁷ DINIZ, Gustavo S. Grupos Societários - Da Formação à Falência. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2016. Cit. ANTUNES, José Augusto Engrácia. Os grupos..., op. cit., p. 124.

⁹⁸ DINIZ, op.cit. p.77

⁹⁹ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4a ed. São Paulo. Noeses 2020.p.216

Há ainda, a distinção entre sociedades fictícias, denominados de “grupos econômicos irregulares” e grupos econômicos de fato, haja em vista, que conforme anteriormente elencado o grupo de fato não possui elemento jurídico próprio que o preceitue.

Ocorre que, segundo Parecer Normativo COSIT/RFB nº 4/2018 da Receita Federal, são grupos econômicos irregulares aqueles que possuem uma separação jurídica artificial, inexistindo autonomia patrimonial. Sendo este o entendimento adotado sobre sua caracterização “O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade”¹⁰⁰

Tendo como indícios de sua caracterização a ausência de estrutura que comporte sua produção, a inexistência da quantidade necessária de funcionários para suportar as demandas do faturamento utilizando-se de outra sociedade presente no grupo para supri-la, sendo uma divisão meramente formal.

Desse modo, “há que se ter a *comprovação* pela fiscalização da existência de grupo irregular, que repita-se, não se confunde com o grupo econômico de fato legítimo”¹⁰¹, visto haver como requisito a existência de duas sociedades possuindo unidade de direção entre as mesmas, corroborando com o entendimento da inexistência de autonomia laboral ou patrimonial.

2.2 Teoria da Desconsideração da personalidade jurídica

Partindo da mesma premissa ocorrida para a necessidade do surgimento do grupo econômico, onde o desenvolvimento das atividades econômicas tornou-se cada vez mais complexo ante a pessoa física, surgindo a necessidade de que aqueles interessados em desenvolver atividades econômicas empresarias se organizassem e mantivessem seu patrimônio pessoal de algum modo apartado do patrimônio da empresa surge a personalidade jurídica, “considerada uma construção técnica jurídica, criada a partir de seus registros nos órgãos competentes, compostos por fatores econômicos, sociais e jurídicos, e, por definição legal não se confunde com o empresário, sócio ou administrador”¹⁰².

Essa autonomia patrimonial é talvez o princípio basilar das sociedades e empresas, remontando ao direito romano, perpassando pelo direito italiano e germânico, temos que o

¹⁰⁰ Parecer Normativo COSIT/RFB nº 4/2018 – item 25, p.13

¹⁰¹ Parecer Normativo COSIT/RFB nº 4/2018 – item 25, p.13

¹⁰² TORRES, Heleno Taveira. Regime Tributário da interposição de pessoas e da desconsideração da personalidade jurídica: os limites do art. 135, II e III, do CTN, p.38

nascimento da pessoa jurídica “confere a autorização genérica para a prática de atos jurídicos, daí a necessidade de aqueles interessados reunirem-se “estabelecendo a forma jurídica como tais empreendimentos serão desenvolvidos, sendo uma destas a sociedade empresária¹⁰³”. Para Ricardo Negro a personalidade jurídica trata-se da “capacidade para uma entidade puramente legal, subsistir e desenvolver-se no mundo jurídico” ¹⁰⁴

Não há uma delimitação dos atos os quais a pessoa está apta a praticar, como no caso dos sujeitos despersonalizados, mas a simples delimitação daqueles atos cuja prática é proibida¹⁰⁵, com a separação de seus direitos e obrigações de maneira clara e distinta entre suas atividades econômicas, gerando três consequências: a titularidade obrigacional, a titularidade processual e a responsabilidade patrimonial¹⁰⁶.

Da titularidade obrigacional depreende-se a possibilidade da empresa ou sociedade integrar o polo obrigacional em ambos os polos da obrigação, estendendo-se os efeitos somente a quem atua em seu nome, da titularidade processual tem-se a possibilidade de que ao ser de demanda levada a juízo possua legitimidade e por fim, responsabilidade patrimonial pois existe a separação entre o patrimônio da empresa e o ¹⁰⁷ do sócio, daí o surgimento do princípio da autonomia patrimonial

Sócio e sociedade não são a mesma pessoa, e, como não cabe, em regra, responsabilizar alguém (o sócio) por dívida de outrem (a pessoa jurídica da sociedade), **a responsabilidade patrimonial pelas obrigações da sociedade empresária não é dos seus sócios.** Em outros termos, **a garantia do credor é representada pelo patrimônio do devedor;** se devedora é a sociedade empresária, então será o patrimônio social (e não o dos sócios) que garantirá a satisfação dos direitos creditícios existentes contra ela. (ULHOA,2013,p.33)¹⁰⁸

Tal autonomia tem seu início com o início de sua existência legal, o que ocorre através de inscrição de seus atos constitutivos perante os órgãos responsáveis¹⁰⁹ e esta protegida através dos mais diversos institutos como CC¹¹⁰ e na lei das Sociedades Anônimas¹¹¹.

¹⁰³ PEREIRA, Lucas L. Responsabilidade Tributária e Desconsideração da Personalidade Jurídica no novo CPC.p.64.

¹⁰⁴ NEGRÃO, Ricardo. Manual de Direito Comercial e de Empresa. Vol. 1. 10a ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 269.

¹⁰⁵ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial. Vol. 2. 17a ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 28.

¹⁰⁶ PEREIRA, op. cit.p.65.

¹⁰⁷ COELHO, op. cit.p.33

¹⁰⁸ COELHO, Ibidem p.33

¹⁰⁹ NEGRÃO, op. cit. p. 270.

¹¹⁰ Art. 1.024 CC - Os bens particulares dos sócios não podem ser executados por dívidas da sociedade, senão depois de executados os bens sociais.

¹¹¹ 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.

Dando ao empresário a possibilidade de organizar a vida econômica e social de sua empresa e “a faculdade de escolher o “modelo jurídico”, dentre os acessíveis, ou seja, ao empreendedor ou aquele que quer associar-se é lícito escolher o tipo de sociedade ou associação a que quer se vincular.”¹¹²

Sendo assim, a pessoa jurídica é uma ficção jurídica que tem como finalidade segregar o patrimônio da pessoa física para que determinada sociedade possa praticar uma atividade civil ou mercantil¹¹³.

No entanto, esta autonomia não deve ser tomada de maneira absoluta, ante a possibilidade de os sócios e acionistas utilizarem-se desta separação para a prática de atos ilegais, dolosos e que venham a fraudar terceiros e a boa-fé, daí a necessidade da criação de um instituto que distinga o patrimônio da sociedade e do sócio, sendo denominado de desconsideração da personalidade jurídica.

A solução criada pela doutrina foi a criação da *disregard doctrine*, sendo aceito pelo judiciário por meio de julgamentos ilustres como o caso *Salomon vs. Salomon Co.*, ocorrido em 1897 no Reino Unido e o caso no caso *Bank of United States v. Deveaux* nos EUA e posteriormente na Alemanha.

Em ambos os casos o patrimônio dos sócios foi alcançado, no caso americano havendo a superação do patrimônio do sócio e no caso inglês “ocorrendo em processo de falência, tendo em vista que a empresa, desde sua constituição, foi insolvente, sendo reconhecida a confusão patrimonial entre a empresa e seu sócio¹¹⁴”.

No Brasil, o reconhecimento doutrinário veio através do comercialista e magistrado Rubens Requião, que em críticas formuladas ao Tribunal de justiça de São Paulo, reconheceu que “Todos percebem que a personalidade jurídica pode vir a ser usada como anteparo de fraude, sobretudo para contornar as proibições estatutárias do exercício de comércio ou outras vedações legais”¹¹⁵.

“não é a anulação da personalidade jurídica em toda a sua extensão, mas apenas a declaração de sua ineficácia para determinado efeito, em caso concreto, em virtude de o uso legítimo da personalidade ter sido desviado de sua legítima finalidade (abuso de direito) ou para prejudicar credores ou violar a lei (fraude)

¹¹² ANDRADE FILHO, Edmar Oliveira. Desconsideração da Personalidade Jurídica no Novo Código Civil. São Paulo: MP Editora, 2005. p. 44.

¹¹³ ALVIN, Thereza. Camargo, Luiz Henrique Volpe. Schmitz, Leonard Ziesemer. Carvalho, Natália Gonçalves de Macedo. Coord. O Novo Código de Processo Civil Brasileiro – Estudos Dirigidos: esquematização e procedimentos. Rio de Janeiro: Forense, 2016.p. 204.

¹¹⁴ FREITAS, Elizabeth Cristina Campos Martins de. Desconsideração da personalidade jurídica: análise à luz do código de defesa do consumidor e do novo código civil. 2a ed. São Paulo: Atlas, 2004. p. 233.

¹¹⁵ REQUIÃO, Rubens. Abuso de Direito e Fraude Através da Personalidade Jurídica (Disregard Doctrine). Revista dos Tribunais RT, São Paulo, no 410/12, dez. 1969.p.23

(REQUIAO, 1969.p.23)¹¹⁶

Sendo incorporado no ordenamento jurídico brasileiro em 2002, sendo que quando utilizada, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica acaba por passar por cima da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, passando os sócios a responder pelas obrigações contraídas. Nas palavras de Maria Rita Ferragut

Com isso, atribui-se ao sócio (pessoa física ou jurídica) consequências que ordinariamente deveriam ser imputadas a sociedade devedora.

Assim, preserva-se a personalidade em detrimento do sócio ou acionista que praticou o ato. A pessoa jurídica permanecerá existindo, com todas as prerrogativas legais e responsabilidade pelos demais atos, que não os abusivos (FERRAGUT, 2020.p.194).

O instituto foi incorporado ao ordenamento jurídico brasileiro através do artigo 28¹¹⁷ do Código de Defesa do Consumidor, sofrendo duras críticas por não ter abarcado hipóteses de dolo.

Contudo, somente em 2015 com a entrada em vigor do CPC o instituto foi delimitado da maneira que conhecemos através dos artigos 133 a 137¹¹⁸.

Sendo aprofundado seus requisitos no artigo 50 do Código Civil o qual nos aprofundaremos a diante.

Ocorrendo a busca não da invalidade da sociedade, mas sim, a ineficácia relativa diante de um determinado ato, sendo relativa pois, “a desconsideração da personalidade só produzira

¹¹⁶ REQUIÃO, Rubens. Abuso de Direito e Fraude Através da Personalidade Jurídica (Disregard Doctrine). Revista dos Tribunais RT, São Paulo, no 410/12, dez. 1969.p.23.

¹¹⁷ Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

¹¹⁸ Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

efeitos em determinado negócio jurídico e perante certas pessoas, permanecendo válido para as demais situações.”¹¹⁹

A doutrina diverge sobre as modalidades da desconsideração da personalidade, para Lucas Lobo Pereira seriam apenas duas, a comum, também denominada de direta e a inversa, já para Maria Rita Ferragut haveria ainda uma terceira, a denominada expansiva.

Na modalidade comum haveria a superação da autonomia da pessoa jurídica, alcançando bens dos sócios para a satisfação de obrigações da pessoa jurídica. Já na modalidade inversa há o alcance do patrimônio da empresa para a satisfação de débitos dos sócios¹²⁰, sendo instrumento utilizado para combater a dilapidação patrimonial, prática de transferência de bens para pessoas jurídicas sobre as quais o devedor detém controle¹²¹

Para Fabio Konder Comparato tal instituto “não atua apenas no sentido da responsabilidade do controlador por dividas da sociedade controlada, mas também em sentido inverso, ou seja, no da responsabilidade desta ultima por atos do seu controlador”¹²².

Já a desconsideração expansiva ocorre para Ferragut, quando a desconsideração alcançar não apenas os sócios formais, como também os ocultos¹²³

Desse modo, a *disregard doctrine*, trata-se não apenas do alcance do patrimônio do sócio, mas sim, o combate a práticas que desviem o fim societário da autonomia patrimonial da empresa, podendo ocorrer de maneiras diversas, mas buscando o mesmo fim, coibir fraudes.

2.2.2 Art. 50 do Código Civil

Ocorre que, segundo o artigo 50 do CC¹²⁴, somente ocorrera a desconsideração da personalidade jurídica quando “houver abuso da personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial”, havendo a possibilidade de imputação da responsabilidade aos sócios.

Desse modo, embora haja a distinção do patrimônio jurídico e o dos sócios, caso ocorra a desconsideração da personalidade jurídica, será “levantado o véu da pessoa jurídica para

¹¹⁹ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4a ed. São Paulo. Noeses 2020.p.194

¹²⁰ GONÇALVES, Marcus Vinícius Rios. Direito Processual Civil Esquematizado. 6a ed. São Paulo: Saraiva, 2015 p. 259.

¹²¹ FERRAGUT, op. cit .p.195

¹²² COMPARATO, Fábio Konder. O poder de controle na sociedade anônima. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2008 – p. 464

¹²³ FERRAGUT, op. cit.p196

¹²⁴ Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)

alcançar aquele que, em fraude à lei ou ao contrato ou abuso de direito, procurou-se eximir por trás da personalidade jurídica”¹²⁵

Sendo o juiz de direito o sujeito competente para avaliar sua ocorrência, avaliando seus requisitos (desvio de finalidade ou confusão patrimonial), desde que provocado pelas partes ou através do Ministério Público.

Podendo o juiz no curso da execução determinar de maneira incidental que “o ato de expropriação atinja terceiros envolvidos, de forma a impedir a concretização da fraude à lei ou contra terceiros”¹²⁶.

Cabe ressaltar, que a responsabilidade é somente patrimonial, não ensejando a inclusão daquele afetado no polo passivo tributário, devendo ser considerada, portanto, terceiro, assim como disposto entre os artigos 133 a 137 do CPC, que disciplinou o assunto.

Em que pese os artigos supracitados, é ainda necessário, que haja a comprovação de abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, necessário portanto a caracterização de cada um destes elementos e a desmembração dos parágrafos do referido artigo.

Nos moldes do §2º do art. 50, desvio de finalidade é a utilização dolosa e não meramente culposa, da pessoa jurídica, com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

No desvio de finalidade, a infração pode coincidir com as materialidades previstas no art. 135 do CTN, mas a autoria é diversa: no CTN temos o administrador pessoa física, responsável tributário que agiu de forma ilícita na gestão da sociedade, ao passo que no Código Civil temos infrações praticadas por pessoas jurídicas (ainda que por meio de pessoas físicas), notadamente as que compõe grupos econômicos (FERRAGUT, 2020.p.199)

Já a confusão patrimonial ocorre quando o patrimônio do sócio e da empresa se confundem, trata-se de um problema relativamente comum em empresas familiares e novas, podendo ser considerada como fraude fiscal, ensejando multas.

Cabendo ressaltar tratar-se de “concepção objetiva da desconsideração, que não toma como premissa a fraude e o abuso, de caráter eminentemente subjetivo e de difícil comprovação” ¹²⁷, são exemplos facilmente encontrados, como o pagamento da mensalidade escolar na conta da empresa, a compra de um carro de uso particular em nome da sociedade, quando há o pagamento repetitivo de uma despesa de um dos sócios, empréstimos entre as sociedades, etc.

¹²⁵ PEREIRA, Caio Mário da Silva. Instituições de Direito Civil.. Rio de Janeiro, Forense: 2006. v. 1. p. 60.

¹²⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4a ed. São Paulo. Noeses 2020.p.199

¹²⁷ FERRAGUT, Ibidem. p.200

No dispositivo ainda são usados termos como “repetitivo” e “insignificante” sem, no entanto, haver uma real definição de critérios objetivos para sua utilização, portanto, imprescindível que na busca pela desconsideração da personalidade jurídica seus elementos sejam observados de maneira contundente ao observarmos os critérios da responsabilidade patrimonial.

2.3 Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos pela prática de ato lícito

Conforme já observado, ao tratar-se de grupos econômicos a responsabilidade é tema que enseja debates, tivemos ainda a oportunidade de estudar no Capítulo I, que é pressuposto da responsabilidade solidária o “interesse comum”, tal definição é ampliada também para a responsabilização tributária de grupos econômicos, segundo Maria Rita Ferragut o “entendimento é o de que, salvo quando houver interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, ou em certas fraudes devidamente comprovadas o redirecionamento é ilegal”¹²⁸.

Desde que comprovada a existência do grupo e as condições legais necessárias, Fábio Ulhôa corrobora com tal entendimento, afirmando não haver solidariedade “exceto perante as autoridades antitruste (LIOE, art. 17) e pelas dívidas trabalhistas (CLT, art. 2º, § 2º) e previdenciárias (lei n. 8.212/91, art. 30, IX)”¹²⁹.

A responsabilidade tributária por solidariedade, presente no art.124, I do CTN, no entanto, é de extrema importância para este estudo, tendo em vista tratar-se do dispositivo e argumento utilizado pela Fazenda Pública ao requerer em juízo o redirecionamento da cobrança do crédito tributário.

Desse modo, e conforme já analisado, o interesse comum “deve ser entendido como aquele derivado de uma relação jurídica da qual o sujeito de direito seja parte integrante, e que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitime a postular em defesa do seu interesse”¹³⁰.

Importante ressaltar que o interesse comum é lícito ou ilícito, no entanto, a “responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição”¹³¹.

¹²⁸ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4a ed. São Paulo. Noeses 2020.p 211

¹²⁹ COELHO, Coelho, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Comercial. Vol. 2. 17a ed. São Paulo: Saraiva, 2013.p 258.

¹³⁰ FERRAGUT, Maria Rita. op. cit. p.224

¹³¹ COSIT/RFB nº 04/2018 - seção 1, página 23

Aqui trataremos do interesse comum lícito, aquele advém de uma relação jurídica, onde o sujeito de direito, possua voz e objeto contraprestacional, isto é, possui direitos e deveres, bem como, capacidade postulatória.

No entanto, é fácil notar que tal prerrogativa nem sempre está presente, como é o caso das marcas que compõe o grupo econômico brasileiro Ambev, composto por diversas cervejarias (Antártica, Brahma, Bohemia entre outros) ou até mesmo o da holding francesa LVMH, que possui em seu portfólio concorrentes diretas pelo mercado de luxo (Dior, Louis Vuitton e Marc Jacobs), desse modo, será levado em consideração os interesse do grupo como um todo, sendo observado suas questões estratégicas de comando, diretrizes pré fixadas no contrato social ou estatuto e a observância a lei.

Nesses casos e respeitando a autonomia jurídica de cada empresa envolvida no grupo e da empresa líder não haverá vinculação dos atos jurídicos e das decisões, havendo a solidariedade somente se tal empresa optar por realizar ato fraudulento contra o fisco.

Havendo, portanto, a possibilidade de responsabilização por solidariedade nos moldes do artigo 124, I do CTN, desde que esteja presente o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária.

Não havendo, no entanto, a responsabilidade pessoal do administrador, pois segundo a sumula 430 do STJ “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidaria do sócio gerente”

Outro modo lícito da responsabilização do grupo econômico é a partir do artigo 124, II¹³² do CTN em conjunção com o artigo 30 da Lei 8.212/91¹³³ que trata da solidariedade em matéria previdenciária, no entanto, não nos aprofundaremos sob tema.

2.3.1 Responsabilidade dos grupos econômicos pela prática de ato ilícito

É passível de entendimento a existência de grupos econômicos criados com o intuito de evadirem o fisco, buscando frustrar os direitos creditórios e por vezes a expropriação de bens em execuções fiscais.

A Receita Federal elencou os atos ilícitos que ensejam a responsabilidade tributária solidaria em grupos econômicos, sendo eles:

- (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de

¹³² Art. 124. São solidariamente obrigadas

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

¹³³ Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).¹³⁴

Como anteriormente abordado há a possibilidade da criação de manobras que buscam somente a evasão de atos empresariais e do planejamento fiscal, deste modo, é passível a ocorrência de atos ilícitos por apenas uma das integrantes do grupo, sem que ocorra o beneficiamento das demais.

Desse modo, ocorrendo ilícito individual, cometido por uma das sociedades ou pelo centro de poder, fica claro a inexistência de interesse comum capaz de ensejar a solidariedade, não havendo que se falar da aplicação do artigo 124, I do CTN, mas sim do artigo 135, III¹³⁵ do mesmo dispositivo, ou seja, havendo a ocorrência de ato ilícito praticado individualmente sem o conhecimento do grupo, a responsabilidade se dará de maneira pessoal aos diretores, gerentes ou representantes, corroborando com tal entendimento temos Luciana Manete, que preceitua que:

[...] se o sócio ou administrador agiu ilicitamente em prejuízo dos interesses não só da sociedade, mas também dos demais sócios que não participaram das decisões tomadas com excesso de poder ou infração a lei, contrato ou estatuto, não é legítimo que a pessoa jurídica tenha que arcar com os créditos tributários decorrentes de tais condutas, porquanto foi vítima também de tais atos dolosos.¹³⁶

Deste modo, seguindo este raciocínio, não poderá ocorrer a responsabilização do grupo em seu todo, caso haja o conhecimento da fraude ou ato ilícito, desde que praticado por apenas uma empresa pertencente ao grupo.

Do mesmo modo, o Art. 50 do CC trata de hipótese de ato ilegal por parte do grupo econômico, desde que, demonstrado o abuso da personalidade jurídica, que como anteriormente citado, necessita da ocorrência do desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Sobre o tema discorre Maria Rita Ferragut:

Embora não seja hipótese de responsabilidade tributária propriamente dita, e sim responsabilidade patrimonial, é com fundamento neste enunciado que recorrentemente se busca permissão para desconsiderar os contornos dos atos jurídicos praticados, atingindo-se indistintamente os bens particulares das empresas que compõe o grupo (FERRAGUT, 230)¹³⁷

Seriam muitas as consequências portanto, do reconhecimento da fraude e a aplicação do artigo 50 do CC em grupos econômicos, como pontos principais temos que a responsabilidade

¹³⁴ COSIT/RFB nº 04/2018 - seção 1, página 23

¹³⁵ Art. 135. do CTN 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

¹³⁶ MANETE, Luciana Nini. A responsabilidade Tributária do sócio ou administrador na execução fiscal e suas defesas processuais. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 67.

¹³⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. 4a ed. São Paulo. Noeses 2020.p -224

seria de terceiros, não figurando o grupo como autor ou réu da demanda, visto tratar-se de responsabilidade patrimonial e a aplicabilidade do IDPJ, como por exemplo.

Assim, consonante com o § 4º do art. 50 do CC introduzido em 2019 pela Lei de Liberdade Econômica (Lei 13.874/99) e de acordo com elementos supra estudados, temos que, “A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídicas, sem que os requisitos legais sejam preenchidos.

Por fim, há ainda a possibilidade da aplicação do artigo 149, VII¹³⁸ do CTN, que trata de lançamento com algum vício, seja dolo, fraude ou simulação, simulação esta que presume a existência de conluio para angariar benefícios fiscais, no entanto, como trata-se de uma separação meramente formal, não há que se falar em grupo econômicos, portanto, não nos aprofundaremos na questão.

2.3.2 Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) em grupos econômicos

Como anteriormente abordado, o tema está disciplinado entre os artigos 133 a 137 do CPC, podendo ser usado como uma forma mais célere do responsável contra razoar seus argumentos, tendo em vista a não aceitação da Exceção de Pré Executividade¹³⁹ como meio de defesa, com o argumento de que haveria a necessidade de discussão de matérias e a produção de provas e do mesmo modo, ocorrendo de maneira mais célere do que os Embargos a execução fiscal, que por vezes se arrastam de maneira indefinida.

Daí a necessidade do instituto na esfera tributária permitindo que o grupo ou sócio defenda-se antes que o redirecionamento aconteça, garantindo o acesso ao contraditório e ao devido processo legal.

Ocorre que tal fato não está controvertido na doutrina, tratando-se de divergência entre as turmas do STJ, para a primeira turma, é plenamente aplicável a instauração do acidente, já a partir do entendimento da segunda turma, temos a impossibilidade da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica decorrente da incompatibilidade do CPC e da Lei de Execuções Fiscais, deste modo, este será o objeto de aprofundamento do capítulo 3 do presente trabalho.

¹³⁸ Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação
¹³⁹ Súmula 393 STJ - A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória

3 – A COBRANÇA JUDICIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: EXECUÇÃO FISCAL

Cabe ao credor diligenciar buscando receber o crédito que lhe é devido, realizando-se a execução no interesse do exequente¹⁴⁰, a Fazenda Pública como credora publica possui diversos instrumentos previsto na LEF– lei de execução fiscais que visam a liquidação do crédito.

Inicialmente, ao falar-se de Execução Fiscal temos necessariamente a presença de dois elementos imprescindíveis; o sujeito ativo (Fazenda Pública) e o objeto (valor de dívida ativa), devendo este ser um título executivo certo, líquido e exigível, visto que em tese, já houve a devida discussão dos elementos necessários a sua criação em esfera administrativa.

A dívida ativa¹⁴¹, constituída através de procedimento administrativo vincula o sujeito passivo a seu pagamento, em um prazo decadencial de cinco anos como anteriormente abordado.

Havendo a instauração do procedimento administrativo, o devedor será notificado para apresentar sua defesa, quedando-se silente ou sendo rejeitada, ocorrerá a inscrição em dívida ativa e por fim, atestando a liquidez e exigibilidade do procedimento a emissão de certidão de dívida ativa, legitimado como título executivo extrajudicial, líquido e certo, iniciando assim a execução fiscal.

Ao falarmos do polo passivo da Execução temos algumas incongruências, visto que a LEF, é lei ordinária e como anteriormente cabe a lei complementar a competência para instituir as normas de responsabilidade tributárias.

Assim, a LEF em seu artigo 4º, I e V dispõe que, a execução fiscal poderá ser promovida contra o devedor ou o responsável respectivamente, mas não de maneira aprofundada.

Podemos inferir, no entanto, que, “o sujeito apontado sob a condição de devedor no bojo da Certidão de Dívida Ativa é de ser tido não só como parte passiva (formalmente falando), mas também como parte passiva presumivelmente legítima.”¹⁴², sendo aquele que tem seu nome gravado em CDA.

Já o responsável, aparece aqui como terceiro, o que nas palavras de Paulo Cesar Conrado ocorre:

¹⁴⁰ CPC Art. 797. Ressalvado o caso de insolvência do devedor, em que tem lugar o concurso universal, realiza-se a execução no interesse do exequente que adquire, pela penhora, o direito de preferência sobre os bens penhorados

¹⁴¹ Art. 2º da LEF- 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. § 1º - Qualquer valor, cuja cobrança seja atribuída por lei às entidades de que trata o artigo 1º, será considerado Dívida Ativa da Fazenda Pública.

¹⁴² CONRADO, Paulo C. Série Carreiras Federais - Processo Judicial Tributário. Rio de Janeiro: Grupo GEN, p.108

(...) se demonstrado que, para além do fato gerador daquela (a obrigação tributária), esse sujeito (o terceiro) incorreu na prática de algum evento considerado normativamente relevante para esse fim – esses eventos a que nos referimos vêm essencialmente descritos no art. 135 do Código Tributário Nacional; (PAG. 112)

Portanto, o devedor é aquele originalmente alcançado pela CDA e o responsável descrito como terceiro aparecerá na CDA de maneira incidental, devendo haver a prova de sua responsabilidade. Mas qual seria a lógica em alcançar o patrimônio de terceiro?

3.1 IDPJ e a LEF

A doutrina não encontra consenso sobre a utilização do instituto no âmbito do Direito Tributário, havendo dissenso quanto sua compatibilidade junto a LEF.

Sendo que, a opinião daqueles que são contra sua utilização seria a de que já existe o instituto da responsabilidade tributária para adentrar em patrimônio diferente do da sociedade “caracterizando-se como um dos meios aptos a viabilizar a responsabilização de terceiros pelas obrigações tributárias da pessoa jurídica”¹⁴³, não havendo desse modo, a necessidade de sua aplicabilidade.

Outro ponto encontrado para aqueles que defendem a sua não aplicabilidade é o de que, tal instituto não provem de lei complementar, o que como anteriormente retrato é condição essencial para a matéria tributaria. É este o entendimento para José Eduardo Soares de Melo. Vejamos:

Mesmo que se entenda que o CTN não oferecera tratamento específico à mencionada desconsideração, e que seria possível a sua integração à sistemática tributária, o agente fazendário – ao apurar o desvio de finalidade (desvirtuamento dos objetivos societários), ou confusão patrimonial (utilização distinta do patrimônio dos sócios e da Sociedade) –, somente poderia imputar a responsabilidade aos bens particulares, após decisão judicial específica¹⁴⁴.

Por outro lado, parcela oposta da doutrina compreende que a desconsideração da personalidade jurídica é caracterizada como uma espécie de responsabilidade prevista entre os artigos 134 e 135 do CTN, havendo a superação da personalidade, sendo possível portanto, o alcance do patrimônio privado do sócio e administradores.

Para estes portanto, a responsabilidade dos sócios se dá através do redirecionamento da cobrança executiva através da desconsideração da personalidade jurídica da empresa executada.

¹⁴³ PEREIRA, Lucas L. Responsabilidade Tributária e Desconsideração da Personalidade Jurídica no novo CPC. São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2019. p.78

¹⁴⁴ Melo, José Eduardo Soares de. A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Código Civil e Reflexo no Direito Tributário. In: Grunpmacher, Betina Treiger (Coord.). Direito Tributário e o Novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004. p. 166.

Cabe lembrar ainda, que a LEF instituída em 1980, em seu artigo 1º dispõe que a lei será regida subsidiariamente pelo CPC de 2015 e, sendo criada para regular o que compete a execução fiscal, é natural que a partir da integração do IDPJ no ordenamento pátrio a LEF recepcione tal instrumento, não havendo que se falar em antinomia.

3.2 A figura do Terceiro

Para Paulo Cesar Conrado “todo e qualquer sujeito não definido como parte na petição inicial de determinada demanda qualificar-se-ia, processualmente, como terceiro, não importando, para a produção de tal conceito, a aferição de qualquer qualidade que porventura detenha”¹⁴⁵

Conforme anteriormente abordado no tópico 1.3.6, o terceiro responde pelo pagamento da dívida caso não cumpra seu dever para com o fisco, na figura de responsável, já na CDA, de acordo com o artigo 4º, V da LEF, é terceiro aquele que não é devedor, não é sucessor e não foi adicionado na origem a certidão.

Ao reconhecer a responsabilidade da empresa participante do grupo na esfera administrativa, a mesma constará inicialmente auto de lavratura da CDA, podendo apresentar defesa durante todo o processo administrativo que levará a sua constituição, efetivamente garantindo o devido processo legal.

Cumprе ressaltar que caso haja sua inclusão no polo passivo da execução o mesmo deixará de ser um terceiro no processo e se tornará parte, ante a concessão da tutela da desconsideração, cabendo a interposição de agravo contra a decisão que conceda ou negue o instituto e de apelação caso ocorra via sentença.

Por outro lado, caso seja apontado como terceiro advindo do redirecionamento fiscal, quando a execução já se iniciou haverá o problema de fato.

Como já visto a desconsideração da personalidade jurídica ocorre diante do abuso da distinção entre as personalidades dos sócios e da empresa, sendo medida que combina o artigo 133 do CPC com os requisitos da sua instauração presentes no artigo 50 do CC.

Dessa maneira, o incidente é considerado o modo pelo qual o terceiro afetado pelo requerimento do redirecionamento ao grupo através da desconsideração da personalidade jurídica estaria apto na condição de terceiro a se defender na lide.

¹⁴⁵ CONRADO, Paulo C. Série Carreiras Federais - Processo Judicial Tributário. Rio de Janeiro: Grupo GEN, p.95

3.3 Redirecionamento nas execuções fiscais e Desconsideração da Personalidade

É de praxe em execuções fiscais de empresas limitadas e S/A's o redirecionamento para aqueles terceiros que agiram com excesso de poderes e infração a lei nos moldes dos artigos 134 e 135 do CTN, conforme já explanado, geralmente sendo apontado a dissolução irregular da sociedade, o que foi gradativamente sendo considerado como ilícito pela jurisprudência nacional, sendo inserido na execução através do redirecionamento.

Nas palavras de Norton Benites “os juízes determinaram a inclusão dessas pessoas no polo passivo da execução; elas passaram a ser citadas para pagar ou para opor embargos á execução, momento processual no qual exerciam seu direito de defesa”¹⁴⁶, sendo tal comum esse “caminho” processual que o STJ sumulou esse assunto em sua Súmula de n.435¹⁴⁷.

Ocorre que, a Fazenda vem por vezes incluindo o grupo econômico na condição de terceiro ao polo passivo da Execução e redirecionando a execução a este, de maneira solidaria, sustentando a existência de grupos que seriam fraudulentos e sem propósito comercial.

Como anteriormente abordado, ao redirecionar a cobrança posteriormente ao procedimento administrativo que institui a CDA, ocorre uma mitigação ao direito de defesa, visto que os embargos exigem garantias de juízo¹⁴⁸ por vezes onerosas, como a fiança bancária, o depósito e o seguro e via de regra não possuem efeito suspensivo.

Daí surge a indagação sobre o caminho processual adequado, o redirecionamento da execução fiscal ou a desconsideração da personalidade jurídica.

Para João Aurino de Melo Filho, caso a Fazenda venha a requerer o redirecionamento para um terceiro até então não incluso, não haveria a necessidade de suspensão da execução, podendo ocorrer realmente nos autos do processo. Vejamos:

Portanto, se a situação modificadora da estrutura obrigacional (que autoriza a responsabilização de um novo sujeito passivo) ocorrer depois de ajuizada a execução fiscal, entendemos, na linha das lições expostas, ser dispensável qualquer ato adicional no procedimento administrativo, podendo a Fazenda Pública apresentar o pedido de responsabilização de (até então) terceiro diretamente nos autos da execução fiscal. Nestes casos, caberá à Fazenda Pública, principal interessada, pedir, em juízo o redirecionamento da execução, ou seja, a inclusão de um (até então) terceiro, agora, responsável, no polo passivo da execução fiscal. r (MELO FILHO, et al., 2020, p. 460)

¹⁴⁶ BENITES, Norton Luís. Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos. São Paulo. Almedina. 2020. p.158

¹⁴⁷ Súmula 435 do STJ - Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente.

¹⁴⁸ Art. 16 da LEF - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados: § 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

Já para uma outra parte da doutrina pátria¹⁴⁹, a desconsideração seria a única hipótese viável a inclusão de terceiro através do artigo 135 do CTN, III do CTN, visto a garantia de uma maior possibilidade de ampla defesa e que sua utilização somente se torna possível na hipótese de o terceiro não poder ser atingido na qualidade de parte, sendo incluído somente para ter seu patrimônio atingido, como visto no tópico

2.3.2. Vejamos:

As regras jurídicas baseadas nos arts. 133 a 137 do CPC, que instituíram e que regulam o IDPJ, visam a preencher lacunas normativas que existia com relação ao procedimento para atribuição judicial, em execuções fiscais pendentes, de responsabilidade tributária baseada no art. 135, III, do CTN, aos sócios administradores de empresas por dívidas dessas.
(MENKE, LERINA, 2019, p. 91/92):

Desse modo, cabendo a dicção do art. 50 do CC que trás as regras específicas da possibilidade da desconsideração como o “interesse comum” presente no artigo 124, I do CTN através da responsabilidade solidária, a responsabilidade do terceiro pode ter sido alcançada, lhe conferindo sujeição passiva, o que como já visto, ocorreria de maneira diversa ao que atualmente praticado no redirecionamento da execução.

¹⁴⁹ Para os juristas Cassiano Menke e Louise Lerina, responsáveis pelo capítulo 4 da obra coletiva “Tributação e Cidadania: homenagem aos 30 anos do Superior Tribunal de Justiça”

4 - ENTENDIMENTO DAS TURMAS DO STJ

Como anteriormente abordado, imputar a dívida ao grupo econômico como um todo, requer uma análise apropriada de que o agrupamento teria agido como um todo em face do fato gerador abordado.

Ante a evidente divergência sobre a matéria, faz-se necessário a uniformização do tema pela Corte Superior, isto posto, verificaremos a possibilidade da aplicação do IDPJ ao redirecionamento da execução fiscal para grupos econômicos e os argumentos diametralmente opostos utilizados pelas duas turmas de nossos tribunais.

4.1 Entendimento Firmado pela 1ª Turma do Superior Tribunal de Justiça

Como já exposto, para aqueles afetados pela execução fiscal, é benéfico o INPJ como um meio de defesa do terceiro antes da constrição de seus bens ou do constrangimento de seu patrimônio.

Tais argumentos estão de acordo com o REsp 1775269/PR que permitiu o IDPJ antes da ocorrência de redirecionamento da execução, com relatoria do Ministro Gurgel Faria, e execução firmada na origem contra PALMALI INDUSTRIAL DE ALIMENTOS, houve a determinação da desconsideração da personalidade jurídica de outros entes participantes do grupo econômico, no caso, Palmali Industrial de Alimentos Ltda, Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda, Palmali Agroindustrial Ltda, Original Indústria e Comércio Negócios e Participações Ltda e Dalla Costa Transportes de Cargas Rodoviárias Ltda, para que houvesse a prévia defesa.

Adotando como fundamentação o fato de que para a ocorrência do redirecionamento em execuções em que não houve identificação do terceiro no lançamento, isto é, quando a CDA não indicar outra pessoa jurídica ou não havendo a possibilidade de enquadramento nos artigos 134 e 135 do CTN, que tratam sobre a responsabilidade de terceiros.

E de que a responsabilidade solidária, presente no artigo 124, I do CTN, necessitaria da comprovação de “interesse comum”, como anteriormente elucidado.

A partir desse ponto, outras execuções obtiveram o mesmo resultado, como é o caso do Agravo Interno nos Embargos de Divergência em Recurso Especial de Nº 1775269 – PR (2018/0280905-9), onde a Fazenda apresentou o mesmo, sendo este improvido, com a justificativa de que caso o grupo não tenha sido alcançado no momento do lançamento deverá ocorrer o IDPJ para que possa ter ser patrimônio alcançado.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. ACÓRDÃO EMBARGADO. JUÍZO DE MÉRITO. ACÓRDÃO PARADIGMA. JUÍZO DE ADMISSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE SIMILITUDE FÁTICO-JURÍDICA. ACÓRDÃO EMBARGADO QUE CONHECEU E DEU PROVIMENTO AO RECURSO ESPECIAL, AO ENTENDIMENTO DE QUE, PARA FINS DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL A PESSOA JURÍDICA QUE INTEGRA O MESMO GRUPO ECONÔMICO DA SOCIEDADE EMPRESÁRIA ORIGINALMENTE EXECUTADA, MAS NÃO IDENTIFICADA NO ATO DE LANÇAMENTO OU NÃO ENQUADRADA NAS HIPÓTESES DOS ARTS. 134 E 135 DO CTN, FAZ-SE NECESSÁRIA A INSTAURAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA, PREVISTO NO ART. 133 DO CPC/2015. ACÓRDÃO PARADIGMA QUE, POR SUA VEZ, EM RECURSO ESPECIAL ORIUNDO DE AÇÃO CAUTELAR FISCAL, CONHECEU DO RECURSO APENAS EM PARTE, SOMENTE NO TOCANTE À ALEGADA OFENSA AO ART. 535 DO CPC/73, E, QUANTO AO MAIS, NÃO CONHECEU DO ESPECIAL, POR INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7/STJ, CONTENDO CONSIDERAÇÕES SOBRE O MÉRITO RECURSAL APENAS COMO OBITER DICTUM. NÃO CARACTERIZAÇÃO DA HIPÓTESE DE CABIMENTO DOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA, PREVISTA NO ART. 1.043, III, DO CPC/2015. PRECEDENTES DO STJ. FALTA DE IMPUGNAÇÃO DE FUNDAMENTO SUFICIENTE DO ACÓRDÃO EMBARGADO. INCIDÊNCIA, POR ANALOGIA, DA SÚMULA 283 DO STF. MANUTENÇÃO DO INDEFERIMENTO LIMINAR DOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

I. Agravo interno aviado contra decisão que indeferira liminarmente Embargos de Divergência opostos contra acórdão publicado na vigência do CPC/2015.

II. De acordo com os arts. 1.043 do CPC/2015 e 266 do RISTJ, os Embargos de Divergência somente serão cabíveis quando - além da comprovação e da demonstração da divergência jurisprudencial, na forma prevista na legislação processual, bem como da configuração da similitude fático-jurídica entre os casos confrontados - os acórdãos embargado e paradigma forem de mérito, ou quando um deles, embora não conhecendo do Recurso Especial, houver apreciado a controvérsia.

III. Na hipótese dos autos, os Embargos de Divergência são incabíveis, por ausência de similitude fático-jurídica, porquanto os acórdãos embargado e paradigma foram proferidos em juízo de cognição distintos. Com efeito, a Primeira Turma do STJ, no acórdão embargado, conheceu e deu provimento ao Recurso Especial 1.775.269/PR, ao entendimento de que, para fins de redirecionamento da Execução Fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas não identificada no ato de lançamento ou não enquadrada nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, faz-se necessária a instauração do incidente de desconSIDERAÇÃO da personalidade jurídica, previsto no art. 133 do CPC/2015, enquanto a Segunda Turma desta Corte, no acórdão paradigma, proferido no Recurso Especial 1.689.431/ES, oriundo de Ação Cautelar Fiscal, conheceu do Recurso apenas em parte, somente no que se refere à alegada ofensa ao art. 535 do CPC/73, e no tocante à suscitada divergência jurisprudencial e à alegada ofensa aos arts. 333, II, do CPC/73, 2º da Lei 8.397/92 e 124 e 135 do CTN, não conheceu do Especial, por incidência, no particular, da Súmula 7/STJ, trazendo considerações sobre o mérito recursal apenas como obiter dictum.

IV. No caso, não resta caracterizada a hipótese de cabimento de Embargos de Divergência, prevista no art. 1.043, III, do CPC/2015, pois, na forma da jurisprudência do STJ, mostra-se incabível a comparação e, por conseguinte, o processamento dos Embargos de Divergência, quando o mérito do Recurso Especial, no acórdão paradigma - como no caso -, é apreciado somente como obiter dictum.

Nesse sentido: "Não se pode admitir os Embargos de Divergência porque não se conheceu do Recurso Especial no ponto em debate, sendo as colocações do e. Relator quanto ao mérito fixadas em obiter dictum" (STJ, AgInt nos ERESF 1.250.171/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, CORTE ESPECIAL, DJe de 21/11/2018). Em igual sentido:

"Este Tribunal Superior tem firme posicionamento, reafirmado pela Corte Especial em julgamento de Embargos de Divergência interposto já na vigência do CPC/15,

segundo o qual fundamento proferido em obiter dictum sobre o mérito do recurso especial não caracteriza a divergência jurisprudencial, porquanto trata-se apenas de reforço argumentativo" (STJ, AgInt nos EAREsp 789.219/RJ, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 25/06/2019). Com igual entendimento: "O argumento proferido em obiter dictum sobre o mérito no acórdão embargado, por ser apenas reforço de argumentação, não tem o condão de caracterizar a divergência jurisprudencial.

Precedentes da Corte Especial" (STJ, AgRg nos EARESP 1.221.928/MG, Rel. Ministro JORGE MUSSI, TERCEIRA SEÇÃO, DJe de 03/09/2018).

V. Interpretando a disposição do art. 1.043, III, do CPC/2015, a Segunda Seção do STJ assentou que, "não obstante a imprecisão redacional, o dispositivo legal exige, exatamente como fez no inciso I, que os acórdãos, embargado e paradigma, sejam de mérito, isto é, que tenham apreciado a controvérsia, firmando ou reafirmando determinada tese jurídica, embora possam declarar no dispositivo, por preferência terminológica, que não conhecem do recurso. Com efeito, não fosse assim, a redação do inciso I do art. 1.043 do CPC seria absolutamente desnecessária, pois, se, para o cabimento dos embargos de divergência, basta que um dos acórdãos seja de mérito (inciso III), é despropositado exigir-se que ambos tenham essa mesma natureza (inciso I). A previsão do inciso III do art. 1.043 do CPC é redundante, pois simplesmente pretende afirmar que podem ser objeto de cotejo em sede de embargos de divergência acórdãos que tenham apreciado a controvérsia (caso de incidência da Súmula 83/STJ, p.

ex.), apesar de o dispositivo aparentemente indicar o contrário" (STJ, AgInt nos EAREsp 1.109.340/DF, Rel. Ministro LÁZARO GUIMARÃES (Desembargador Federal convocado do TRF/5ª Região), SEGUNDA SEÇÃO, DJe de 27/08/2018).

VI. De todo modo, no acórdão embargado, que contém, entre seus fundamentos determinantes, exegese acerca dos arts. 133 e 134 do CPC/2015, a Primeira Turma do STJ - por entender que, "sem a indicação da pessoa jurídica no ato de lançamento, ou sendo inexistentes as hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, a imputação da responsabilidade a grupo econômico ou a pessoa jurídica dele integrante dependerá da desconsideração da personalidade jurídica, o que somente pode ocorrer com a instauração do referido incidente (art. 133 do CPC/2015)" - deu provimento ao Recurso Especial, "para cassar o acórdão recorrido e determinar o retorno dos autos ao Tribunal de origem para que ordene a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica antes de decidir acerca do redirecionamento em questão". Todavia, o fundamento do acórdão embargado, alusivo aos arts. 133 e 134 do CPC/2015, não foi impugnado, nas razões recursais dos Embargos de Divergência, falta que atrai a incidência, por analogia, da Súmula 283 do STF. Nesse sentido: STJ, AgInt nos EREsp 1.278.755/MG, Rel. Ministra MARIA THEREZA DE ASSIS MOURA, CORTE ESPECIAL, DJe de 28/02/2019.

VII. Agravo interno improvido.

(AgInt nos EREsp 1775269/PR, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 07/04/2020, DJe 14/04/2020)

Começando em 2019 o mesmo condão tem sido adotado pela primeira turma de maneira constante, como o decidido no Agravo Interno no Recurso Especial nº 1963566 – SP, onde a Fazenda interpôs agravo requerendo o redirecionamento da execução fiscal de maneira direta, através do artigo 135 do CTN (responsabilidade de terceiros), sendo o recurso improvido, reiterado a subsidiariedade do CPC frente a LEF. Conforme ementa destacamos.

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA - IDPJ. ARTS. 133 A 137 DO CPC/2015. EXECUÇÃO FISCAL. CABIMENTO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DAS NORMAS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RETORNO DOS AUTOS. MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO.

I ? Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, no caso, o Código de Processo Civil de 2015.

II ? A instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica - IDPJ, em sede de execução fiscal, para a cobrança de crédito tributário, revela-se excepcionalmente cabível diante da:

(i) relação de complementariedade entre a LEF e o CPC/2015, e não de especialidade excludente; e (ii) previsão expressa do art. 134 do CPC quanto ao cabimento do incidente nas execuções fundadas em títulos executivos extrajudiciais.

III ? O IDPJ mostra-se viável quando uma das partes na ação executiva pretende que o crédito seja cobrado de quem não figure na CDA e não exista demonstração efetiva da responsabilidade tributária em sentido estrito, assim entendida aquela fundada nos arts. 134 e 135 do CTN. Precedentes.

IV ? Equivocado o entendimento fixado no acórdão recorrido, que reconheceu a incompatibilidade total do IDPJ com a execução fiscal.

V ? Os elementos fático-probatórios deixaram de ser cotejados na instância ordinária, impossibilitando o adequado exame da controvérsia sob o aspecto da responsabilidade tributária. Dessa feita, mostra-se prematuro, neste caso, o juízo de valor sobre o cabimento do IDPJ em sede de recurso especial. Impõe-se, portanto, o retorno dos autos ao tribunal a quo para que reaprecie a questão debatida, sob pena de supressão de instância.

VI ? Em regra, descabe a imposição da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015 em razão do mero desprovimento do Agravo Interno em votação unânime, sendo necessária a configuração da manifesta inadmissibilidade ou improcedência do recurso a autorizar sua aplicação, o que não ocorreu no caso.

VII ? Agravo Interno desprovido.

(AgInt no REsp 1963566/SP, Rel. Ministra REGINA HELENA COSTA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 14/02/2022, DJe 17/02/2022)

Desse modo, resta claro qual o entendimento adotado pelo tribunal e quais os argumentos impeditivos para o não redirecionamento com base no artigo 135 do CTN, mas sim, a instauração do IDPJ através do artigo 135 do CPP.

4.2 Entendimento Firmado pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça

Já o entendimento adotado para a segunda turma é o de que o redirecionamento da execução fiscal é independente da desconconsideração da personalidade jurídica, sendo alguns dos argumentos utilizados o fato de que a instauração do incidente não é impositiva e que cabe ao julgador determinar o redirecionamento da execução fiscal.

Outro argumento utilizado pela segunda turma ao não permitir a desconconsideração da personalidade jurídica é o fato de que a LEF possui instrumento próprio para tratar da inclusão no polo passivo, os embargos, em que pese o fato de que sua interposição necessita de garantias.

E de que o redirecionamento possui autorização, desde que fundamentado nos arts. 135 (responsabilidade de terceiro), art. 133 (responsabilidade dos sucessores) e art. 124 (responsabilidade por solidariedade) do CTN.

Bem como, de que de acordo com o artigo 134, §3º do CPC¹⁵⁰ ao haver o IDPJ haverá a suspensão do processo, enquanto no redirecionamento o processo continua seu curso, conforme ementa do AgInt no REsp 1928740 / RS, bem elucida, Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI FEDERAL VIOLADO. RECURSO ESPECIAL PELA ALÍNEA C. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. QUESTÃO ATRELADA AO REEXAME DE MATÉRIA DE FATO. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE.

1. O recurso especial interposto com fundamento na alínea c do permissivo constitucional exige a indicação de forma clara e individualizado dispositivo da legislação infraconstitucional federal sobre o qual recai a divergência, sob pena de atração, por analogia, da Súmula 284/STF.

2. O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ).

3. "Há verdadeira incompatibilidade entre a instauração do incidente de desconSIDERAÇÃO da personalidade jurídica e o regime jurídico da execução fiscal, considerando que deve ser afastada a aplicação da lei geral, - Código de Processo Civil -, considerando que o regime jurídico da lei especial, - Lei de Execução Fiscal -, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, §3º, do CPC/2015" (AgInt no REsp 1.759.512/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 18/10/2019). No mesmo sentido: AgInt no REsp 1833413/SE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2021, DJe 18/05/2021; AgInt no AREsp 1725077/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2021, DJe 29/04/2021; AgInt no AREsp 1427619/RJ, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/10/2020, DJe 22/10/2020; AgInt no REsp 1866901/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/08/2020, DJe 27/08/2020.

4. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp 1928740/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES,

SEGUNDA TURMA, julgado em 14/03/2022, DJe 17/03/2022)

(GRIFO NOSSO)

Temos ainda o agravo interno no recurso especial 1928740 / RS cuja ementa também destacamos, e que em apertada síntese, discute a ocorrência ou não, de grupo de fato por meio de práticas fraudulentas, em que a executada/ agravante discorre sobre a violação do artigo 133 do CPC e o redirecionamento de sua execução. Vejamos:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. AUSÊNCIA DE INDICAÇÃO DO DISPOSITIVO DE LEI

¹⁵⁰ 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.

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

FEDERAL VIOLADO. RECURSO ESPECIAL PELA ALÍNEA C. DEFICIÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. SÚMULA 284/STF. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. QUESTÃO ATRELADA AO REEXAME DE MATÉRIA DE FATO. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE.

1. O recurso especial interposto com fundamento na alínea c do permissivo constitucional exige a indicação de forma clara e individualizado dispositivo da legislação infraconstitucional federal sobre o qual recai a divergência, sob pena de atração, por analogia, da Súmula 284/STF.

2. O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ).

3. "Há verdadeira incompatibilidade entre a instauração do incidente de desconSIDERAÇÃO da personalidade jurídica e o regime jurídico da execução fiscal, considerando que deve ser afastada a aplicação da lei geral, - Código de Processo Civil -, considerando que o regime jurídico da lei especial, - Lei de Execução Fiscal -, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, §3º, do CPC/2015" (AgInt no REsp 1.759.512/RS, Rel. Min. Francisco Falcão, Segunda Turma, DJe 18/10/2019). No mesmo sentido: AgInt no REsp 1833413/SE, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/05/2021, DJe 18/05/2021; AgInt no AREsp 1725077/RJ, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/04/2021, DJe 29/04/2021; AgInt no AREsp 1427619/RJ, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/10/2020, DJe 22/10/2020; AgInt no REsp 1866901/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 24/08/2020, DJe 27/08/2020.

4. Agravo interno não provido.

(AgInt no REsp 1928740/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/03/2022, DJe 17/03/2022)

Os argumentos utilizados via de regra, são similares, mencionando em sua grande parte o REsp 1.759.512/RS, anteriormente grifado e se baseiam na menção a não compatibilidade entre os instrumentos, o que como anteriormente observado não estaria de acordo com o próprio ordenamento.

Portanto, caberá a 1ª Seção do STJ (responsável por atender questões de conflito de competência e recursos repetitivos na esfera do direito público) dirimir tal conflito para que o procedimento do redirecionamento, tão caro ao Estado, traga real segurança jurídica a todas as partes.

CONCLUSÃO

Diante do que foi disposto, o presente trabalho buscou analisar a responsabilidade tributária de empresas integrantes de mesmo grupo econômico e seus pontos intrínsecos, desse modo, algumas considerações são necessárias.

É necessário para que a responsabilização ocorra o interesse comum do grupo econômico com o fato gerador que enseja a CDA, visto que de modo diverso, a responsabilização se tornaria extremamente abrangente.

Desse modo, só ocorreria caso fosse praticada em conjunto por um de seus componentes, não ocorrendo face a interesse individual de uma sociedade.

Foi verificado também que ao tratarmos os grupos econômicos há uma ausência de especificidade na legislação que dificulta o próprio entendimento de sua constituição, e que acaba por depender de análise fática, dificultando sua identificação (quando não tratarmos de grupo econômico de direito).

Ao analisarmos a jurisprudência percebeu-se que o redirecionamento das execuções fiscais desses grupos tem por vezes ocorrido no mesmo molde de outras empresas através do artigo 135, III do CTN, e quando não ocorre deste modo através do 124, I e II do mesmo dispositivo.

Desse modo, observado os pressupostos do artigo 50 do CC, que indicam que para a desconsideração da personalidade jurídica de empresa de mesmo grupo econômico, temos que deve haver o desvio de finalidade ou confusão patrimonial, visto que o fato de integrar um grupo não deveria tornar uma pessoa jurídica responsável pelos tributos de outro componente.

Há ainda a necessidade da observância quanto a compatibilidade entre a LEF e o 133 do CPC/15 e o real benefício aquele a quem a Fazenda requer o redirecionamento da execução.

Entendemos, portanto, que haveria a possibilidade do executado apresentar o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, buscando preencher uma lacuna da defesa de seu interesse e ao ampara-lo como um meio de defesa, sendo aplicável ao redirecionamento da execução fiscal para grupos econômicos.

BIBLIOGRAFIA

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 7º Ed. Rio de Janeiro: Forense, 1975.p-458

BECHO, Renato. L. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135**, 1a edição. São Paulo: Editora Saraiva, 2013. 9788502216273. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502216273/>. Acesso em: 10 nov. 2021.

BENITES, Norton Luís. **Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos**. São Paulo. Almedina. 2020

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 10 maio 2022

BRASIL. **Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Acesso em: 10 maio 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.406 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 10 maio. 2022.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretária da Receita Federal. **Parecer Normativo Cosit nº 4 de 10 de dezembro de 2018**. Dispõe sobre normas gerais de Direito Tributário. responsabilidade Tributária, solidariedade, interesse Comum. Ato Vinculado Ao Fato Jurídico Tributário. Ato Ilícito. Grupo Econômico Irregular. [...]. DOU: seção 1. p. 23. 10 dez 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Recurso Especial nº. Nº 1.775.269 – PR** [...] 1. O incidente de descon sideração da personalidade jurídica (art. 133 do CPC/2015) não se instaura no processo executivo fiscal nos casos em que a Fazenda exequente pretende alcançar pessoa jurídica distinta daquela contra a qual, originalmente, foi ajuizada a execução, mas cujo nome consta na Certidão de Dívida Ativa, após regular procedimento administrativo, ou, mesmo o nome não estando no título executivo, o fisco demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, em consonância com os artigos 134 e 135 do CTN. [...] Relator Ministro Gurgel de Faria, julgado em: 21 de fevereiro de 2019. Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201802809059&dt_publicacao=01/03/2019. Acesso em: 10 maio. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Agravo Interno nos Embargos de Divergência em Recurso Especial de Nº 1775269 – PR (2018/0280905-9)** [...] III. Na hipótese dos autos, os Embargos de Divergência são incabíveis, por ausência de similitude fático-jurídica, porquanto os acórdãos embargado e paradigma foram proferidos em juízo de cognição distintos. Com efeito, a Primeira Turma do STJ, no acórdão embargado, conheceu e deu provimento ao Recurso Especial 1.775.269/PR, ao entendimento de que, para fins de direcionamento da Execução Fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas não identificada no ato de lançamento

ou não enquadrada nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, faz-se necessária a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, previsto no art. 133 do CPC/2015 [...] Relatora Ministra Aussete Magalhaes, julgado em: 07 de abril de 2020. Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201802809059&dt_publicacao=14/04/2020. Acesso em: 06 maio. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial 1963566 / SP**. [...] I ? A instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica - IDPJ, em sede de execução fiscal, para a cobrança de crédito tributário, revela-se excepcionalmente cabível diante da: (i) relação de complementariedade entre a LEF e o CPC/2015, e não de especialidade excludente; e (ii) previsão expressa do art. 134 do CPC quanto ao cabimento do incidente nas execuções fundadas em títulos executivos extrajudiciais. [...] Relatora Ministra Regina Helena Costa, julgado em: 14 de fevereiro de 2022. Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202101758027&dt_publicacao=17/02/2022. Acesso em: 06 maio. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo Interno no REsp 1928740 / RS**. [...] 3. "Há verdadeira incompatibilidade entre a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e o regime jurídico da execução fiscal, considerando que deve ser afastada a aplicação da lei geral, - Código de Processo Civil -, considerando que o regime jurídico da lei especial, - Lei de Execução Fiscal -, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, §3º, do CPC/2015" [...] Relator Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em: 14 de março de 2022. Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202100827433&dt_publicacao=17/03/2022. Acesso em: 06 maio. 2022.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Agravo Interno nº REsp 1759512 / RS** [...] II - O acórdão recorrido está em consonância com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que tem pacificado o entendimento no sentido de que há verdadeira incompatibilidade entre a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e o regime jurídico da execução fiscal, considerando que deve ser afastada a aplicação da lei geral, - Código de Processo Civil -, considerando que o regime jurídico da lei especial, - Lei de Execução Fiscal -, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015. A propósito, confira-se: REsp n. 1.786.311/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 9/5/2019, DJe 14/5/2019. 1 [...] Relator Ministro Francisco Falcão, julgado em: 15 de outubro de 2019. Disponível em https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201801938041&dt_publicacao=18/10/2019. Acesso em: 06 maio. 2022.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Novo Manual Direito Comercial**. 31. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

CONRADO, Paulo C. **Série Carreiras Federais - Processo Judicial Tributário**. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2014. 978-85-309-5567-0. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/978-85-309-5567-0/>. Acesso em: 11 abr. 2022.

DA SILVA, Heloisa Lohane Gonçalves. **O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica como meio de defesa na execução fiscal redirecionada a grupo econômico.**

Disponível em:

https://bdm.unb.br/bitstream/10483/25196/1/2019_HeloisaLohaneGoncalvesDaSilva_tcc.pdf

Acesso em: 20 out. 2021.

DA CUNHA, Leonardo Carneiro. **A Fazenda Pública em Juízo.** Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2021. 9786559640386. Disponível em:

<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559640386/>. Acesso em: 21

fev. 2022.

DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro **GRUPOS ECONOMICOS E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA EM EXECUCOES FISCAIS**

<https://revista.jfpe.jus.br/index.php/RJSJPE/article/view/241/224>. Acesso em 21 fev. 2022.

DE QUADROS, Bruna Nunes; CANAZARO, Fábio. **A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO.** Disponível em:

https://www.pucrs.br/direito/wpcontent/uploads/sites/11/2019/09/bruna_quadros.pdf2 8468.

Acesso em: 22 out. 2021.

DINIZ, Gustavo S. **Grupos Societários - Da Formação à Falência.** Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2016. 9788530971960. Disponível em:

<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530971960/>. Acesso em: 16 mar. 2022.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária.** 4a ed. São Paulo. Noeses 2020

TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (Coord.) **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária. Regime de interposição de pessoas e da desconsideração da personalidade jurídica: os limites da art. 135,II e III do CTN.**

REQUIAO, Rubens. **Curso de direito comercial.** Vol.2:20 ed. São Paulo: Saraiva, 1995,217

(ORG.), **SIDOU, J. M O. Dicionário Jurídico**, 11ª edição. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2016. 9788530973056. Disponível em:

<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530973056/>. Acesso em: 14 fev. 20

PEREIRA, Lucas L. **Responsabilidade Tributária e Desconsideração da Personalidade Jurídica no novo CPC.** São Paulo: Grupo Almedina (Portugal), 2019. 9788584935239.

Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788584935239/>. Acesso em: 15 fev. 2022.

QUEIROZ, Daniela Zarzar Pereira de Melo. **RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE GRUPO ECONÔMICO: CONCEITO, CLASSIFICAÇÃO, EFICÁCIA.** Disponível em <https://revista.jfpe.jus.br/index.php/RJSJPE/article/view/241/224>. Acesso em 14 fev. 2022

SABBAG, Eduardo. **Série Método de Estudo Oab - Direito Tributário**, 2ª edição. Rio de Janeiro: Grupo GEN, 2018. 9788530982782. Disponível em:

<https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530982782/>. Acesso em: 14 fev. 2022.

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de Direito Comercial e de Empresa**. Vol. 1. 10a ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 270-271.

MANETE, Luciana Nini. **A responsabilidade Tributária do sócio ou administrador na execução fiscal e suas defesas processuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

MELO, José Eduardo Soares de. **A Desconsideração da Personalidade Jurídica no Código Civil e Reflexo no Direito Tributário**. In: Grupenmacher, Betina Treiger (Coord.). **Direito Tributário e o Novo Código Civil**. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

SCHOUERI, Luís E. **Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. 9786555596366. Disponível em: <https://app.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555596366/>. Acesso em: 21 abr. 2022.

TERMO DE AUTENTICIDADE DO TRABALHO DE CONCLUSÃO DE CURSO

Eu, Fernanda Santos Gonçalves, discente regularmente matriculado(a) na disciplina TCC II, da 10ª etapa do curso de Direito, matrícula nº 41703741, período noturno, turma U, tendo realizado o TCC com o título: Responsabilidade tributária aplicada a grupos econômicos e a possibilidade da aplicação do IDPJ (incidente de desconsideração de personalidade jurídica) em suas execuções fiscais sob a orientação do Professor Dr. Rangel Perrucci Fiorin, declaro para os devidos fins que tenho pleno conhecimento das regras metodológicas para confecção do Trabalho de Conclusão de Curso (TCC), informando que o realizei sem plágio de obras literárias ou a utilização de qualquer meio irregular.

Declaro ainda que, estou ciente que caso sejam detectadas irregularidades referentes às citações das fontes e/ou desrespeito às normas técnicas próprias relativas aos direitos autorais de obras utilizadas na confecção do trabalho, serão aplicáveis as sanções legais de natureza civil, penal e administrativa, além da reprovação automática, impedindo a conclusão do curso.

São Paulo, 12 de Maio de 2022.

Assinatura do discente