

A (IM)PRESCINDIBILIDADE DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NAS AÇÕES DE EXECUÇÃO FISCAL PARA A RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E PATRIMONIAL DE ORGANIZAÇÕES EMPRESARIAIS ILÍCITAS À LUZ DA JURISPRUDÊNCIA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Alcione Benedita de Lima¹

SUMÁRIO: 1 – Introdução; 2 – A jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça sobre a (im)prescindibilidade do IDPJ para a

¹ Procuradora do Estado. Graduada em Direito pela Universidade de São Paulo. Especialista em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais (PUC Minas). Mestranda do Mestrado Profissional em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas – FGV Direito/SP.

responsabilização tributária e patrimonial de “grupos econômicos de fato”; 3 – Responsabilidade tributária e o art. 124, inciso I, do CTN; 4 – Conclusão. Referências.

RESUMO: Este trabalho, partindo da análise da jurisprudência atual do Superior Tribunal de Justiça a respeito da (im)prescindibilidade da instauração do Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) para a responsabilização tributária e patrimonial de empresas integrantes de grupo econômico, trata da necessidade (ou não) do IDPJ para alcançar patrimonialmente pessoas jurídicas de um suposto grupo societário, faticamente criadas ou unidas para prática de evasão comissiva, inviabilizando a recuperação do crédito tributário. Após revisar o conceito de responsabilidade tributária e passar pela regra contida no art. 124, inc. I, do Código Tributário Nacional (CTN), discorre em que medida o(s) entendimento(s) da Corte Superior pode(m) ser utilizado(s) para as específicas hipóteses tratadas neste artigo.

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade tributária e patrimonial de “grupos econômicos de fato”. Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica. Jurisprudência do Supremo Tribunal de Justiça. Divergências. Organizações Empresariais Ilícitas. Evasão Comissiva. Responsabilidade Tributária. Redirecionamento Direto.

1. INTRODUÇÃO

Este artigo tem por objeto a análise da aplicabilidade – ou não – do Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), expressa e inovadoramente previsto no Código de Processo Civil (CPC) de 2015, em seu artigo 133 e seguintes, aos processos de execução fiscal em que o Fisco busca a responsabilização tributária e patrimonial de empresas integrantes de um suposto grupo societário, faticamente criadas ou unidas para, por meio de artifícios fraudulentos, atos ou negócios jurídicos simulados ou interposição de variadas pessoas em conluio, inviabilizar a recuperação do crédito tributário². Ou seja, hipóteses nas

2 BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

quais o credor público pretende a responsabilização de terceiros que participaram de evasão comissiva, vale dizer, da “utilização – simultânea ou posteriormente à ocorrência do fato gerador – de expedientes ilícitos voltados a evitar, reduzir ou retardar o pagamento do tributo”³.

Ressalta-se, desde logo, que não se está aqui a defender a responsabilização de pessoas jurídicas pelo fato de integrarem um grupo econômico, já que lícita é a reunião, seja de direito, conforme regulada pelos artigos 265 a 278 da Lei nº 6.404/1976⁴, ou de fato, tal qual prevista pela legislação trabalhista, por meio do Decreto-Lei nº 5.452/1943⁵, ou tributária, com supedâneo na Instrução Normativa (IN) da Receita Federal Brasileira (RFB) nº 971/2009⁶, de empresas em conglomerados visando a real coordenação das respectivas atuações, reduzindo os riscos e maximizando a produtividade e os lucros empresariais, desde que devidamente respeitada a autonomia jurídica e patrimonial de cada qual.

- 3 CONRADO, Paulo Cesar. “Grupo Econômico Irregular”, Simulação Empresarial e Solidariedade por Ilicitude. *In*: SILVA, Thiago Moreira da. (coord.). **Créditos tributários e grupos econômicos de fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2020, p. 264.
- 4 A respeito das características do grupo de sociedade, assim prevê o *caput* do art. 265 da LSA: “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”. (BRASIL. Lei nº 6.404/1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.)
- 5 Os parágrafos 2º e 3º do art. 2º do Decreto-Lei nº 5.452/1943, com a redação conferida pela Lei nº 13.467/2017, assim prescrevem, respectivamente: “Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego” e “Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes”. (BRASIL. Decreto-Lei nº 5.452/1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Brasília, DF, 1943. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.)
- 6 Essa Instrução Normativa, que dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), estabelece em seu artigo 494 que: “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 outra atividade econômica”. (BRASIL. Instrução Normativa Receita Federal do Brasil nº 971/2009. Brasília, DF, 2009. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>. Acesso em: 18 abr. 2022.)

E isso porque a nota característica dessas duas espécies de grupos empresariais econômicos é a efetiva manutenção da autonomia jurídica e patrimonial de cada uma das empresas deles integrantes, a despeito da atuação conjunta e coordenada das distintas pessoas jurídicas. A respeito do tema, os ensinamentos de Maria Rita Ferragut⁷, para quem as sociedades empresariais que integram o grupo (de fato ou de direito), “ainda que componham uma unidade empresarial, com objetivos e metas comuns, mantêm íntegras suas personalidades jurídicas, com patrimônios individualizados”. Destarte, inexistente no mundo dos fatos essa autonomia, não se está, a rigor, diante de um grupo econômico de fato ou de direito propriamente dito por lhe faltar requisito essencial. Daí a remissão ao adjetivo “suposto” no parágrafo inicial.

O foco deste artigo, ao revés, é a responsabilização de pessoas formalmente jurídicas que são criadas e/ou se unem com o fito de causar prejuízos ao credor público, valendo-se de uma fictícia autonomia jurídica e patrimonial para, por exemplo, blindar o patrimônio auferido com a consecução das atividades empresariais e à custa da inadimplência fiscal. Discorre-se, pois, sobre organização empresarial operacionalizada com o emprego de diversos artifícios, como, entre outros, dissimulação de atos e negócios, utilização de interpostas pessoas, simulação de operações, blindagem patrimonial, utilização de empresas sem atividade econômica de fato para absorver eventuais responsabilizações. Nesse caso, se existe atuação conjunta e coordenada entre pessoas jurídicas ainda que meramente formais, é para o cometimento de atos ilícitos, e não propriamente para a consecução de atividades empresariais lícitas mediante esforço comum.

Nesse diapasão, opta-se, aqui, por referenciar a “organização empresarial ilícita”, cuja atuação em relação ao Fisco transcende o mero inadimplemento de tributo, e não grupo econômico de fato ou mesmo de direito, especialmente porque as empresas que fazem parte daquela sob o aspecto meramente formal não apresentam, *in concreto*, a autonomia que as pessoas jurídicas de dado grupo necessariamente devem manter.

7 FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e os Grupos Econômicos. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). O Novo CPC e seu impacto no direito tributário. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 15-16.

Essas circunstâncias ganham relevo na inadimplência enfrentada pelos Estados em relação ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS), que, como tributo indireto que é, ou tem seu valor custeado não pelo contribuinte de direito, integrante do polo passivo da relação jurídico-tributária, mas pelo contribuinte de fato – o consumidor final –, aumentando a margem de lucro do sujeito passivo, ou, não sendo transferido para o contribuinte de fato o custo correspondente ao tributo que deveria ser recolhido aos cofres públicos, possibilita a venda de mercadorias pelo contribuinte de direito em valor artificialmente inferior àquele praticado no mercado pelos concorrentes que ordinariamente cumprem suas obrigações tributárias. Nesse caso, a sociedade é duplamente prejudicada, tanto pelo impacto negativo na adoção ou implementação de políticas públicas advinda desse tipo de inadimplência qualificada quanto sob o aspecto concorrencial, dada a afronta à ordem econômica, em evidente prejuízo à coletividade.

Não menos relevante para o fim deste trabalho é o fato de o ICMS ser tributo passível de constituição pela mera entrega de sua declaração pelo contribuinte, nos exatos termos da Súmula nº 436 do Superior Tribunal de Justiça (STJ)⁸, dispensando, em regra, a instauração de processo administrativo para sua apuração e, por conseguinte, para a subsequente inscrição do respectivo débito em Dívida Ativa tão logo exaurido o prazo legal para o pagamento espontâneo, propiciando, a partir daí, o ajuizamento da execução fiscal contra o devedor originário “eleito” pelo próprio arranjo econômico.

Digna de nota é, outrossim, que, no caso de devedores contumazes de ICMS, os quais, ainda que venham a declarar tempestivamente seus débitos, adotam como meio estrutural de expansão de seus negócios a inadimplência fiscal substancial, consciente e reiterada, mostra-se até mesmo intuitiva e esperada a adoção de mecanismos espúrios para inviabilizar a efetiva cobrança dos débitos tributários, em especial pela promoção de blindagem patrimonial, que pode se dar, a título exemplificativo, por meio da confusão patrimonial entre pessoas jurídicas, entre pessoas jurídicas e pessoas físicas – sócios administradores ou não, ou mesmo

8 A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.

terceiros, que podem ou não ter vínculos (familiares, por exemplo) com aqueles, e até mesmo os chamados “laranjas”. Afinal, se toda a estrutura societária foi constituída ou é mantida de forma a permitir que se furte, sistematicamente, ao recolhimento do tributo, tal intento, para ser completamente exitoso, evidentemente não pode negligenciar a etapa da cobrança judicial do crédito tributário, via processo de execução fiscal, sede adequada para a expropriação de bens do devedor com o fim de satisfazer o crédito tributário.

A propósito, ainda sobre os devedores ditos contumazes, nunca é demais lembrar que, suplantando a esfera tributária, eles praticam ilícito penal, consoante a tese firmada pelo Supremo Tribunal Federal (STF), quando do julgamento do Recurso Habeas Corpus nº 163.334, sob o regime da repercussão geral, assim redigida: “O contribuinte que, de forma contumaz e com dolo de apropriação, deixa de recolher o ICMS cobrado do adquirente da mercadoria ou serviço incide no tipo penal do artigo 2º, II, da Lei nº 8.137/1990”.

Tal circunstância denota, a um só tempo, a gravidade social das condutas em comento e a ineficácia das demais searas do Direito para o combate desse comportamento lesivo, legitimando a atuação estatal em sua *ultima ratio* por meio da persecução penal.

Nesse diapasão, ainda que seja necessário recorrer ao *jus puniendi* estatal para reprimir e prevenir esse tipo de comportamento, dada sua lesividade social, em casos tais, o exercício da função arrecadatória da tributação⁹ somente será concretizado se efetivamente satisfeita a correspondente dívida por meio da constrição de patrimônio de titularidade dos terceiros que concorreram para o estado de inadimplência fiscal. Tal circunstância denota a importância de o Estado dispor de meios céleres e eficazes que lhe permitam, observado o devido processo legal, cumprir adequadamente os fins que justificam a tributação em um Estado democrático de direitos, dentre eles a consecução de políticas públicas voltadas a conferir concretude aos ditames constitucionais, em especial à construção de uma “sociedade livre, justa e solidária”,

⁹ Sobre as três funções da tributação, quais sejam, arrecadatória, redistributiva e regulatória, cf. AVI-YONAH, Reuven S. Three goals of taxation. *NYU Tax Law Review*, New York, v. 60, pp. 1-28, [2006-2007].

alçada que foi pelo constituinte de 1988 a objetivo fundamental da República Federativa do Brasil¹⁰.

Feitos esses esclarecimentos com o intuito de identificar, ainda que em linhas gerais, o complexo contexto fático-jurídico em que se insere o tema deste trabalho, avança-se para se debruçar sobre a jurisprudência do STJ, Corte constitucionalmente incumbida de pacificar a interpretação e a aplicação da legislação federal em âmbito nacional¹¹, que trata da prescindibilidade (ou não) do IDPJ para a responsabilização tributária e patrimonial de pessoas jurídicas integrantes de grupo econômico e, assim, definir em que medida esse(s) entendimento(s) pode(m) ser utilizado(s) para as específicas hipóteses tratadas neste artigo.

2. A JURISPRUDÊNCIA ATUAL DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA SOBRE A (IM)PRESCINDIBILIDADE DO IDPJ PARA A RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA E PATRIMONIAL DE "GRUPOS ECONÔMICOS DE FATO"¹²

Atualmente, a Primeira e a Segunda Turma do STJ têm entendimentos parcialmente divergentes a respeito da necessidade de instauração do IDPJ para apurar a responsabilidade tributária de empresas integrantes de arranjos econômicos.

A pacificação dessa divergência configura questão deveras significativa no âmbito de inúmeros processos de execução fiscal atualmente em trâmite perante o Poder Judiciário, que tem por objeto a persecução de crédito atinente a ICMS, já que, não raro, a empresa inicialmente executada participa de uma conformação empresarial mais ampla (e abusiva, frisa-se), que abarca inúmeras outras pessoas jurídicas formal e estruturalmente criadas e/ou unidas com o único objetivo de limitar a

10 Art. 3º, I, da Constituição da República Federativa do Brasil.

11 CRFB, Art. 105. Compete ao Superior Tribunal de Justiça: [...] III – julgar, em recurso especial, as causas decididas, em única ou última instância, pelos Tribunais Regionais Federais ou pelos tribunais dos Estados, do Distrito Federal e Territórios, quando a decisão recorrida: a) contrariar tratado ou lei federal, ou negar-lhes vigência; b) julgar válido ato de governo local contestado em face de lei federal; (Redação dada pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004); c) der a lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal.

12 Apesar da ressalva inicial, adota-se aqui a expressão “grupos econômicos de fato”, já que é comumente utilizada pela Corte Superior nos casos em análise.

responsabilidade pelo pagamento dos tributos à(s) empresa(s) que de nenhum – ou quase nenhum – patrimônio dispõe(m) para fazer(em) frente a seu passivo tributário, que, na maioria dos casos, senão em todos, atinge a cifra dos milhões de reais.

Embora a discussão judicial mencionada seja aparentemente processual, trata-se de discordância afeta, em verdade, a direito material, pois, consoante se verá adiante, está diretamente relacionada à norma de atribuição de responsabilidade tributária ensejadora da ampliação do polo passivo dos processos de execução fiscal.

Nesse diapasão, nas linhas a seguir, será explicitada a mencionada divergência e, na sequência, traçado um panorama sobre a responsabilidade tributária à luz da dogmática e da jurisprudência do STJ, de modo que este artigo possa contribuir para a reflexão acerca da necessária superação da discrepância, em prestígio à segurança jurídica, princípio basilar de Direito de especial destaque na seara das relações jurídico-tributárias, dada a compulsoriedade ínsita ao tributo.

Para a exata compreensão da discussão ora posta, é imprescindível pontuar, além do substrato fático subjacente, as razões de decidir adotadas em arestos daquela Corte Superior que externaram conclusões díspares acerca da instauração de IDPJ para que o patrimônio de pessoas jurídicas diversas daquela originalmente executada – mas que com esta formam um conglomerado econômico fático – seja alcançado para responder pelas dívidas tributárias então em execução. É o que se passa a realizar a partir do substrato fático-jurídico extraído dos acórdãos prolatados quando do julgamento do AgInt no REsp 1759512/RS e do REsp 1786311/PR, pela Segunda Turma do STJ, e do AREsp 1173201/SC e do REsp 1775269/PR, ambos julgados pela Primeira Turma daquela Corte federal.

Esclarece-se desde logo que, em todos esses reclamos, o acesso viabilizador da instância superior se pautou na suposta violação ao art. 133 do Código de Processo Civil¹³ pelas Cortes ordinárias, sob o argumento

13 Art. 133. O incidente de descon sideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo. § 1º O pedido de descon sideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei. § 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de descon sideração inversa da personalidade jurídica.

da necessária instauração do incidente de descon sideração da personalidade jurídica para o redirecionamento do feito executivo.

Consoante se depreende da leitura do voto do exmo. ministro Francisco Falcão, exarado quando do julgamento, em 9 de maio de 2019, do Recurso Especial autuado sob o n° 1.786.311/PR¹⁴, o Tribunal local reconheceu a configuração de sucessão empresarial, embora informal, por meio da constituição de “grupo econômico de fato” integrado por empresas que, a par de promoverem confusão patrimonial, eram atuantes no mesmo ramo de atividade e possuíam, entre outros, identidade de quadro societário e sede social. Por tais razões, o processo executivo foi redirecionado para pessoas jurídicas outras, com esteio no art. 133 do Código Tributário Nacional¹⁵. De plano, a Segunda Turma do STJ

14 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. [...] 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 descon sideração 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, § 3°, 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 descon sideração 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 descon sideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito. VI – Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido. (REsp 1786311/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/05/2019, DJe 14/05/2019).

15 Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional,

consignou inexistir fundamento jurídico para a obrigatoriedade da instauração do IDPJ, apontando que:

- 1) o CPC tem aplicação apenas subsidiária às execuções fiscais, reservada às situações em que a LEF for silente ou com aquele for compatível;
- 2) por força do princípio da especialidade, a regra geral do CPC de cabimento do IDPJ não implica sua incidência automática em execução de título extrajudicial, como aquela regulada pela LEF;
- 3) o CPC foi expresso quando pretendeu a aplicação do IDPJ a um microsistema, como o do Juizados Especiais, o que não ocorreu em relação ao sistema especial que envolve o regime jurídico da execução fiscal.

Aprofundando o exame da questão jurídica material subjacente, e consignando ser assente naquela Corte a desnecessidade de instauração do aludido incidente para o redirecionamento do processo de execução fiscal aos sócios administradores, reputou irrelevante a distinção entre a responsabilidade tributária por substituição (no caso, a dos sócios administradores) e a responsabilidade por sucessão (entre empresas) para dirimir a matéria submetida à apreciação jurisdicional.

E isso porque, da mesma forma que a imputação de responsabilidade por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos por parte dos sócios administradores independe da personalidade jurídica da empresa, não há, a rigor, individualidade patrimonial, financeira e gerencial da pessoa jurídica diante da continuidade da exploração da atividade empresarial por outra mediante práticas comuns ou conjuntas do fato gerador ou confusão patrimonial. Para essa Turma seria, pois, contraditório afastar a instauração do incidente para executar os sócios administradores, mas exigí-la para atingir pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos com o fim de esvaziamento

e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato: I – integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade; II – subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

patrimonial, sobretudo porque, em ambas as hipóteses, há responsabilidade por atuação irregular, mediante o descumprimento das obrigações tributárias. Nessas circunstâncias, não haveria de se cogitar de desconsideração da personalidade jurídica, mas, sim, de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito.

Sob o aspecto da praticabilidade, concluiu aquela Colenda Turma que exigir o IDPJ dificultaria a persecução de bens do devedor e facilitaria a dilapidação patrimonial, além de transferir à Fazenda Pública o ônus desproporcional de ajuizar medidas cautelares fiscais e tutelas provisórias de urgência para evitar os prejuízos decorrentes do risco que se colocaria à satisfação do crédito.

Desse modo, decidiram os Ministros pela possibilidade de direto redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar as demais sociedades – ou seja, independentemente da instauração do IDPJ – se evidenciadas as situações previstas nos artigos 124, 133 e 135 do CTN, os quais tratam, respectivamente: i) da solidariedade entre as pessoas com interesse comum na situação que constitui o fato gerador ou entre aquelas expressamente designadas pela lei; ii) da sucessão empresarial pela aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial; e iii) da responsabilidade pessoal de terceiros – pessoas físicas – pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Já o Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.759.512/RS¹⁶, igualmente de relatoria do ministro Francisco Falcão, julgado em 15 de

16 PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ALEGAÇÃO DE AOS ARTS. 133 E SEQUINTE DO CPC/2015. ACÓRDÃO RECORRIDO ESTÁ EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DESTE SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DO ART. 151, VI, DO CTN. DEFICIÊNCIA RECURSAL. INCIDÊNCIA DOS ENUNCIADOS N. 283 E 284 DA SÚMULA DO STF. ALEGAÇÃO DE OFENSA AO ART. 1º DO DECRETO-LEI N. 1.025/1969. AUSÊNCIA DE COTEJO ANALÍTICO. I – Na origem, trata-se de embargos à execução fiscal opostos em decorrência de redirecionamento determinado com fundamento nos arts. 124, I, 128 e 135, III, do CTN c/c arts. 50 e 187 do CC. Na sentença, os embargos foram julgados improcedentes. No Tribunal a quo, a sentença foi mantida. II – Sobre a apontada ofensa aos arts. 133 e seguintes do CPC/2015, o recurso não comporta provimento. III – 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 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

outubro de 2019, foi tirado de feito executivo fiscal redirecionado a pessoas físicas e jurídicas com fundamento nos artigos 124, inc. I, 128 e 135, inc. III, do Código Tributário Nacional¹⁷, combinados com os artigos 50 e 187 do Código Civil¹⁸. A Segunda Turma do STJ manteve o acórdão recorrido, já que consonante com a jurisprudência daquela Corte, firmada no sentido de reconhecer verdadeira incompatibilidade entre a instauração do IDPJ e o regime jurídico da execução fiscal. Assim como no julgamento precedentemente apontado, entendeu aquela Douta Turma que, em casos tais, deve ser afastada a aplicação da lei geral – CPC – na medida em que o regime jurídico da lei especial – LEF – não comporta a apresentação de defesa sem a prévia garantia do crédito tributário, a teor do art. 16, § 1º, da LEF¹⁹, tampouco a automática suspensão do processo decorrente da instauração do mencionado incidente, nos termos do art. 134, § 3º, do CPC²⁰.

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 nº 1.786.311/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 9/5/2019, DJe 14/5/2019. [...] IX – Agravo interno improvido. (AgInt no REsp 1759512/RS, Rel. ministro Francisco Falcão, Segunda Turma, julgado em 15/10/2019, DJe 18/10/2019).

- 17 Art. 124. São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; [...]
- Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário à 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.
- Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...] III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.
- 18 Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica. (Redação original).
- Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.
- 19 Art. 16 [...] § 1º – Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.
- 20 Art. 134. O incidente de descon sideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial. [...] § 2º Dispensa-se a instauração do incidente se a descon sideração 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.

Anteriormente aos mencionados julgamentos levados a cabo pela Segunda Turma do STJ, a Primeira Turma daquela Corte, em 21 de fevereiro de 2019, ao julgar o Agravo em Recurso Especial nº 1.173.201/SC²¹, de Relatoria do exmo. ministro Gurgel de Faria, suscitando os artigos 135 e 134, inciso VII, do CTN²² e o artigo 4º, incisos V e VI, da Lei nº 6.830/1980²³, externou entendimento no sentido de que, havendo fundamento legal para a responsabilização tributária do terceiro não originariamente executado ou, constando seu nome da Certidão de Dívida Ativa que lastreia o respectivo feito executivo fiscal, a persecução do crédito tributário pode se voltar contra tal pessoa, independentemente da instauração do incidente em comento.

No entender daquela D. Turma julgadora, à luz do princípio da especialidade, é desnecessária a instauração do IDPJ nas execuções fiscais quando o pedido fazendário se fundar na responsabilidade pessoal, solidária ou subsidiária daquele que se quer incluído no polo passivo, hipóteses em que eventual controvérsia sobre a

21 PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. GRUPO ECONÔMICO. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE DA PESSOA JURÍDICA. FUNDAMENTO INVOCADO PARA ATRIBUIÇÃO DA RESPONSABILIDADE E À NATUREZA E À ORIGEM DO DÉBITO COBRADO. EXAME. NECESSIDADE. ACÓRDÃO. CASSAÇÃO. [...] 2. A atribuição, por lei, de responsabilidade tributária pessoal a terceiros, como no caso dos sócios-gerentes, autoriza o pedido de redirecionamento de execução fiscal ajuizada contra a sociedade empresária inadimplente, sendo desnecessário o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica estabelecido pelo art. 134 do CPC/2015. 3. Hipótese em que o TRF da 4ª Região decidiu pela desnecessidade do incidente de desconconsideração, com menção aos arts. 134 e 135 do CTN, inaplicáveis ao caso, e sem aferir a atribuição de responsabilidade pela legislação invocada pela Fazenda Nacional, que requereu a desconconsideração da personalidade da pessoa jurídica para alcançar outra, integrante do mesmo grupo econômico. 4. Necessidade de cassação do acórdão recorrido para que o Tribunal Regional Federal julgue novamente o agravo de instrumento, com atenção aos argumentos invocados pela Fazenda Nacional e à natureza e à origem do débito cobrado. 5. Agravo conhecido. Recurso especial provido. (AREsp 1173201/SC, Rel. ministro Gurgel De Faria, Primeira Turma, julgado em 21/02/2019, DJe 01/03/2019).

22 Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...] III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. 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: [...] VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

23 Art. 4º – A execução fiscal poderá ser promovida contra: [...] V – o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e VI – os sucessores a qualquer título.

responsabilização da pessoa jurídica indicada pela Fazenda será dirimida na via dos embargos do devedor.

No caso em apreço, a Fazenda Nacional havia postulado a responsabilização de pessoa jurídica integrante de grupo econômico de fato com fulcro no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional²⁴, no art. 2º, § 2º, da Consolidação das Leis do Trabalho²⁵, e no art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991²⁶. E, como o Tribunal local não se pronunciara a respeito de tais dispositivos, a Corte superior cassou o aresto recorrido, determinando novo julgamento do agravo de instrumento de que tirado o reclamo especial, para a devida análise do pedido de redirecionamento da execução fiscal, “atentando-se para os argumentos invocados pela Fazenda Nacional e para a natureza e a origem do débito cobrado”.

Na mesma sessão, ao julgar o REsp nº 1.775.269/PR²⁷, igualmente sob a relatoria do exmo. ministro Gurgel de Faria, a Primeira Turma

24 Art. 124. São solidariamente obrigadas: I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

25 Art. 2º [...] § 2º – Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas. (Redação original).

26 Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: [...] IX – as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei; (BRASIL. Lei nº 8.212/1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.)

27 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 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. 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 à 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

daquele Sodalício, escorando-se nos mesmos dispositivos citados no julgado supramencionado, concluiu que:

[...] o redirecionamento de execução fiscal à pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome da CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN depende mesmo 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, nessa hipótese, é obrigatória a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora.

No voto integrante do acórdão em comento, o DD. Relator expressamente consignou que, em seu entender, o art. 124 do Código Tributário Nacional não serviria “à pretensão de redirecionamento, tendo em vista estar relacionado com a impossibilidade de arguição do benefício de ordem na solidariedade dos devedores identificados no ato de constituição do crédito tributário”.

Nas palavras do ministro relator, o “interesse comum” a que alude o inciso I do citado dispositivo, “diz respeito ao interesse jurídico das pessoas na relação jurídico-tributária, que se dá quando os sujeitos, conjuntamente, fazem parte da situação que permite a ocorrência do fato gerador”, e o inciso II, ao mencionar “pessoas expressamente designadas por lei”, reporta-se “à norma que atribui a responsabilidade tributária: a solidariedade se dá no contexto da responsabilidade, sendo esta vinculada, de alguma forma, à situação do fato gerador”. E assim arremata em seu voto:

Não se pode, pois, conjugar essa norma com outras espécies de responsabilidade, como, p.ex., a civil ou trabalhista, para o fim de concluir pela sujeição passiva de pessoa jurídica só porque compõe um grupo

finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí porque, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconsideração 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 nº 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. (REsp 1775269/PR, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 21/02/2019, DJe 01/03/2019).

econômico que engloba a devedora original, mormente diante da autonomia das pessoas jurídicas.

A propósito, julgados mais recentes das duas Turmas da Primeira Seção do STJ denotam que o impasse continua mais do que atual. É o que se depreende da mera leitura dos arestos proferidos por ocasião dos julgamentos dos Agravos Internos no Recurso Especial nº 1.706.614/RS²⁸, pela Primeira Turma, e no Recurso Especial nº 1.866.901/SC²⁹, pela Segunda Turma. E, conforme consulta ao sítio eletrônico do STJ³⁰, aquela Corte vem admitindo embargos de divergência em que se pretende justamente a uniformidade das interpretações jurídicas acerca

28 TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. GRUPO ECONÔMICO. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE DA PESSOA JURÍDICA. NECESSIDADE. [...] 2. O redirecionamento de execução fiscal à 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 por que, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora. Precedentes da Primeira Turma do STJ. 3. Hipótese em que o Tribunal de origem, em desconformidade com a orientação jurisprudencial deste Superior Tribunal de Justiça, manteve o redirecionamento da execução fiscal à pessoa jurídica integrante do mesmo grupo econômico da pessoa jurídica executada, sem a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, ao fundamento de que há responsabilidade solidária em razão de terem interesse comum na situação caracterizadora do fato gerador (art. 124, inciso I, do CTN). 4. Agravo interno desprovido. (AgInt no REsp 1706614/RS, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 21/09/2020, DJe 06/10/2020).

29 PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. SUBMISSÃO À REGRA PREVISTA NO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 3/STJ. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. ALEGADA INEXISTÊNCIA DE PROVAS PARA REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL. QUESTÃO ATRELADA AO REEXAME DE MATÉRIA FÁTICA. ÓBICE DA SÚMULA 7/STJ. 1. “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). 2. O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ). 3. Agravo interno não provido. (AgInt no REsp 1866901/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 24/08/2020, DJe 27/08/2020).

30 Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/>. Acesso em: 6 set. 2021.

do tema em comento dentro daquela Corte, como é o caso do EResp nº 1.833.413/SE, admitidos por decisão publicada em 13 de agosto de 2021, e do EAREsp 1.725.077/RJ, em 3 de agosto de 2021.

O cerne da mencionada controvérsia está, consoante se depreende do exposto, na norma de Direito material que fundamenta, no caso concreto, a responsabilidade de alguém pelo pagamento de tributo originalmente devido por outrem.

Deveras, no entender da Primeira e Segunda Turma do STJ, existindo previsão legal apta a amparar a responsabilidade tributária do terceiro, desnecessária será a instauração do IDPJ, porque a responsabilidade desse terceiro decorre diretamente da lei tributária. Diversa, no entanto, é a situação na hipótese em que não há norma tributária de responsabilização do terceiro chamado a adimplir tributo inicialmente exigido de outrem, que, por tal razão, está a depender do IDPJ para tanto. Embora coincidentes tais conclusões, as duas Turmas distinguem-se quanto à interpretação a ser conferida ao multicitado art. 124 do CTN.

De fato, para a Primeira Turma, de interpretação mais restritiva, apenas as hipóteses previstas nos artigos 134 e 135 do CTN, os quais tratam da responsabilidade de terceiros, autorizariam o redirecionamento independentemente do IDPJ, pois, em seu entender, o aludido art. 124 não teria o condão de respaldar a responsabilização tributária dessas pessoas, já que seria norma atinente à solidariedade, sendo, destarte, imprescindível o incidente para tanto, *ex vi* do disposto no art. 50 do Código Civil.

Já para a Segunda Turma, o art. 124 do CTN é norma de responsabilização tributária suficiente para afastar a necessidade de prévia instauração do IDPJ para o redirecionamento do feito executivo fiscal aos responsáveis tributários. E isso porque, consoante ressaltado por aquela Turma do STJ, não há, a rigor, individualidade das pessoas jurídicas em contexto de exploração da atividade empresarial em que verificada, por exemplo, a confusão patrimonial. Ademais, segundo ainda a Segunda Turma, seria contraditório afastar a instauração do incidente para executar os sócios administradores, mas exigí-la para atingir pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos com o objetivo de esvaziamento patrimonial, especialmente porque, nos dois casos, há responsabilidade por atuação irregular, mediante o descumprimento

das obrigações tributárias, não se cogitando, pois, de desconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito.

Pontuadas essas distinções, digno de nota é o fato de que a referida controvérsia remete a um retrocesso de entendimento perfilhado pelo próprio STJ a respeito da interpretação do art. 124 do CTN, na medida em que, a despeito de calorosos debates doutrinários sobre o tema, aquela Corte há muito vem admitindo se tratar de norma de atribuição de responsabilização tributária, inclusive nas hipóteses em que demonstrada a mera confusão patrimonial entre as sociedades, e não meramente de solidariedade entre aqueles que praticam conjuntamente o fato gerador. Citam-se alguns julgados que amparam essa percepção:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 30 DA LEI N. 8.212/1991 E ART. 124 DO CTN. GRUPO ECONÔMICO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. SÚMULA 7 DO STJ.

1. Esta Corte Superior entende que a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN, c/c o art. 30 da Lei n. 8.212/1990 não decorre exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico, mas demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial. Precedentes.

2. O Tribunal ordinário entendeu pela responsabilidade solidária da empresa não pela simples circunstância de a sociedade pertencer ao mesmo grupo econômico do sujeito passivo originário. Antes, reconheceu a existência de confusão patrimonial, considerando haver entre as sociedades evidente identidade de endereços de sede e filiais, objeto social, denominação social, quadro societário, contador e contabilidade, além de as empresas veicularem seus produtos no mesmo sítio na internet.

(AgRg no AREsp 89.618/PE, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 23/06/2016, DJe 18/08/2016) – sem destaque no original.

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. POLO PASSIVO. EMPRESA NÃO INTEGRANTE DE GRUPO ECONÔMICO DE

FATO, SEGUNDO O TRIBUNAL DE ORIGEM. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, DO CTN. AFASTAMENTO. ALEGADA OFENSA AO ART. 535 DO CPC/73. INEXISTÊNCIA. CONTROVÉRSIA RESOLVIDA À LUZ DAS PROVAS DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO, NA VIA ESPECIAL. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO. [...]

II. Na origem, o Tribunal a quo, em autos de Execução Fiscal, decidiu que a empresa ora agravada não seria integrante de grupo econômico de fato, a determinar sua responsabilidade tributária, nos termos do art. 124, I, do CTN. [...]

IV. Na forma da jurisprudência, “a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN não decorre exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico, mas demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial” (EDcl no AgRg no REsp 1.511.682/PE, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 08/11/2016).

(AgInt no REsp 1540683/PE, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 21/03/2019, DJe 02/04/2019)

Ainda a título exemplificativo, pontua-se que, nos idos de 2009, a Corte Cidadã, quando do julgamento do REsp nº 834044/RS, assim consignou no voto condutor exarado pela ministra Relatora Denise Arruda (g.n.):

Com relação à alegação de que “são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (art. 124, I, do CTN), é oportuna a lição de Kiyoshi Harada sobre o tema: “[...] A responsabilidade tributária solidária de que cuida o inciso I é um dos temas onde grassa a maior confusão. Basta a interdependência entre as empresas, caracterizada pela composição do capital ou pela identidade de pessoas que compõem as sociedades para concluir-se pela responsabilidade tributária solidária. Isso é um grande equívoco. Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas. Para que isso ocorra é indis-

pensável a configuração do interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal. **Ensina Carlos Jorge Sampaio Costa: “a solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico está condicionada a que fique devidamente comprovado: a) o interesse imediato e comum de seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador; e/ou b) fraude ou conluio entre os componentes do grupo.** Há interesse comum imediato em decorrência do resultado do fato gerador quando mais de uma pessoa se beneficia diretamente com sua ocorrência. Por exemplo, a afixação de cartazes de propaganda de empresa distribuidora de derivados de petróleo em postos de gasolina é, geralmente, um fato gerador de taxa municipal cuja ocorrência interessa não somente à empresa distribuidora, beneficiária direta da propaganda, como também ao posto de gasolina, que é solidário com aquela no pagamento da taxa. **Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica. Aliás, no caso de fraude, pagam até os representantes pelos representados”.**

Como consectário lógico, o que se tem é a retomada da discussão jurisprudencial a respeito do fundamento legal da responsabilidade – tributária e patrimonial – de empresas no contexto de arranjos societários ilícitos à luz do artigo 124, inc. I, do CTN.

3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E O ART. 124, INCISO I, DO CTN

Assentadas essas premissas e tendo em conta a retomada da divergência indicada, mostra-se oportuno, agora, rememorar o conceito de responsável tributário extraído do ordenamento jurídico pátrio. Sob a perspectiva dogmática, a Constituição da República, ao fixar a competência de cada ente político tributante, deixou a cargo do legislador infraconstitucional a definição da obrigação tributária e dos sujeitos integrantes da relação jurídico-tributária. Ao CTN, lei ordinária recepcionada pela Constituição da República de 1988³¹ com *status* de lei

31 BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

complementar, coube o estabelecimento das normas gerais sobre essas matérias, à vista do disposto no art. 146, inc. III, *b*, da CRFB/1988³².

E o aludido diploma tributário nacional, em seu art. 121³³, define que o responsável tributário é a pessoa que, sem revestir a condição de contribuinte – ou seja, aquele que não tem relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, já que, por definição legal, é o contribuinte quem tem relação pessoal e direta com essa situação –, está obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade pecuniária por expressa disposição legal. Diz, ainda, o *Codex* tributário, em seu art. 128, que, sem prejuízo do contido no capítulo daquele diploma legislativo que tem por objeto a responsabilidade tributária, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, com exclusão (ou não) do contribuinte da sujeição passiva.

De uma simples leitura do CTN, uma primeira conclusão que se alcança é que, enquanto o legislador ordinário não está livre para eleger qualquer terceiro como responsável pelo tributo originado de fato de outrem, já que, inexoravelmente, esse sujeito deverá relacionar-se – indiretamente, salienta-se – ao fato gerador do tributo, o legislador complementar, por meio das proposições normativas constantes do CTN, expressamente estatuiu casos em que o responsável eleito mantém um vínculo com o realizador do evento descrito na hipótese normativa do tributo, e não propriamente com o fato jurídico tributário. Cita-se, a título exemplificativo, a responsabilidade por sucessão de que trata os artigos 129 e seguintes do diploma tributário.

Diante disso, pode-se avançar e afirmar, em conclusão, que o responsável tributário é o terceiro que, embora não pratique diretamente o fato jurídico tributário, é designado pela lei como sujeito passivo

32 Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: [...] b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

33 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.

da relação jurídico-tributária estabelecida entre Fisco e responsável, seja por manter um vínculo com o fato descrito na hipótese de incidência tributária, seja por possuir relação com o sujeito que praticou esse fato. Mais: da leitura sistemática do CTN, conclui-se, outrossim, que esse vínculo que o responsável tributário há de ter com o fato gerador da obrigação tributária necessariamente será uma relação indireta, conforme se deduz do art. 121 do aludido *Codex*, pois, se direta for, não mais será esse sujeito o responsável, mas, sim, o contribuinte ou, no máximo, o mero realizador do fato.

Prosseguindo, toma-se, agora, a redação do art. 124, inc. I, do CTN, que, a nosso ver, é o ponto principal da divergência jurisprudencial adrede apontada. O texto legal é expresso ao estabelecer a solidariedade quando presente o *interesse comum* na situação que constitui o fato gerador. E, à luz das razões acima expostas, evidente que esse interesse comum tanto poderá estar vinculado direta ou indiretamente com o fato descrito na hipótese de incidência tributária – sendo direta e pessoal, serão todos considerados contribuintes; sendo indireto o vínculo, ter-se-á contribuinte e responsável solidário para com aquele – quanto com o sujeito que praticou esse fato – aqui também se terá a coexistência de contribuinte e responsável solidário. Nesse compasso, ao mencionar o “interesse comum” na realização do fato gerador, não está o legislador se referindo à realização conjunta do fato gerador, pois, por expressa previsão legal, sendo conjunta a realização, os realizadores serão contribuintes, que, nessa qualidade, responderão pelo débito respectivo.

Aliás, conforme antes referido, o STJ há muito se assentou no sentido de que a confusão patrimonial entre pessoas jurídicas é fato suficiente para atrair a incidência da norma de responsabilização pautada do art. 124, inc. I, do CTN, pois, em casos tais, configurado está o “interesse comum” na ocorrência do fato gerador ensejador do débito inicialmente cobrado do contribuinte inadimplente. A confusão patrimonial não constitui, portanto, hipótese de mero interesse econômico entre os envolvidos. Configura – isso sim – interesse jurídico que toca mais precisamente ao sujeito passivo da obrigação tributária, posição relacional essa conscientemente direcionada àquela pessoa jurídica que, sob o aspecto patrimonial, dolosamente não será capaz de adimplir seus débitos tributários.

Deveras, ainda que essas pessoas jurídicas não tenham formalmente praticado em conjunto o fato gerador – caso o tenham, ambas serão contribuintes por expressa previsão do art. 121, inc. I, do CTN –, o art. 124 do CTN, inciso I, é norma tributária bastante e suficiente para amparar a pretensão de redirecionamento dos processos independentemente da instauração do IDPJ, como sustentado pela Segunda Turma do STJ, dado o interesse jurídico comum decorrente dos ajustes recíprocos entre as diversas pessoas jurídicas formais, que, sob o ponto de vista real, não apresentam sequer autonomia patrimonial, gerencial e financeira.

Nesse sentido, tomando de empréstimo ensinamentos de respeitada doutrina:

[...] no caso do inciso I, o próprio CTN é o instrumento legislativo que estabelece que, em havendo interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário, é possível que o crédito tributário seja exigido de forma solidária. Portanto, ele próprio atende ao princípio da legalidade em matéria de responsabilidade tributária.³⁴

Não se pode descurar, outrossim, de que o diploma tributário nacional, datado de 1966, expressamente prevê hipóteses de responsabilização de pessoas jurídicas diversas daquelas que atuaram na situação que constitui o fato gerador, tanto no caso de sucessão empresarial (art. 133 do CTN) quanto no de fusão, transformação ou incorporação de uma sociedade ou em outra (art. 132 do CTN).

Ora, se diante de verdadeira e legítima ampliação ou alteração da personalidade jurídica da devedora originária, a pretensão de responsabilização das sucessoras, por encontrar amparo em norma de responsabilização tributária, independerá do IDPJ, consoante assentado pelo STJ, exigindo dessas pessoas a garantia do Juízo como admissibilidade, via de regra, de sua defesa, com muito mais razão deve-se exigir a prévia garantia no contexto de atos ilícitos cujo escopo é justamente se esquivar da satisfação do débito tributário.

Entender em sentido contrário não apenas iria contra a *mens legis*, como dificultaria ainda mais a persecução do crédito público em

34 ARAÚJO, Juliana F. C.; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila C. *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017, p. 43.

face de empresas que, de forma coordenada, cometem evasão, agindo conjuntamente tão somente para se furtarem do cumprimento de suas obrigações tributárias, o que, conforme outrora afirmado, merece especial combate no que tange a débitos de ICMS, cujos valores ou foram indevidamente apropriados pelos contribuintes de direito ou por estes foram abatidos do preço de venda de suas mercadorias em evidente violação às regras concorrenciais.

Soma-se a isso o fato de que, como já mencionado, em se tratando de ICMS declarado e não pago, o crédito tributário é constituído pela entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo o débito fiscal, o que dispensa qualquer outra providência por parte do fisco. Ou seja: na hipótese em estudo, é o próprio devedor quem indica o sujeito passivo da obrigação tributária, direcionando a sujeição passiva a pessoa jurídica que, sob o aspecto patrimonial, sabidamente não será capaz de adimplir seus débitos tributários.

Em termos práticos, concluir pela imprescindibilidade do IDPJ implica afastar uma das garantias do crédito público, qual seja, a prévia garantia do juízo executivo como requisito de admissibilidade dos embargos do executado, a teor do disposto no §1º do art. 16 da LEF³⁵, garantia essa que se torna ainda mais premente no cenário de ilicitude e que, se respeitada, poderá contribuir para a efetiva recuperação do crédito público, com o conseqüente – e necessário – desmantelamento da estrutura jurídica e patrimonial utilizada para a execução e manutenção dessas condutas ilícitas. E isso sem falar na suspensão do processo executivo, à vista do § 3º do art. 134 do Código de Processo Civil³⁶, que, pela literalidade da regra, inviabilizará o prosseguimento de medidas constritivas no bojo da execução fiscal correlata enquanto pendente de julgamento o IDPJ.

Nem se diga que a observância do devido processo legal justificaria o afastamento da sobredita garantia, pois, consoante iterativa jurisprudência do STJ, sintetizada em sua Súmula nº 393³⁷, é facultada ao execu-

35 Art. 16. [...] § 1º: Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

36 Art. 134. O incidente de descon sideração 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.

37 A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

tado a defesa prévia, independentemente da oferta de garantia, por meio de exceção de pré-executividade fundada em matérias de ordem pública, caso de eventual ilegitimidade passiva demonstrável de plano, que prescinde de dilação probatória. Nesse caso, uma vez apresentadas em juízo provas pré-constituídas que demonstrem a ilegitimidade do terceiro indicado como responsável pelo Fisco, dispensando estará o oferecimento de bens à garantia como condição para o exercício da ampla defesa.

4. CONCLUSÃO

Como visto, a Primeira e a Segunda Turma do STJ têm entendimentos em parte discrepantes sobre a necessidade de instauração do IDPJ para apurar a responsabilidade tributária de “grupos econômicos de fato”. Aparentemente de cunho processual, a análise de julgados daquela Corte demonstra que se trata de controvérsia sobre direito material, porque referente à norma de atribuição de responsabilidade tributária deflagradora da ampliação do polo passivo de execução fiscal, com fundamento no art. 4º, inc. V, da LEF.

Para a primeira Turma, apenas as hipóteses previstas nos artigos 134 e 135 do CTN, que dispõem sobre a responsabilidade de terceiros, autorizam o redirecionamento direto no bojo do executivo fiscal, independentemente do IDPJ, pois, em seu entender, o art. 124, por ser norma relativa à solidariedade, não tem o condão de respaldar a responsabilização tributária dessas pessoas. Assim, nas demais hipóteses concretas não subsumíveis àqueles dois dispositivos legais – 134 e 135 do CTN –, o patrimônio de terceiros somente poderá ser alcançado pela via do incidente processual, com fundamento no art. 50 do Código Civil.

Já para a Segunda Turma, é possível o direto redirecionamento da execução para responsabilizar terceiros se evidenciadas as situações previstas nos artigos 124, 133 e 135 do CTN. Para essa Turma, o art. 124 do CTN é norma de responsabilização tributária suficiente para respaldar o redirecionamento do feito executivo fiscal aos responsáveis tributários quando não houver, de fato, individualidade das pessoas jurídicas no exercício da atividade empresarial em que presente, por exemplo, a confusão patrimonial. Nesses casos, não haverá necessidade de desconsideração da personalidade jurídica, pois se trata de hipótese que atrai a imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta do terceiro pelo ilícito.

A mencionada controvérsia remete ao retrocesso de um antigo entendimento perfilhado pelo próprio STJ a respeito da interpretação do art. 124, inc. I, do CTN: há muito aquela Corte tem admitido se tratar de norma de atribuição de responsabilização tributária, subsumível, por exemplo, às hipóteses fáticas em que demonstrada a mera confusão patrimonial entre as sociedades.

Normativamente, o responsável tributário é o terceiro que, embora não pratique diretamente o fato jurídico tributário, é designado pela lei como sujeito passivo da relação jurídico-tributária, pois ou mantém um vínculo com o fato descrito na hipótese de incidência ou possui relação com o sujeito que praticou esse fato. Interpretando sistematicamente o CTN, esse vínculo do responsável tributário com o fato gerador da obrigação tributária necessariamente é uma relação indireta. Assim, ao mencionar, no art. 124, inc. I, do CTN, o “interesse comum” na realização do fato gerador, a realização conjunta do fato gerador não está contida na moldura interpretativa do texto legal, na medida em que, por expressa previsão legal, sendo conjunta a realização, ter-se-á múltiplos contribuintes que, nessa qualidade, responderão pelo débito respectivo.

O art. 124, inc. I, do CTN é norma tributária bastante e suficiente para amparar a pretensão de redirecionamento dos processos para as pessoas jurídicas integrantes de determinada “organização empresarial ilícita”, ainda que não tenham praticado conjuntamente o fato gerador, independentemente da instauração do IDPJ, dado o interesse jurídico comum entre as diversas pessoas jurídicas formais, que, sob o ponto de vista concreto, não apresentam autonomia patrimonial, gerencial e financeira, consoante definido pela Segunda Turma do STJ. Se assim o é diante da mera confusão patrimonial, como há muito vem decidindo a Corte Cidadã, com muito mais razão a norma em apreço deve ser apta a amparar o redirecionamento direto também nas demais hipóteses trazidas neste trabalho, já que inseridas em um cenário de evasão comissiva e em que, pelo menos nos casos de ICMS declarado e não pago, há eleição do sujeito passivo pelos próprios devedores.

Em termos práticos, entender de modo diverso implica admitir o indevido afastamento de garantia legal do crédito público consistente na prévia garantia do débito em execução como requisito de admissibilidade dos embargos do executado, garantia essa que se torna ainda

mais urgente no contexto de ilicitude. E isso sem falar na suspensão do processo, que, pela literalidade do § 3º do art. 134 do CPC, inviabiliza a adoção de quaisquer medidas constritivas no bojo da execução fiscal enquanto pendente de julgamento o IDPJ, algo que, inevitável e indesejavelmente prolongará ainda mais o estado de inadimplência qualificada.

O CTN estatui hipóteses de responsabilização de pessoas jurídicas diversas daquelas que atuaram na situação configuradora do fato gerador, como na sucessão empresarial, fusão, transformação e incorporação. Se mesmo sendo lícitos esses atos, a pretensão de responsabilização das sucessoras, assentada que está em norma de responsabilização contida no *Codex* tributário, independerá do IDPJ, exigindo, em regra, a garantia do Juízo para a admissibilidade de defesa, igualmente exigível deve ser a prévia garantia no caso de atos ilícitos cujo escopo é justamente se livrar da satisfação do débito tributário.

O direto redirecionamento nas hipóteses em estudo não ofende o devido processo legal, pois é garantido ao executado, independentemente do oferecimento de garantia, defender-se incidentalmente por meio da exceção de pré-executividade quando sua defesa pautar-se em matérias de ordem pública e que prescindam de dilação probatória, como eventual ilegitimidade passiva demonstrável de plano.

Destarte, uma vez produzidas pelo Fisco provas suficientes dos atos ilícitos que atraem a incidência das normas contidas no próprio CTN para a responsabilização de terceiros, dentre elas a contida no art. 124, inc. I, deve-se oportunizar ao exequente a via do redirecionamento direto na execução fiscal para permitir-lhe atingir patrimônio desses terceiros, *ex vi* do art. 4º, inc. V, da LEF³⁸.

REFERÊNCIAS

ARAÚJO, Juliana F. C.; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila C. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017.

AVI-YONAH, Reuven S. Three goals of taxation. *NYU Tax Law Review*, New York, v. 60, pp. 1-28, [2006-2007].

38 Art. 4º – A execução fiscal poderá ser promovida contra: [...] V – o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; [...]

BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília, DF, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 5.452/1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Brasília, DF, 1943. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

BRASIL. **Instrução Normativa Receita Federal do Brasil nº 971/2009**. Brasília, DF, 2009. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>. Acesso em: 18 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 6.404/1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.212/1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF, 1991. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 18 abr. 2022.

CONRADO, Paulo Cesar. “Grupo Econômico Irregular”, Simulação Empresarial e Solidariedade por Ilícitude. *In*: SILVA, Thiago Moreira da. (coord.). **Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais**. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2020.

FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e os Grupos Econômicos. *In*: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (coord.). **O Novo CPC e seu impacto no direito tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015.