



## Responsabilidade tributária de empresas integrantes de grupos econômicos e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica: alguns apontamentos à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça

*Tax liability in the context of corporate groups and the incident of disregard of legal entity: some considerations in the light of Superior Court of Justice's Jurisprudence*

Luiz Felipe Silveira Difini\*

Marcel Citro de Azevedo\*\*

### REFERÊNCIA

DIFINI, Luiz F. S.; AZEVEDO, Marcel. C. Responsabilidade tributária de empresas integrantes de grupos econômicos e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica: alguns apontamentos à luz da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*, Porto Alegre, n. 45, p. 128-153, abr. 2021. DOI: <https://doi.org/10.22456/0104-6594.108547>.

### RESUMO

Este artigo investiga a necessidade de observância do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) para a imputação da responsabilidade fiscal às pessoas dos gestores, em vista da inovação legislativa inserida no Código de Processo Civil. Aborda, igualmente, a questão da responsabilidade tributária intragrupal, perquirindo acerca dos instrumentos processuais adequados para obter-se a responsabilidade de uma empresa em face dos débitos de uma outra pessoa jurídica submetida a um controle centralizado, tendo como parâmetro julgamentos recentes (2021) do Superior Tribunal de Justiça.

### PALAVRAS-CHAVE

Execução Fiscal. Tributação de Grupos Econômicos. Responsabilidade do Gestores. Responsabilidade Tributária Intragrupal. Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica.

### ABSTRACT

*This article investigates the use of the Disregard of Legal Entity Incident in the imputation of fiscal responsibility to the administrators, in view of the legislative innovation included in the new Civil Procedure Code. It also addresses the issue of intra-group tax liability by investigating the appropriate procedural instruments to obtain the enforcement of one company's responsibility in relation to the debts of another legal entity that is related or under its control, based on recent judgments (2021) of the Superior Court of Justice.*

### KEYWORDS

*Tax Collection. Tax Enforcement. Taxation of Corporate Groups. Disregard of Legal Entity.*

### SUMÁRIO

1. Introdução. 2. Responsabilidade dos gestores por dívidas tributárias da empresa. 3. Grupo Econômico e o Conceito de Confusão Patrimonial. 2.1. Aplicação do artigo 124 do CTN no âmbito do grupo de fato. 2.2.

\* Doutor em Direito do Estado pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul. Professor Titular da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul nos cursos de graduação e pós-graduação, na disciplina de Direito Tributário. Ex-Presidente do Tribunal de Justiça Estado do Rio Grande do Sul. Ex-Presidente, Corregedor e Diretor da Escola Judiciária do Tribunal Regional Eleitoral do Rio Grande do Sul. Atualmente integra a 22ª Câmara Cível do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul.

\*\* Juiz Federal, ex-auditor fiscal da Receita Federal, Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Universidade Federal do Rio Grande do Sul.





Possibilidades de aplicação dos artigos 133 e 134, III c/c 135 do CTN no que tange à responsabilidade intragrupal. 2.3. A situação da empresa inscrita em dívida ativa que transmite bens ou rendas para sociedade com objeto social assemelhado ou complementar: o artigo 185 do CTN e o grupo econômico de fato. 3. Responsabilidade de sucessores e de terceiras empresas no âmbito do grupo econômico: análise dos precedentes recentes do STJ. 4. Conclusão. Referências. Dados da publicação.

## 1 INTRODUÇÃO

Muito se tem debatido, no âmbito do rito das execuções fiscais, acerca da possibilidade de redirecionamento das forças executivas, em desfavor de uma terceira empresa submetida a um comando central, sem o uso da inovação legislativa prevista nos artigos 133 a 137 do CPC. A polêmica cresce em importância neste momento específico, em que o próprio conceito de confusão patrimonial – fenômeno bastante presente nas lides envolvendo o tema da desconsideração – foi positivado por força da conversão da MP da liberdade econômica na lei 13.874/2019, que trouxe uma nova redação para a cláusula geral do artigo 50 do Código Civil.

A concepção atual de que os direitos fundamentais – dentre os quais a liberdade de iniciativa ínsita à adoção desta ou daquela arquitetura empresarial na conformação interna de um grupo societário – devem balizar e imprimir uma direção efetiva às decisões judiciais pode ser entendida sob duas perspectivas distintas. De fato, tanto o escopo de proteção da pessoa do contribuinte contra eventuais abusos no poder de tributar, presente desde o alvorecer da ciência do direito tributário; quanto a necessidade de viabilização do Estado Constitucional Democrático de Direito, com sua dimensão de socialidade, são igualmente importantes, mormente em um momento de fragilização das políticas públicas dirigidas para as camadas mais vulneráveis da sociedade.

É preciso, pois, garantir um fluxo de recursos advindo da conjugação dos requisitos da capacidade contributiva e da existência de um arcabouço jurídico necessário e suficiente para a constituição e cobrança do crédito tributário quando em voga grupos econômicos de vulto. Tal cobrança, como é curial, pode se efetivar tanto junto à empresa que se declara como devedora, mediante o cumprimento de deveres formais, quanto perante aquela cuja participação no fato gerador – ou na posterior ocultação de bens garantidores do crédito fiscal autoconstituído – restou dissimulada. Em outras palavras, um sistema tributário justo deve permitir a recuperação do crédito inadimplido não só junto à pessoa do coobrigado, mas





também junto àquele que tenha responsabilidade estritamente tributária (responsabilidade de sucessores ou de terceiros prevista no CTN) ou mesmo patrimonial (imputação a quem recebe bens ou rendas em fraude à execução fiscal) pelos débitos deixados em aberto por pessoa jurídica interligada, não raro uma inadimplente contumaz.

Tal diretriz implica que os magistrados não podem e não devem assumir a postura de meros autômatos, tendentes a solucionar a lide mediante a simples afirmação da literalidade de um texto legal de cinquenta anos, como é o caso do CTN, ou mediante silogismos simplórios. Deixaram de ser “*la bouche de la loi*”, e de agir como um “*juge inanimé* – encarregado apenas de declarar uma norma preexistente para a correta solução do caso”<sup>1</sup>, passando a atuar como agentes de poder que, através da adequada interpretação do conteúdo e alcance da lei tributária, estão jungidos ao dever de compor os litígios fiscais fazendo valer os princípios constitucionais de justiça e os direitos fundamentais. É este, portanto, o objetivo contemporâneo da jurisdição: a busca de uma decisão justa norteada pelos direitos fundamentais que impliquem não só a abstenção do Estado em áreas sensíveis da esfera privada, mas também as prestações positivas que constituem os direitos de segunda geração, ora sob grande tensionamento.

Neste contexto, o julgador tributário deve ter sempre em mente que o Estado Constitucional Democrático de Direito – fonte de políticas públicas que procuram salvaguardar e concretizar a dignidade de cada cidadão – só existe em função do Estado Fiscal que lhe dá sustentação e que deve ser minimamente eficiente. Tal concepção de estado se viabiliza tão somente quando as pessoas jurídicas integrantes de um mesmo grupo societário estejam contribuindo para as despesas públicas na medida da sua capacidade contributiva. A carga tributária deve estar dimensionada segundo as efetivas demonstrações de pujança econômica e, paralelamente, não pode implicar confisco que afaste o capital produtivo ou a energia pensante que cria inovação e riqueza.

A ação executiva do Estado, portanto, deve se dar perante quaisquer dos sujeitos passivos, seja direto ou indireto, seja contribuinte, sucessor, gestor ou empresa coligada, pois a sua omissão ou negligência em perseguir o crédito público junto ao administrador que promove a evasão fiscal – ou a pessoa jurídica que absorve irregularmente o patrimônio do

---

<sup>1</sup> MITIDIERO, Daniel. *Precedentes: da persuasão à vinculação*. 2ª ed., São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017, p.70





devedor original – acaba atingindo a livre concorrência e provocando um nefasto efeito demonstrativo.

Neste sentir, o foco do presente artigo é a responsabilidade tributária das empresas submetidas a um controle único, face ao advento do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica no novo Código de Processo Civil. Para bem desenvolver o tema, partimos da constatação de que a grande maioria dos casos de redirecionamento de execução fiscal contra outras empresas do grupo se embasa na cessão indevida de bens/rendas e mistura ilícita de patrimônios entre uma empresa endividada e esvaziada economicamente e outra saudável – também submetida ao mesmo grupo controlador.

Tendo em vista que a grande maioria dos casos de redirecionamento contra a pessoa do gestor, com base no artigo 135, III do CTN, também envolvem confusão patrimonial entre as pessoas natural e jurídica, é cabível em primeiro lugar apresentar, em breves linhas, a posição predominante dos tribunais acerca da interpretação dada ao artigo 135, III do CTN face ao advento do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), neste contexto específico em que os gestores são chamados a responder com o seu patrimônio em face de ações ou omissões perpetradas quando do comando de uma dada sociedade empresarial.

Objetivando estudar o impacto do IDPJ no âmbito da responsabilização tributária de terceiros, optamos por analisar, em subitem específico, a forma como vem sendo realizada a recepção da novidade introduzida no novo CPC no âmbito da execução fiscal – o rito processual por excelência, definido em nosso ordenamento, para a cobrança do crédito fiscal subtraído a qualquer uma das Fazendas Públicas.

Finalmente, serão analisadas as questões atinentes à responsabilidade de empresas integrantes do mesmo grupo econômico, face ao advento do referido incidente. Será visto, também, o frequente esvaziamento patrimonial de empresas endividadas mediante transferência irregular de parcelas do fundo de comércio para outras pessoas jurídicas, tendo como norte os precedentes do STJ consubstanciados nos Recursos Especiais 1.775.269 e 1.786.311.





## 2 RESPONSABILIDADE DOS GESTORES POR DÍVIDAS TRIBUTÁRIAS DA EMPRESA

O Código Civil faz a distinção entre obrigação e responsabilidade em seu artigo 389. Também uma visão contemporânea do Direito Tributário distingue ambos os institutos, frisando a existência de duas regras jurídicas autônomas, a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária. O cerne da ilicitude, seja civil ou tributária, consiste em adotar-se conduta ou promover-se ação ou omissão contrária ao direito, no sentido de refutar os valores e as finalidades de uma dada ordem jurídica em que se esteja inserido.

A responsabilidade tributária, neste contexto, diz respeito ao rol de condicionantes suficientes para imputar a um terceiro a dívida do contribuinte. Tais terceiros – que sempre se situam próximos aos fatos geradores ou aos sujeitos passivos diretos – podem ser entendidos como pessoas físicas ou jurídicas que detém o dever de realizar algo em prol do interesse da Administração Tributária, o que inclui os representantes destas mesmas pessoas jurídicas, seja o sócio-gerente de uma sociedade limitada, seja o diretor de uma sociedade anônima.

Neste âmbito e nos termos do artigo 135 do CTN, por vezes o gestor de uma dada sociedade assume a responsabilidade pessoal pelo tributo que deixou de ser solvido. Isso não quer dizer, todavia, que o simples inadimplemento possa ser razão suficiente para o desvio do curso da cobrança, passando-se a exigir a dívida não mais da empresa, mas diretamente do gestor<sup>2</sup>. Na verdade, tão só o inadimplemento acrescido de outra infração legal ou estatutária pode ensejar o redirecionamento do executivo fiscal contra a pessoa física que representava a companhia ao tempo dos fatos em questão.

Na esteira do julgamento do Recurso Extraordinário 562.276, dotado de repercussão geral, disseminou-se o entendimento de que o responsável não é sujeito passivo da relação obrigacional originária, mas de uma outra obrigação cujos pressupostos são distintos.

Oportuno, portanto, a transcrição de excerto da ementa deste Recurso Extraordinário, cujo relatoria foi da ministra Ellen Gracie, julgado em novembro de 2010.

---

<sup>2</sup> O mero inadimplemento não induz responsabilidade do administrador porque neste caso se estaria frente a um exercício regular do direito de gestão empresarial: o gestor faz escolhas econômicas num quadro de recursos escassos contrapostos a necessidades ilimitadas, de forma que por vezes deve escolher entre pagar um imposto ou o fornecedor, as contribuições sobre o faturamento e a folha de salários. Nestes termos, o enunciado da súmula 430 do STJ preceitua que o mero inadimplemento não autoriza, por si só, o redirecionamento da execução fiscal contra a pessoa do gestor.





DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS. (...) 2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128. (...). 4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado e responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a *contrario sensu*, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte. 5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (má gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.<sup>3</sup>

Tem-se, assim, que a expressão “regra matriz de responsabilidade tributária” foi utilizada pela primeira vez pelo Pretório Excelso no acórdão retrotranscrito. Não obstante este precedente com repercussão geral remontar ainda a 2010, sua aplicabilidade é ainda heterogênea junto aos juízes de primeiro e segundo graus afetos à matéria tributária, o que se traduz em esforço de unificação de jurisprudência por parte das cortes recursais.

Partindo das premissas do referido julgado, podemos enumerar três situações em que se encontra pacificado, no âmbito das Cortes Recursais e do STJ, a necessidade de redirecionamento contra a pessoa dos gestores.

Em primeiro lugar, pode-se apontar todas aquelas circunstâncias em que os tributos são retidos, mas não repassados ao fisco pela pessoa jurídica, na qualidade de agente de retenção. Assim, imposto de renda e contribuições previdenciárias das pessoas naturais remuneradas pela empresa, em verdade, denotam a capacidade contributiva de terceiros que estão em relação com aquela sociedade empresária em particular, de forma que o desconto em

<sup>3</sup> STF, *Recurso Extraordinário nº 562276/PR*, Relatora: Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - Je-027 Publicado em 10-02-2011. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudencia/listarJurisprudencia.asp?s1=>>>. Acesso em 10.09.2019.





folha e a conseqüente apropriação configuram, além de um ilícito criminal<sup>4</sup>, uma situação necessária e suficiente para a responsabilização pessoal do gestor.

Também a dissolução irregular da sociedade sem pagamento dos créditos fiscais em aberto e sem processo de falência faz pressupor a apropriação de patrimônio alheio. Neste caso, a presunção é de que os gestores tenham se assenhoreado dos ativos remanescentes da empresa, em detrimento dos credores, passando a haver confusão entre o patrimônio próprio e o societário.

Melhor explicando, nos casos de dissolução regular de uma sociedade empresária seguem-se a liquidação<sup>5</sup> e a partilha, situação em que o patrimônio líquido restante será dividido entre os sócios, na proporção da participação de cada um no Capital Social. Na dissolução de fato o que se verifica é a venda do acervo patrimonial que sobrevive ao malogro do empreendimento, o encerramento das atividades e dispersão de gestores e bens. Neste caso, estes gestores também respondem pela liquidação irregular, sendo-lhes imputada responsabilidade pelo dano decorrente dos ilícitos praticados.

São tão frequentes os casos de dissolução de fato que a jurisprudência do STJ autoriza o redirecionamento fiscal tão só pela não localização da sede empresarial no domicílio eleito junto ao fisco, conforme se verifica do enunciado da Súmula 435 daquele tribunal, v.g:

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.

O que está por detrás desta súmula? Uma robusta presunção de mistura ilícita entre o patrimônio de uma empresa que aparentemente deixou de operar e as pessoas naturais que detinham o seu domínio de fato.

Uma terceira situação bastante comum reside na concepção da falência fraudulenta, ou seja, quando no curso do processo falimentar vem-se a descobrir, geralmente mediante o relatório do síndico, a existência dos chamados crimes falimentares, o que autoriza desde logo o redirecionamento da execução fiscal contra a pessoa dos responsáveis.

<sup>4</sup> Conforme tipificado na lei 8.137/92, art 2º, II.

<sup>5</sup> Seu desiderato é a realização do ativo e o pagamento do passivo, e poderá ser judicial ou extrajudicial, utilizando-se a expressão “em liquidação” após o nome empresarial. A Sociedade Anônima, devido a natureza institucional que ostenta, sujeita-se ao regime de dissolução previsto nos artigos 206 a 218 da Lei 6.404/76. Nestes termos, a dissolução pode se dar de pleno direito (deliberação da Assembleia Geral, término do prazo de duração, etc), por decisão judicial (falência) ou por decisão da autoridade administrativa competente (CVM).





Em todas estas situações, a jurisprudência tem se inclinado pela desnecessidade da utilização do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica. No caso de quebra fraudulenta não seria necessário processar todo o incidente com o propósito de retirar-se o véu da pessoa jurídica, pois esta já foi desconstituída pela própria sentença declaratória de falência, nos termos do artigo 1.044 do Código Civil. De fato, o efeito principal dela advindo é a extinção da pessoa jurídica empresarial e formação da massa falida, devendo ser verificado se, anteriormente à dissolução empresarial, foram cometidos atos contrários à lei que concorreram para o término da viabilidade do empreendimento.

Também no caso de apropriação indébita a desnecessidade de instauração do incidente salta aos olhos. É o gestor, que detém o domínio de fato da empresa, que responde de forma direta pelo ato que configura simultaneamente um ilícito criminal e tributário. Sua responsabilidade será pessoal e exclusiva caso demonstrado que os recursos descontados dos funcionários e não repassados ao fisco foram desviados para o seu patrimônio particular, ou ainda solidária com a empresa se tal desvio veio em prol da pessoa jurídica, aumentando de forma indevida o seu capital de giro ou a sua liquidez.

Já a situação retratada no enunciado da referida súmula 435 do STJ, demanda uma análise um pouco mais aprofundada.

Antes da modificação legislativa, a jurisprudência admitia a desconsideração da personalidade jurídica sem a necessidade de ação autônoma ou a observância de um *iter* definido em incidente uniformizado. O entendimento dominante era no sentido de que o juízo, mediante fundamentação específica, poderia desconsiderar a personalidade jurídica de sociedade na execução.

Pensamos que tal realidade permanece para o redirecionamento contra a pessoa do gestor, ainda que com o advento do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica no novo CPC<sup>6</sup>. Sabe-se que tal novidade legislativa trouxe regras para a efetivação de um instituto que se relaciona ao direito material, mormente ao art. 50 do Código Civil. Nestes termos, a desconsideração, como categoria jurídica de direito material privado, não se correlaciona com o instituto da responsabilidade tributária, de modo que o artigo 135 do CTN não é substrato material a ser objeto de instrumentalização pelo incidente que o NCPC padronizou.

<sup>6</sup> Nesse sentido, a súmula 112 do TRF/4 (“A responsabilização dos sócios fundada na dissolução irregular da pessoa jurídica – art. 135 do CTN – prescinde de decretação da desconsideração de personalidade jurídica da empresa e, por conseguinte, inaplicável o incidente processual previsto nos arts. 133 a 137 do CPC/15”), as decisões do TJRS e a posição que vem se consolidando no STJ.





Sobre tal inovação processual cabe frisar, primeiramente, que vários diplomas de direito material já previam o instituto, tais como o Código de Defesa do Consumidor (lei 8.078/90) e as leis que disciplinam os crimes contra a ordem econômica (lei 8.884/94) e o meio-ambiente (lei 9.605/98). Ainda no ano de 2002, o artigo 50 do Código Civil, ora modificado pela lei número 13.874/2019 (lei da liberdade econômica), passou a veicular a disciplina geral sobre o tema, cujas origens remontam ao direito anglo-saxônico de finais do século XIX<sup>7</sup>. Pensamos que a importância da discussão de seu alcance e limites cresce neste momento específico, “em que a grande maioria dos feitos executivos que logram algum sucesso acabam por penhorar ativos não mais junto ao contribuinte, mas no patrimônio do responsável tributário”.<sup>8</sup>

Apesar destas previsões normativas estarem inseridas em nosso ordenamento há mais de vinte anos, caso do Código de Defesa do Consumidor, o CPC anterior jamais veio a veicular um procedimento para que se operasse tal desconsideração no plano processual, não obstante as numerosas reformas por que passou na última década. No novo Código Processual, o legislador dedicou, no título III (Da intervenção de terceiros) da Parte Geral, o capítulo quarto, em que é disciplinado o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, mais especificamente nos seus artigos 133 a 137.

Sobre o assunto da Intervenção de Terceiros, Athos Gusmão Carneiro já referia que

[n]o plano do direito processual, o conceito de terceiro terá igualmente de ser encontrado por negação. Suposta uma relação jurídica processual pendente entre A, como autor, e B, como réu, apresentam-se como terceiros C,D,E, etc, ou seja, todos os que não forem partes (nem coadjuvantes de parte) no processo pendente.<sup>9</sup>

<sup>7</sup> Há muitos anos atrás, no sempre citado caso, *Salomon v. Salomon*, julgado na Inglaterra por volta de 1897/98, iniciou-se a discussão doutrinária sobre o desvio de finalidade do instituto da "pessoa jurídica". *Salomon* era um comerciante que, aproveitando-se da autonomia patrimonial oferecida pelo instituto, protegeu seu patrimônio pessoal sob o manto da pessoa jurídica que teria criado com a finalidade de fraudar seus credores. A decisão de primeira instância foi no sentido de autorizar a desconsideração da pessoa jurídica e buscar os bens pessoais do Sr. Salomon para saldar as dívidas com credores. Recorrendo à conservadora *House of Lords*, o demandado conseguiu a reforma da decisão *a quo*, mas o caso tornou-se célebre pelo teor da decisão revertida. (RAAD, Georgia Russowsky. Breve análise sobre a importância do precedente britânico *Salomon v. Salomon* para o Direito Empresarial. *Site Âmbito Jurídico*. Disponível em < <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-91/breve-analise-sobre-a-importancia-do-precedente-britanico-salomon-v-salomon-para-o-direito-empresarial> > Acesso em 18.04.2021).

<sup>8</sup> AZEVEDO, Marcel Citro de. *Sujeição Passiva na Tributação dos Grupos Societários*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p.321-313

<sup>9</sup> CARNEIRO, Athos Gusmão. *Intervenção de Terceiros*. 10ª. Ed. São Paulo: Saraiva, 1998, p. 47.





Marinoni, Arenhart e Mitidiero, em seu Novo Curso de Processo Civil assinalam que o incidente de desconsideração é uma forma de intervenção forçada de terceiros, uma vez que eles são convocados a participar do feito processual, não importando a sua vontade<sup>10</sup>.

Neste contexto, em uma relação existente entre as partes fisco federal, municipal ou estadual, e sujeito passivo direto, tanto o sucessor empresarial, quanta a empresa que administra de fato bens que contabilmente ainda pertencem a outra, quanto aquela pessoa jurídica destinatária de recursos provenientes de empresa endividada, inscrita em dívida ativa, podem ser entendidas como terceiras pessoas jurídicas. Será preciso o uso do IDPJ?

## 2.1 APLICAÇÃO DO ARTIGO 124 DO CTN NO ÂMBITO DO GRUPO DE FATO

O artigo 124 é aplicável no caso de duas empresas estarem praticando conjuntamente um fato econômico – v.g., a venda de um produto por elas manufaturado – que se subsume a uma hipótese de incidência tributária. Esta situação, como é curial, transcende o exemplo clássico de solidariedade de duas empresas pelo IPTU do pavilhão de armazenamento que compartilham e pressupõe a pré-existência de ambas ao surgimento das obrigações tributárias oriundas diretamente da venda (IPI, ICMS, PIS/Cofins, etc), de forma que o Fisco pode exigir o seu crédito de qualquer uma delas – e geralmente o exigirá daquela que apresentar uma melhor saúde financeira-patrimonial.

Neste caso, as duas empresas submetidas a um comando único mantêm um interesse comum, jurídico, na situação que constitua o fato gerador (v.g., a transformação dos insumos provenientes dos estoques de uma e de outra em produto final, mediante mão de obra assalariada pela empresa ré em execuções fiscais, e cuja saída é promovida pela empresa sem passivo fiscal), nos termos do artigo 124, I do CTN.

Tal situação é bastante corriqueira na prática forense: a empresa executada é contratante da mão-de-obra e detentora de marca notória, possuindo um interesse compartilhado – com a nova empresa constituída pelo mesmo grupo familiar – em realizar a saída do produto manufaturado, uma vez que o seu comando é único. Desta forma, demonstrada a dissimulação da mistura patrimonial ilícita, estaria o fisco autorizado a desconsiderar os contornos aparentes dos atos econômicos que dão nascimento à obrigação tributária, e não obstante o

<sup>10</sup> MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Processo Civil*, volume 2. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2015, p.93





fato de que os créditos tributários estaduais (ICMS) e federais (IPI, PIS/Cofins) tenham sido constituídos por declaração pela empresa já altamente endividada, inadimplente contumaz, poderia ser postulado o redirecionamento da execução fiscal, mirando-se também os bens pertencentes à empresa nova ou, mesmo, já vinculados a uma eventual terceira personalidade jurídica ( empresa patrimonial) do grupo econômico de fato.

Caberá à Fazenda Pública demonstrar tal situação fática na linguagem das provas, capitulando a situação no artigo 124, I do CTN, com o que não precisará valer-se do Incidente de Desconsideração previsto no CPC, umbilicalmente ligada à previsão material do artigo 50 do Código Civil. Neste caso, a previsão do CTN é bastante em si para – de forma válida – lograr-se a inserção no polo passivo da sua ação executiva da empresa que, tendo participação ativa na situação dinâmica (industrialização e saída do produto mediante venda mercantil) que constitui o fato gerador de vários tributos, responderá por eles solidariamente, de forma conjunta com a inadimplente contumaz, que tão só os quantificou mediante o cumprimento de um dever formal (CTN, artigo 113, §2º).

Cabe salientar, no ponto, que “se a empresa mais capitalizada e detentora de bens penhoráveis tiver sido constituída posteriormente ao fato gerador, não estaremos face a uma solidariedade por interesse comum”<sup>11</sup>. Poderemos estar, provavelmente, em presença de responsabilidade de terceiras pessoas jurídicas com fulcro no artigo 133 ou 134, III c/c 135 do CTN, conforme passamos a expor no item a seguir.

## 2.2 POSSIBILIDADES DE APLICAÇÃO DOS ARTIGOS 133 E 134, III C/C 135 DO CTN NO QUE TANGE À RESPONSABILIDADE INTRAGRUPAL

Enquanto a capitulação com base no artigo 124, I do CTN está inserida no âmbito da sujeição passiva direta, as hipóteses de imputação a outras empresas do grupo econômico com supedâneo nos artigos 133 e 134 do CTN estão diretamente relacionadas à regra matriz de incidência tributária, conforme consta do RE 562.276, do STF, a que fizemos referência no item primeiro.

Na sucessão ou na administração de bens por outrem há um terceiro, que guarda sua individualidade frente ao fisco e ao contribuinte que praticou o fato imponible. Estamos

<sup>11</sup> AZEVEDO, Marcel Citro de. *Sujeição Passiva na Tributação dos Grupos Societários*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 172.





falando, portanto, de uma responsabilidade tributária de terceiro que nasce a partir de uma ação ou omissão a ele atribuível. Assim, a pessoa jurídica sucessora será responsabilizada, pois recebeu – mesmo que a título gratuito e sem um documento translativo materializado – um dado acervo patrimonial que garantia a dívida de empresa pertencente ao mesmo grupo, e que permanece não paga. Nesta mesma linha, a sociedade que administra de fato equipamentos, veículos ou maquinário de empresa interligada com grande débito fiscal poderá ser responsabilizada, uma vez que efetua a gestão dos recursos patrimoniais de outrem em detrimento de sua função de produção, nos termos referidos por Scalzilli, gerando faturamento e receita que não serão utilizados para amortizar o crescente passivo para com os fiscos. A administração de bens da empresa endividada (CTN, art. 134, III) se dá, desta forma, com evidente dolo (CTN, artigo 135, I), pois há – de maneira concomitante – tanto consciência quanto vontade de subtrair os bens de sua função de produção.

Por vezes, procura-se esvaziar até mesmo a sua função de garantia, pondo sob resguardo bens móveis não registráveis de medidas constritivas do credor – que envolvem apreensão física e nomeação de um depositário – mediante um estratagema que oblitera os institutos da gestão de negócios ou de mandato, que geralmente são utilizados para perfectibilizar atos regulares da administração de bens de terceiros.

Para uma melhor compreensão, tomemos primeiramente a responsabilidade prevista no artigo 133: se há transmissão da titularidade do fundo de comércio ou do estabelecimento, para usar a linguagem daquele dispositivo específico, poderá haver tanto uma responsabilidade integral, exclusiva, caso o alienante cesse a exploração da atividade empresarial; quanto uma responsabilidade subsidiária, se quem transfere o patrimônio prosseguir atuando no mercado em busca de lucro. Em ambos os casos seria o caso de responsabilidade do sucessor adquirente, que exclui a necessidade do IDPJ previsto no Código de Processo Civil, pois a rigor não é preciso “retirar o véu” de sociedade alguma.

Todavia, a postulação de reconhecimento da responsabilidade pode se dar exclusivamente com base nos artigos 134, III c/c 135, I e 135, II do CPC, circunstância em que o processamento do incidente se fará desnecessário.

De fato, tendo por base o pedido e a prova produzida pela Fazenda Pública, é possível efetuar uma interpretação prospectiva do artigo 134, III do CTN, considerando o atual momento de “pejotização” da vida civil, para valer-se de um neologismo. É certo que a doutrina tradicional tem explorado a expressão “administrador de bens de terceiros”, assim





como os demais terceiros referidos nos incisos do referido artigo correlacionando-o à pessoa física, mas não há impedimento lógico para que uma interpretação sistemática e prospectiva da norma albergue também a possibilidade de responsabilização da pessoa jurídica. Veja-se, por exemplo, a situação trazida por Sacha Calmon:

O administrador de bens de terceiros, com procuração plena, deixa de pagar, por negligência, o IPTU relativo aos imóveis de seu cliente, no ano de 1995. Dá-se que este último, mediante promessa de compra e venda, se desfaz da propriedade e vai para o exterior. O adquirente não passa a escritura e desloca-se para local incerto e não sabido. O administrador torna-se responsável pelo imposto.<sup>12</sup>

Com efeito, nada impede que o administrador de bens de terceiro seja uma imobiliária, situação bastante comum na atualidade, em que pessoas jurídicas deste ramo de atividade gerenciam o patrimônio imobiliário dos clientes e, inclusive, elaboram as guias de pagamento do Imposto de Renda sobre os rendimentos de alugueis, bem como o IPTU, recolhendo-os ao tempo e modo previstos na legislação destes impostos.

Tendo em vista que o administrador ou é gestor de negócios ou é um mandatário, uma exegese ampliadora do inciso III pode albergar também a pessoa jurídica que recebe o fundo de comércio de outra empresa titulada pelos mesmos sócios-gerentes ou diretores, no contexto de um grupo econômico de fato.

Na prática forense, “veem-se diversas empresas que, na realidade, atuam como gestoras de negócios de outras tituladas pelos mesmos proprietários, combinando os fatores de produção que juridicamente não lhe pertencem”<sup>13</sup> – por remanescerem ainda sob o domínio da empresa antiga – para produzir um resultado econômico que será deduzido empresa endividada, agravando ainda mais o seu passivo tributário. O faturamento e o lucro gerados pelos ativos indevidamente administrados, por sua vez, ficam a salvo da medida constritiva prevista nos artigos 185 do CTN e 854 do CPC: penhoras eletrônicas de valores e via Renajud (que visa à localização de veículos) resultam infrutíferas por direcionadas tão só contra os CNPJs das empresas já esvaziadas ( sucedidas de fato) ou em processo de esvaziamento ( cujos ativos estão sendo administrados por outras sociedades controladas pelo mesmo grupo de indivíduos).

<sup>12</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro *apud* NASCIMENTO, Carlos V. do (org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional*: lei nº 5.172, de 25.10.1966. Rio de Janeiro: Forense, 2001. p.318.

<sup>13</sup> AZEVEDO, Marcel Citro de. *Sujeição Passiva na Tributação dos Grupos Societários*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p.104.





De fato, a prática forense é pródiga em revelar a existência de verdadeiras “empresas-espelho”, formadas após o inadimplemento de obrigações tributárias por pessoas jurídicas submetidas ao mesmo comando, com o objetivo de receberem, gradativamente, o fundo de comércio das mais antigas. Uma cresce às custas do esvaziamento patrimonial de outra, em um processo paulatino que vai minando a capacidade de pagamento da mais endividada à medida em que se robustecem as capacidades e potencialidades da mais nova, de situação fiscal regular. A empresa “espelhada” jamais é desconstituída, ela pode até mudar-se para um local mais remoto, em outra comarca, a desafiar a expedição de cartas precatórias para os atos executivos (reforço de penhora, reavaliação, intimação para embargos, etc), mas continuará a existir como uma empresa meramente de direito, uma “casca jurídica” de reduzida atividade empresarial e elevado passivo tributário: não atraem clientes novos, jamais inovam, nunca diversificam seu portfólio de negócios<sup>14</sup>. Seu objetivo oculto é servir como um anteparo entre o fisco e as empresas submetidas a um controle único que atualmente titulam ou administram seu fundo de comércio, ou seja, de quem efetivamente mantém o domínio sobre o seu negócio.

Neste ponto, o artigo 133 incide sobre os casos clássicos de sucessão tributária intragrupo, enquanto que a capitulação do artigo 134, III c/c o artigo 135 poderá se dar quando a administração tributária logra comprovar que bens – geralmente registráveis – ainda formalmente afetos à contabilidade de uma empresa estão de fato a gerar receita e renda para outra.

Abre-se aqui uma nova possibilidade de capitulação, que não vem sendo bem explorada no âmbito forense: a fraude à execução intragrupal.

### 2.3 A SITUAÇÃO DA EMPRESA INSCRITA EM DÍVIDA ATIVA QUE TRANSMITE BENS OU RENDAS PARA SOCIEDADE COM OBJETO SOCIAL ASSEMELHADO OU COMPLEMENTAR: O ARTIGO 185 DO CTN E O GRUPO ECONÔMICO DE FATO

Antes de adentrar na análise específica das possíveis capitulações no artigo 185 do CTN, chamamos a atenção para o dinamismo do processo de mistura patrimonial, marcado por

---

<sup>14</sup> AZEVEDO, Marcel Citro de. *Sujeição Passiva na Tributação dos Grupos Societários*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p.259.





diversas etapas e graus de compartilhamento de ativos. Assim, poderá existir tão só a administração de ativos por terceira empresa, como já estar configurada a sucessão intragrupal, ou mesmo poderá ser demonstrada a transferência fraudulenta de recursos financeiros. Neste último caso, é preciso que a empresa endividada transmitente já esteja inscrita em Dívida Ativa, emprestando-se uma interpretação não restritiva para a palavra “rendas” constante do artigo em comento.

Poderá acontecer que, com base em um dado conjunto de indícios, a Administração Tributária pretenda o reconhecimento de administração irregular de bens (artigo 134, III c/c 135, I). A certidão lavrada pelo oficial de justiça em cumprimento a mandado de averiguação, entretanto, poderá fazer menção à ocorrência de sucessão integral, asseverando-se que foi constatada a não localização da empresa autuada em seu domicílio, presumindo-se então que transferiu o seu fundo de comércio para outra pessoa jurídica do grupo.

Por outro lado, aquela situação que no âmbito de uma cautelar fiscal preparatória vinha se caracterizando como administração irregular se transmuda em efetiva fraude à execução, quando sobrevêm a definitividade do crédito tributário na esfera administrativa e a subsequente inscrição do valor devido em dívida ativa (Lei 8.397/92, artigo 11), demonstrando o fisco que as transferências de ativos continuaram mesmo após a lavratura do Termo de Inscrição (CTN, art. 202).

Tal sucede porque após a inscrição as transferências voluntárias de parcelas do patrimônio implicam em presunção de fraude à própria execução, acarretando uma maior reprovabilidade da conduta dos gestores da empresa que se esvazia de seu patrimônio em prol de outra sociedade submetida ao mesmo comando central. A declaração de ineficácia da alienação gratuita, ou da cessão imotivada de recursos financeiros, é feita no próprio bojo da ação executiva.

Desta maneira, presumindo-se a fraude após a inscrição em dívida ativa<sup>15</sup>, deverá o magistrado, face à petição específica da Fazenda Pública envolvida, intimar o terceiro adquirente para opor embargos de terceiro, nos termos do artigo 792, §4º do CPC. Tal providência se harmoniza com o artigo 9º da nova codificação civil e possui aplicabilidade também às execuções fiscais, nos termos do artigo 1º da lei 6830/80. Desta maneira, a

<sup>15</sup> O artigo 20-B da lei 10.522, introduzido pela lei 13.606/18, prevê que após a inscrição do crédito em dívida ativa da União, o devedor será notificado para, em até cinco dias, efetuar o pagamento do valor atualizado monetariamente, acrescido de juros, multa e demais encargos nela indicados.





declaração judicial de fraude à execução fiscal só poderá ser realizada após a intimação do adquirente de bens/rendas para que se manifeste, sem prejuízo de que, cautelarmente, se possa efetivar o arresto de bens quando presente a fumaça do bom direito, nos termos do que dispõe a já referida lei 8.397/92.

Nesta linha, destacamos que “o juízo da execução fiscal está vinculado aos fundamentos jurídicos trazidos pela Fazenda em seu pedido de extensão da responsabilidade para outras pessoas jurídicas, mas não à capitulação legal feita”<sup>16</sup>. A lei adjetiva vigente impõe ao autor do pedido a indicação do fato e dos fundamentos jurídicos da sua pretensão, de maneira que caberá ao juiz aplicar o ordenamento processual civil e a regra material de direito tributário ao caso, podendo decidir por uma capitulação distinta daquela trazida na peça fazendária, desde que fundamente o porquê.

O pedido de penhora de bens em função de uma ilicitude tal como o desvio de finalidade, nos termos genéricos do artigo 50 do CC, poderá ensejar a constrição sobre bens em poder de uma terceira empresa com supedâneo no artigo 185-A, caso a empresa que cede recursos financeiros à interligada já esteja inscrita em dívida ativa (responsabilidade patrimonial que corresponde ao artigo 790, V do CPC). Mesmo um requerimento com base na confusão patrimonial do referido 50 do CC – artigo que também enseja o uso do IDPJ –, poderá ser entendida como pedido de reconhecimento de sucessão empresarial intragrupal, se todas as circunstâncias do artigo 133. I do CTN estiverem presentes. Caberá ao juiz, então, ônus de fundamentar exemplarmente a sua decisão, dando vida ao velho brocardo *da mihi factum, dabo tibi ius*.

Desta forma, uma interpretação prospectiva e sistemática do texto de 1966 poderá viabilizar, mediante um esforço hermenêutico mediano, a operatividade de um conjunto de normas no bojo do próprio CTN que visem a salvaguardar a exequibilidade do crédito tributário quando o patrimônio que o garante está em vias de ser transferido, ou mesmo quando já foi transferido para outra empresa do grupo. Ainda que seja lícito o uso de lacunas legislativas e benefícios fiscais para diminuir a tributação mesmo em caso de incremento da capacidade contributiva potencial de um grupo econômico, naquelas oportunidades em que as Fazendas Públicas lograrem provar uma mistura indevida de patrimônios entre as empresas integrantes, que venham a mitigar as funções de garantia e produção deste mesmo acervo de

<sup>16</sup> AZEVEDO, Marcel Citro de. *Sujeição Passiva na Tributação dos Grupos Societários*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 315.





bens, será possível a imputação a um terceiro submetido ao mesmo comando central. Conforme visto, tal imputação pode se dar com supedâneo no artigo 124, I (sujeição passiva plural, que exige a pré-existência dos contribuintes ao fato gerador), 133 e 134, III c/c 135 (responsabilidade tributária intragrupal) e 185 do CTN (fraude à execução fiscal), com o que grande número de situações que em tese desafiarão a utilização do IDPJ – com todo o retardo a ele inerente – poderão ser resolvidas com as normas já existentes no Código Tributário Nacional.

Com efeito, a previsão no Código Civil e posteriormente no Código de Processo Civil do IDPJ visou a conceder maior efetividade e garantias a créditos objeto de fraudes pela utilização abusiva da personalidade jurídica de empresas com fins de ocultação patrimonial, e não de criar exigências formais adicionais à responsabilização de terceiros quando incorrerem na prática de atos ilícitos ou fraudulentos em casos já previstos em leis anteriores, tal qual o CTN e outras normas a prever hipóteses de responsabilidade tributária.

Esse posicionamento, no que tange especificamente à sucessão empresarial intragrupo, já vem sendo acolhido pelo STJ, em julgados recentes.

### **3 RESPONSABILIDADE DE SUCESSORES E TERCEIRAS EMPRESAS NO ÂMBITO DO GRUPO ECONÔMICO: ANÁLISE DOS PRECEDENTES DO STJ**

De fato, aquela Corte, em julgado de março de 2019, já assinalou que o IDPJ é prescindível quando “o fisco demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, em consonância com os artigos 134 e 135 do CTN”. No mesmo precedente, reafirmou a sua jurisprudência no sentido de que a mera existência de grupo econômico não induz o reconhecimento da solidariedade:

EMENTA: PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO A PESSOA JURÍDICA. GRUPO ECONÔMICO "DE FATO". INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CASO CONCRETO. NECESSIDADE. 1. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica (art. 133 do CPC/2015) não se instaura no processo executivo fiscal nos casos em que a Fazenda exequente pretende alcançar pessoa jurídica distinta daquela contra a qual, originalmente, foi ajuizada a execução, mas cujo nome consta na Certidão de Dívida Ativa, após regular procedimento administrativo, ou, mesmo o nome não estando no título executivo, o fisco demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, em consonância com os artigos 134 e 135 do CTN. 2. Às exceções da prévia previsão em lei sobre a responsabilidade de terceiros e do abuso de personalidade jurídica, o só fato de integrar grupo econômico não torna uma pessoa jurídica responsável pelos tributos





inadimplidos pelas outras. 3. O redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí porque, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora. 4. Hipótese em que o TRF4, na vigência do CPC/2015, preocupou-se em aferir os elementos que entendeu necessários à caracterização, de fato, do grupo econômico e, entendendo presentes, concluiu pela solidariedade das pessoas jurídicas, fazendo menção à legislação trabalhista e à Lei n. 8.212/1991, dispensando a instauração do incidente, por compreendê-lo incabível nas execuções fiscais, decisão que merece ser cassada. 5. Recurso especial da sociedade empresária provido.<sup>17</sup>

Do voto do relator, Ministro Gurgel de Faria, destacamos o seguinte trecho:

Não obstante, este incidente não se instaura no processo executivo fiscal nos casos em que a Fazenda exequente pretenda 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<sup>18</sup>

Parece-nos que, neste particular, já está o STJ atuando face à nova previsão legal do artigo 20-D da lei 10522/02, na redação trazida pela lei 13.606/18, com a seguinte redação:

Art. 20-D. Sem prejuízo da utilização das medidas judiciais para recuperação e acautelamento dos créditos inscritos, se houver indícios da prática de ato ilícito previsto na legislação tributária, civil e empresarial como causa de responsabilidade de terceiros por parte do contribuinte, sócios, administradores, pessoas relacionadas e demais responsáveis, a Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional poderá, a critério exclusivo da autoridade fazendária

(...)

III - instaurar procedimento administrativo para apuração de responsabilidade por débito inscrito em dívida ativa da União, ajuizado ou não, observadas, no que couber, as disposições da Lei no 9.784, de 29 de janeiro de 1999.

Através deste procedimento administrativo, após o necessário contraditório, o nome do responsável – seja o gestor, seja pessoa jurídica a que imputável responsabilidade nos termos das normas do CTN – poderá ser inserido no título executivo, dispensando-se o uso do incidente. Com efeito, a relação processual executiva já será inaugurada tendo o responsável como parte, não havendo de se falar na necessidade de superveniente inserção de um “terceiro” no polo passivo da ação exacional.

Também consta do voto ser desnecessário utilizar o incidente quando o nome da pessoa jurídica não estiver no título executivo, ou seja, não estar constando da CDA,

<sup>17</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 1775269/PR*. Relator: Min. Gurgel de Faria. Brasília, 01 jan. 2019.

<sup>18</sup> *Ibidem*.





conquanto que o fisco “demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, em consonância com os arts. 134 e 135 do CTN”. Mais adiante, o relator é explícito ao referir que

Caso o pedido de redirecionamento da execução fiscal mire pessoas jurídicas não elencadas na Certidão de Dívida Ativa, após a comprovação, pela Fazenda, da caracterização de hipótese legal de responsabilização dos terceiros indicados, o magistrado também pode decidir pela inclusão no polo passivo sem a instauração do incidente de descon sideração, pois a responsabilização de terceiros tratada no Código Tributário Nacional não necessita da descon sideração da pessoa jurídica devedora.<sup>19</sup>

Deste modo, tanto nesta situação quanto em casos assemelhados, uma adequada postulação e uma produção probatória convincente poderão ensejar o redirecionamento em desfavor da empresa saudável financeiramente sem que seja preciso lançar mão do IDPJ. Como já referimos, a responsabilidade dos sócios previstos no artigo 135 tem origem direta na própria doutrina do *disregard of legal entity*, ou descon sideração da pessoa jurídica, que se desenvolveu no direito anglo-saxão, e que na sua concepção original atribuía “responsabilidade pessoal aos sócios” quando a empresa era utilizada “ para a prática de fraudes contra os interesses dos credores”.<sup>20</sup>

Modernamente, tem-se que a descon sideração poderá ser direta, inversa, indireta ou expansiva<sup>21</sup>. Para fins do tema em análise, destacamos a penúltima modalidade, em que comumente há uma sociedade dominante cometendo fraudes e abusos por meio de outras empresas do grupo, com objeto social idêntico, assemelhado ou complementar, e que não raro já se encontram em situação de inadimplência contumaz. Tais empresas renunciam, do ponto de vista prático, a qualquer autonomia, passando a agir como “longa manus” da sociedade dominante. A descon sideração indireta, neste contexto, permitiria que fossem executados seus bens, face ao absoluto esvaziamento patrimonial daquelas empresas que apenas se prestam a agir como um anteparo para o fisco.

Neste contexto, se a inspiração para os artigos no projeto de Rubens Gomes de Souza veio justamente da “disregard”, se a possibilidade de descon sideração da pessoa jurídica

<sup>19</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial 1775269/PR*. Relator: Min. Gurgel de Faria. Brasília, 01 jan. 2019.

<sup>20</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4ª. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008, p. 215

<sup>21</sup> Essa modalidade de descon sideração, por sua vez, visa a “atingir bens de um sócio oculto que se utiliza de um laranja – ou mesmo de uma” empresa de papel” – para, formalmente, controlar a sociedade operacional. O possuidor de patrimônio oculta-se, assim, por detrás do terceiro aparente para não ser responsabilizado pelas obrigações da sociedade que, operando, declara créditos tributários sem nenhuma intenção de adimpli-los Com a descon sideração expansiva, o patrimônio daquele que se coloca por detrás do “laranja” ou da empresa de papel também é alcançado, possibilitando ao menos uma satisfação parcial do feito executivo.





subjaz no artigo 135 do CTN quando este dispositivo preceitua de forma expressa a responsabilização pessoal por ato ilícito, sua posterior positivação no artigo 50 do CC, quanto aos aspectos materiais, e 134 a 137 do CPC, no que tange ao procedimento, pode implicar uma possibilidade de capitulação legal, mas não a única forma de alcançar-se bens para execução forçada no âmbito dos grupos econômicos de fato.

Ainda sobre o tema destes grupos informais, o STJ também apreciou a questão atinente à sucessão empresarial intragrupo, concluindo pela desnecessidade do uso do IDPJ:

REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA.

I - Impõe-se o afastamento de alegada violação do art. 1.022 do CPC/2015, quando a questão apontada como omitida pelo recorrente foi examinada no acórdão recorrido, caracterizando o intuito revisional dos embargos de declaração.

II - Na origem, foi interposto agravo de instrumento contra decisão que, em via de execução fiscal, deferiu a inclusão da ora recorrente no polo passivo do feito executivo, em razão da configuração de sucessão empresarial por aquisição do fundo de comércio da empresa sucedida.

III - Verificado, com base no conteúdo probatório dos autos, a existência de grupo econômico e confusão patrimonial, apresenta-se inviável o reexame de tais elementos no âmbito do recurso especial, atraindo o óbice da Súmula n. 7/STJ.

IV - A previsão constante no art. 134, caput, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a incidência do incidente na execução fiscal regida pela Lei n.

6.830/1980, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções, que diversamente da Lei geral, 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. Na execução fiscal "a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível" (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/5/2014).

V - Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exige-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito.

VI - Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido.<sup>22</sup>

<sup>22</sup> STJ, REsp 1786311/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 09/05/2019, DJe 14/05/2019.





Consta do voto que a lide tratava da configuração de sucessão empresarial por aquisição do fundo de comércio da empresa sucedida, no âmbito de grupo econômico de fato (as empresas em questão se dedicavam ao transporte coletivo de passageiros, tendo ficado demonstrado nos autos “a efetiva transferência do fundo de comércio da executada” e “o seu esvaziamento patrimonial, mediante redução brutal de vínculos trabalhistas e transferência de ativos”). O voto condutor, vale referir, transcreve excerto da sentença de 1º grau na qual o magistrado singular aponta a existência da já referida súmula 112 do TRF4, podendo ser aplicado “mesmo raciocínio à sucessão”.

O mesmo raciocínio, no nosso entender, poderá ser aplicado a todos os casos em que ficar evidenciado a promiscuidade patrimonial intragrupo. A responsabilização de outras sociedades integrantes de um grupo societário, nos termos anteriormente desenvolvidos, prescinde da decretação de desconsideração sempre que há prova indiciária consistente no sentido de que ocorreu confusão entre os ativos das várias sociedades empresariais, nos seus distintos estágios expostos ao longo deste trabalho.

Por fim, cabe destacar que o uso do IDPJ, no caso de desvio de finalidade ou de qualquer outra capitulação que não se subsuma adequadamente aos artigos do CTN referidos ao longo deste artigo, não impede que sejam deferidos provimentos acautelatórios do crédito tributário, arretando-se valores ou bens em poder de terceiras empresas correlacionadas aquelas que constam como devedoras.

De fato, através de decisões monocráticas recentes, verifica-se que o STJ não vem conhecendo de recurso especial, interposto pelos contribuintes, opondo-se a medidas de arresto deferidas simultaneamente à admissão do IDPJ. E não vem conhecendo tais recursos não só porque visualiza expressa vedação no enunciado da súmula sete daquela corte (“é necessário o revolvimento do acervo fático-probatório dos autos, o que se mostra inviável em recurso especial, por óbice da Súmula 7/STJ: a pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”), conforme se vê no RE 1.727.695 – GO<sup>23</sup>, mas também porque a própria lei adjetiva não veda o deferimento do processamento do incidente concomitante à tutela provisória, consoante se verifica no RE 1.848.826 – PE<sup>24</sup> (“Na presente hipótese, todavia, não há vedação à concessão da tutela provisória alcançada, porquanto reversível, além de não

<sup>23</sup> STJ, REsp 1727695/GO, Relator Min. Og Fernandes, DJ 09/03/2021.

<sup>24</sup> STJ, REsp 1848826/PE, Relator Min. Gurgel de Faria, DJ 10/04/2020.





esgotar o objeto da demanda, cuja causa de pedir é a responsabilização tributária prevista no art. 124, I, do CTN c/c o art. 50 do CC”).

#### 4 CONCLUSÃO

Tem-se, assim, que na sistematização da responsabilidade tributária a estrutura normativa que sustenta a imposição da prestação pecuniária é distinta da regra matriz de incidência tributária: não basta o fato jurídico tributário para que surja a obrigação de pagar: é preciso também que aconteça um outro fato, culposo ou doloso, mas notadamente ilícito.

Com efeito, na regra matriz de incidência tributária, temos um fato lícito (auferir renda, promover operação de circulação de mercadoria, ser proprietário, dentre outras possibilidades) que dá origem à obrigação. Nos termos expostos neste artigo, poderá haver inclusive duas ou mais empresas coobrigadas de forma concomitante, ainda que o crédito seja autoconstituído apenas em desfavor daquela já com grande passivo fiscal. Por outro lado, e na quadra atual do estudo da ciência do direito tributário, podemos falar também de uma verdadeira regra matriz de responsabilidade tributária em que, face ao inadimplemento da obrigação por quem estava originariamente obrigado, um terceiro assume a condição de Sujeito Passivo.

Esse terceiro pode ser não só a pessoa física tradicionalmente correlacionada aos artigos 134, I, II, IV, V, VI e VII e 135, mas também a pessoa jurídica do sucessor ( artigo 133 do CTN), da empresa interligada que os administra de fato (134, III c/c 135) e aquele que recebe rendas da pessoa jurídica após a inscrição em dívida ativa, o que corresponde a um ponto além do alcance do termo responsabilidade tributária, já adentrando no âmbito da fraude à execução intragrupal do artigo 185 do CTN.

Em caso de atos dissimulados ou fraudatórios, faz-se necessário verificar, em cada situação, qual o regime jurídico de coobrigação ou de responsabilidade tributária das demais empresas integrantes do mesmo grupo econômico daquela que se apresenta como devedora. Conforme a prova que for feita pelo fisco, a empresa responsável por extensão – assumindo parte ou totalidade do passivo fiscal daquela que consta como devedora original – pode ser considerada tanto um contribuinte solidário, quanto um responsável por sucessão ou, ainda, um responsável em sentido estrito ou o destinatário de bens/rendas transferidas em fraude à execução.





Caso demonstrada a participação de duas ou mais empresas nas operações industriais e nas despesas/custos correlacionadas às situações que configuram os fatos geradores de impostos e contribuições (artigo 124 do CTN) não será o caso de uso de IDPJ, pois sequer há se de falar aqui em terceiros: independentemente de quem tenha declarado o valor, as empresas que culminaram esforços e recursos para um resultado empresarial comum serão consideradas sujeitos passivos diretos.

Também não será preciso o uso do IDPJ quando demonstrada uma mistura de patrimônios já pronta e acabada, com a dissolução de fato de empresa que os transmitiu para congênere do mesmo grupo econômico de fato (CTN, artigo 133, I), ainda que a empresa transmitente remanesça como uma “casca jurídica” de nenhuma atividade econômica. Nessa mesma linha, um intercâmbio de ativos em curso, com empresa do grupo gerindo elementos do fundo de comércio de congênere com alto passivo tributário, em fase de esvaziamento patrimonial, poderá ser tanto considerada uma administração irregular (administração dolosa de bens de terceiros com o escopo de subtraí-los de medidas executivas, incidindo a previsão do artigo 134, III c/c 135, I do CTN) quanto fraude à execução, necessitando-se nesse último caso a prévia inscrição em Dívida Ativa (CTN, art. 185), independentemente de distribuição de uma execução fiscal específica.

Desta forma, em grande número de casos onde acontece confusão patrimonial, a previsão normativa original do CTN, complementada por uma produção eficiente da prova de atos fraudulentos e de uma adequada causa de pedir por parte do fisco, previne a utilização da cláusula geral do Código Civil na seara tributária. Por conseguinte, fica também dispensado o uso do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, quando demonstrada a presença no grupo econômico de “empresas-espelho”, ou mesmo sociedades realmente ativas que sejam destinatárias de parcelas patrimoniais remetidas em fraude à execução.

Quando o IDPJ se faz necessário, por se tratar de situação que diga mais respeito ao desvio de finalidade de terceiras empresas do que propriamente mistura indevida de patrimônios, a autorização de seu processamento não ilide a concessão, concomitante, de medidas de salvaguarda do crédito que possam implicar arresto de bens ou valores. É o que vem acontecendo, por exemplo, quando o fisco busca o reconhecimento de ilicitude na utilização de uma arquitetura societária muito extravagante, geralmente no bojo de um planejamento tributário que lhe pareça abusivo.





## REFERÊNCIAS

- AZEVEDO, Marcel Citro de. *Sujeição Passiva na Tributação dos Grupos Societários*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.
- BECHO, Renato Lopes. Quais são os tipos de Sujeito Passivo Tributário e Quais as Relações Jurídicas entre eles? in *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*, 15º vol. ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). São Paulo: Dialética, 2011.
- BORBA, José Edwaldo Tavares. *Direito Societário*. 12ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2010.
- CANDEIA, Rodinei. Da Cautelar Fiscal contra Grupo Econômico. In *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul*, n.º 68, v. 32, Porto Alegre, julho-dezembro 2011, p. 115- 134
- CARNEIRO, Athos Gusmão. *Intervenção de Terceiros*. São Paulo: Saraiva, 10ª. Ed., 1998.
- COSTA, Regina Helena. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 5ª.ed, 2015.
- NASCIMENTO, Carlos V. do (org.). *Comentários ao Código Tributário Nacional: lei nº 5.172, de 25.10.1966*. Rio de Janeiro : Forense, 2001.
- DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. 4ª ed. atual. São Paulo: Saraiva, 2008.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2ª ed. São Paulo: Noeses, 2009.
- FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumentos para a construção da verdade jurídica*. São Paulo: Saraiva, 2016.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade?* Disponível em <<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos>> Acesso em 18.10.2019
- FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária: Conceitos Fundamentais. In *Responsabilidade Tributária*. FERRAGUT, Maria Rita ; NEDER, Marcos Vinícius (coordenadores). São Paulo: Dialética, 2007, p. 15.
- KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica (Disregard Doctrine) e os grupos de empresa*. 3ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.
- MITIDIERO, Daniel. *Precedentes: da persuasão à vinculação*. 2ª Ed. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2017, p.70





MARINONI, Luiz Guilherme; ARENHART, Sérgio Cruz; MITIDIERO, Daniel. *Curso de Processo Civil*, volume 2. São Paulo: Ed. Revista dos Tribunais, 2015

MUNIZ, João Guilherme. *A responsabilidade tributária de grupo econômico em decorrência de lançamento por arbitramento fundado em omissão de receita constatada por movimentação bancária*. Site Âmbito Jurídico. Disponível em < [http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n\\_link-artigo\\_id=13079](http://www.ambitojuridico.com.br/site/?n_link-artigo_id=13079) > Acesso em 18.10.2019.

PAULSEN, Leandro. *Curso de Direito Tributário*. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

PAULSEN, Leandro. *Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à Luz da Doutrina e da Jurisprudência*. 13. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2011.

RAAD, Georgia Russowsky. *Breve análise sobre a importância do precedente britânico Salomon v. Salomon para o Direito Empresarial*. Site Âmbito Jurídico. Disponível em < <https://ambitojuridico.com.br/edicoes/revista-91/breve-analise-sobre-a-importancia-do-precedente-britanico-salomon-v-salomon-para-o-direito-empresarial> > Acesso em 18.04.2021.

SANTOS, Luiz Fernando Barbosa. *Sujeição Passiva da Obrigação Tributária: Responsável em Sentido Estrito*. In *Revista da Procuradoria-Geral do Estado do Rio Grande do Sul* n° 68, v. 32, Porto Alegre, julho-dezembro 2011, p. 135- 151.

SCALZILLI, João Pedro. *Confusão Patrimonial no Direito Societário*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2013.

TARTUCE, Flávio. *O novo CPC e o Direito Civil: Impactos, Diálogos e Interações*. São Paulo: Editora Método, 2015.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A prova no Direito Tributário*. 4ª Ed. São Paulo: Noeses, 2016.

VELLOSO, Andrei Pitten. *Planejamento Tributário e Dever Fundamental de Pagar Tributos*. Carta Forense. Mensal (ISSN 1982-7393), São Paulo, abril/2016, B14.

## DADOS DA PUBLICAÇÃO

**Categoria:** artigo submetido ao *double-blind review*.

**Recebido em:** 20/10/2020.

**Aceito em:** 21/04/2021.



