

A APLICAÇÃO DO INCIDENTE DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM SEDE DE EXECUÇÃO FISCAL PARA FINS DE RESPONSABILIZAÇÃO DE TERCEIRO ALHEIO À RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA

Marcus Lívio Gomes¹

Karina Karatman Abreu de Oliveira²

1. A essência do incidente da desconsideração da personalidade jurídica

O incidente desconsideração da personalidade jurídica (IDPJ), originada da *disregard doctrine*, resume-se a uma modalidade de intervenção de terceiros que, mediante o afastamento da personalidade jurídica de determinada sociedade, possibilita ao credor lesado que satisfaça o seu crédito através do patrimônio pessoal dos sócios-gestores e/ou administradores, quando comprovada a existência de ato de abuso ou manipulação fraudulenta por partes destes.

Via de regra, em caso de sociedades anônimas, seus integrantes, sujeitos distintos, autônomos e inconfundíveis, somente poderão ser responsabilizados até o limite da parte do capital social subscrito – ainda que pendente de integralização, ou, em caso de sociedades limitadas, ao total do capital social subscrito e ainda não integralizado, ficando a salvo seus patrimônios individuais.

Ocorre que, por vezes, a pessoa jurídica pode ser utilizada como instrumento para a prática de fraudes por parte daqueles que possuem poder de decisão em nome da sociedade empresária, ocasião na qual a sua finalidade é deturpada. Nesse inadequado cenário, surge para o ordenamento o dever de impor não só limites aos imprudentes gestores, mas também consequências para a prática de tais atos – e é justamente a partir desse cenário que surge o IDPJ.

¹ Professor Associado de Direito Tributário da UERJ. Associated Research Fellow at University of London (IALS). Advogado.

² Bacharel em Direito pela Faculdade Ibmecc Educacional. Pós-graduanda no LL.M de Direito Tributário e Contabilidade pela Faculdade Ibmecc Educacional. Advogada.

Com o incidente em questão, os integrantes da pessoa jurídica, que antes tinham as suas respectivas responsabilidades limitadas ao capital social subscrito (em parte ou no todo), passam a estar sujeitos ao esvaziamento de seus patrimônios pessoais como forma de assegurar o ressarcimento de potencial lesão causada a terceiros.

No que tange às hipóteses de responsabilização dos sócios-gestores e administradores mediante o incidente ora em comento, o ordenamento pátrio consagra duas teorias básicas, quais sejam, (a) a teoria maior, que, em suma, se aplica no caso de desvirtuamento da personalidade jurídica, devendo ser comprovado o desvio da finalidade e a confusão patrimonial e (b) a teoria menor, caracterizada pelo simples inadimplemento das obrigações por parte da sociedade empresária e que independe de prova de fraude, prática abusiva ou confusão patrimonial.

Ou seja, enquanto a primeira (teoria maior), exige a instrução probatória para o deferimento da desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilização de terceiros, com provas inequívocas da ilegalidade praticada, a segunda (teoria menor) entende que a mera demonstração da insolvência da sociedade empresária, apta a gerar o inadimplemento de suas obrigações, já é o suficiente para caracterizar a responsabilidade dos seus gestores.

Consoante disposto no artigo 50 do Código Civil (com a redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019³), em se tratando de relação jurídica de natureza civil-empresarial, o legislador adotou como regra a **teoria maior** da desconsideração da personalidade jurídica.

A teoria menor, por sua vez, que pode, inclusive, alcançar administradores que não pertencem ao quadro societário da pessoa jurídica, é adotada pelo Código de Defesa do Consumidor (Lei nº 8.078/1990) e pela Lei de Crimes Ambientais (Lei nº 9.605/1998), sendo aplicável tão somente às relações consumeristas e aos ilícitos ambientais.

Com isso, seguindo as noções da teoria maior, o supracitado artigo 50 do Código Civil determina o preenchimento de alguns requisitos para fins de suscitação do IDPJ pelo credor, quais sejam: o comprovado **desvio de finalidade**, mediante ato intencional dos sócios-gestores ou administradores de fraudar terceiros com o uso abusivo da personalidade jurídica e/ou a

³ Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

confusão patrimonial, a qual, por sua vez, é configurada pela inexistência de separação entre o patrimônio da pessoa jurídica e os de seus gestores.

Nesse cenário, cumpre ressaltar ainda que o Superior Tribunal de Justiça, de forma pacífica, entende que a dissolução irregular da sociedade empresária, aliada à falta de recursos para satisfazer o crédito exequendo, não são motivos suficientes para o deferimento da desconsideração da personalidade jurídica, tendo em vista que tais ocorrências não implicam necessariamente na existência de uso indevido da pessoa jurídica⁴.

Referido posicionamento, em verdade, reforça o escopo da teoria maior acima delineada e eleita pelo legislador para nortear a aplicação do IDPJ em negócios jurídicos de natureza civil-empresarial, eis que afasta a aplicação do incidente diante de mera presunção de ilicitude/fraude em razão da insolvência do devedor – característica esta que, como visto alhures, pertence à teoria menor.

2. O incidente da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito tributário

No que se refere à aplicabilidade do incidente da desconsideração da personalidade jurídica no âmbito tributário, o cenário é um pouco mais complexo do que o exposto no tópico antecedente.

Isso porque, até a publicação do Código de Processo Civil de 2015 (Lei nº 13.105/2015), o rito da responsabilização de terceiros perante crédito desconhecido era incontroverso. Isto é, uma vez constatada a suficiência de provas acerca das hipóteses de responsabilidade previstas no Código Tributário Nacional, o juízo de primeira instância poderia deferir o redirecionamento do feito executivo ao suposto responsável – o qual, até então, sequer tinha conhecimento da dívida – sem que, para tanto, fosse aplicado qualquer rito específico de aferição de responsabilidade (o IDPJ, por exemplo).

Na prática, com a repentina inclusão do terceiro no polo passivo, o “novo responsável” pelo crédito tributário buscava afastar sua suposta responsabilidade por meio da arguição de

⁴ "a mera demonstração de inexistência de patrimônio da pessoa jurídica ou de dissolução irregular da empresa sem a devida baixa na junta comercial, por si sós, não ensejam a desconsideração da personalidade jurídica" (STJ, AgRg no AREsp 347.476/DF, Rel. Ministro Raul Araújo, QUARTA TURMA, julgado em 5/5/2016, DJe 17/5/2016).

No mesmo sentido: STJ, AgInt no AREsp nº 1006296/SP, Rel. Ministro Marco Aurélio Bellizze, TERCEIRA TURMA, julgado em 16/02/2017, DJe 24/02/2017.

exceção de pré-executividade (EPE), oportunidade em que procurava demonstrar a inexistência dos requisitos necessários à aplicação do artigo 135 do CTN⁵.

Contudo, como sabido, o referido instrumento processual é extremamente limitado em termos de dilação probatória. Afinal, nos termos da Súmula nº 393⁶ do Superior Tribunal de Justiça, a exceção de pré-executividade “*é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.*”, não admitindo instrução probatória.

Dessa forma, como a análise da existência de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei demanda a produção de provas, tais exceções eram rejeitadas de plano. A partir disso, o terceiro, que acabava se vendo sem alternativas, precisava proceder com a oposição de embargos à execução fiscal apenas para que pudesse ter início a análise da responsabilidade arguida, incluindo, nessa ocasião, a apresentação de garantia integral do débito, nos termos do artigo 16, caput, da LEF⁷ – em absoluta inobservância ao princípio da menor onerosidade ao executado, disposto no artigo 805 do CPC⁸.

Observa-se, nesse cenário, que o terceiro, cuja execução fiscal fora redirecionada, sequer teve a oportunidade de participar do procedimento de lançamento e constituição do crédito tributário em exigência. Fato é que, no momento do lançamento, inexistia qualquer certeza acerca do seu real envolvimento nos atos que resultaram no crédito tributário inadimplido, de modo que obrigá-lo a ter um dispêndio financeiro com a contratação de garantia e com as demais custas processuais apenas para que a sua responsabilidade pudesse ser apurada mediante processo dotado de contraditório representa inequívoca privação de bens sem o devido processo legal, em direta violação ao artigo 5º, LIV, da Constituição (“*ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal*”)⁹.

⁵ 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:

I - As pessoas referidas no artigo anterior;

II - Os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

⁶ Súmula nº 393: A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.

⁷ Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

⁸ Art. 805. Quando por vários meios o exequente puder promover a execução, o juiz mandará que se faça pelo modo menos gravoso para o executado.

Parágrafo único. Ao executado que alegar ser a medida executiva mais gravosa incumbe indicar outros meios mais eficazes e menos onerosos, sob pena de manutenção dos atos executivos já determinados.

⁹ LÍVIO, Marcus, **Afinal, para que serve o IDPJ no rito da execução fiscal?** Revista Consultor Jurídico, 2023.

Inquestionável é o fato de que é mais simples solicitar o redirecionamento da execução fiscal ao terceiro potencialmente responsável do que responsabilizar o contribuinte na fase do lançamento, onde durante o processo de apuração do crédito tributário há mais oportunidades de dilação probatória.

Apenas com a chegada do Código de Processo Civil de 2015, especificamente com os artigos 133 a 137¹⁰, que foi introduzido ao ordenamento o incidente de desconconsideração da personalidade Jurídica (IDPJ), tendo em vista que o diploma legal em questão buscou se adequar à regra prevista no artigo 50 do Código Civil citado alhures, bem como resguardar os preceitos constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

A partir desse cenário, os Tribunais passaram a uma nova etapa no que tange à definição da aplicabilidade do IDPJ nas execuções fiscais – as quais, como sabido, são regidas pelo rito especial da Lei de Execuções Fiscais (LEF – Lei nº 6.830/1980) e pelo Código Tributário Nacional (CTN – Lei nº 5.172/1966), diplomas legais estes que não dispõem acerca da ferramenta de responsabilização em questão (IDPJ).

A controvérsia travada resume-se na multiplicidade de entendimentos inicialmente perpetrados pelas 1ª e 2ª Turmas da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça acerca da (*im*)possibilidade de aplicação do incidente em matéria tributária.

O posicionamento resguardado pela 1ª Turma, reside, em suma, no fato de que as alterações trazidas pelo Código de Processo Civil enfrentariam um conflito quando cotejadas com a Lei de Execuções Fiscais e o Código Tributário Nacional.

¹⁰ Art. 133. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

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

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

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

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

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

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

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

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

Art. 136. Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória. Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno.

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

Isso porque, o artigo 4º, inciso V, da LEF diz que o feito executivo pode ser promovido contra *“o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado”*¹¹, enquanto os artigos 134 e 135 CTN tratam da responsabilidade de terceiros apenas quando constatada a *“impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”*¹².

A partir de tais previsões legais, a 1ª Turma entendeu que seria possível cogitar a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica apenas quando o caso concreto não se enquadrasse em tais cenários (artigo 4º, inciso V, da LEF c/c artigos 134 e 135 do CTN), isto é, de forma subsidiária, tendo em vista a lacuna acerca do possível cenário fático do caso concreto deixada por ambos os textos normativos.

Nesse sentido, a 1ª Turma tem replicado entendimento favorável ao contribuinte no sentido de que *“o IDPJ se mostra viável quando uma das partes na ação executiva pretende que o crédito seja cobrado de quem não figure na CDA e não exista demonstração efetiva da responsabilidade tributária em sentido estrito, assim entendida aquela fundada nos arts. 134 e 135 do CTN. [...] Equivocado o entendimento fixado no acórdão recorrido, que reconheceu a incompatibilidade total do IDPJ com a execução fiscal.”*¹³.

¹¹ 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

¹² 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:

I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;

II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;

VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

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:

I - As pessoas referidas no artigo anterior;

II - Os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

¹³ TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA - IDPJ. ARTS. 133 A 137 DO CPC/2015. EXECUÇÃO FISCAL. CABIMENTO. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DAS NORMAS DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.

I - Consoante o decidido pelo Plenário desta Corte na sessão realizada em 09.03.2016, o regime recursal será determinado pela data da publicação do provimento jurisdicional impugnado. Aplica-se, in casu, o Código de Processo Civil de 2015.

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

O entendimento perpetrado pela 2ª Turma, por sua vez, resume-se à incompatibilidade da Lei de Execuções Fiscais com as próprias regras do CPC inerentes ao incidente, tendo em vista que a primeira norma especial (LEF) não comportaria a automática suspensão do processo permitida pelo artigo 134, § 3º, do CPC⁴ em casos de instauração do IDPJ, tampouco admitiria a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo (artigo 16, §1º da LEF¹⁴) (entendimento da 2ª Turma do STJ).

Por outro lado, parte da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional tenta impelir entendimento similar ao resguardado pela 2ª Turma do Superior Tribunal de Justiça, isto é, de que a defesa em sede de execução fiscal deveria ocorrer somente através de embargos à execução, nos termos do artigo 16, *caput*, da LEF¹⁰, ante a patente necessidade de prévia garantia do juízo.

Outra parcela da PGFN, por sua vez, entende que a utilização do IDPJ iria contra a celeridade processual inerente à execução fiscal, tendo em vista que seria necessário instaurar um incidente correlato ao feito executivo, suspendendo-o até o encerramento em definitivo do incidente em questão.

Ante o instável cenário jurisprudencial gerado em decorrência de precedentes fundados em argumentos dissonantes, o julgador que se depara com o pedido de redirecionamento da execução a terceiro que não integrou a relação tributária originária se encontra diante do seguinte "dilema" processual: (a) deferir o redirecionamento pleiteado de forma unilateral pela Fazenda Pública, sem sequer ouvir o suposto responsável e, com isso, obrigá-lo a apresentar garantia ao débito apenas para que a sua responsabilidade possa ser apurada de forma adequada ou (b) instaurar o IDPJ para, oportunizando-se às partes o direito de produzir provas acerca das situações que resultariam na suposta responsabilidade, decidir se o terceiro deverá ser obrigado

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

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

IV - Equivocado o entendimento fixado no acórdão recorrido, que reconheceu a incompatibilidade total do IDPJ com a execução fiscal. V - Recurso Especial conhecido e parcialmente provido para determinar o retorno dos autos ao tribunal a quo para o reexame do agravo de instrumento com base na fundamentação ora adotada. (STJ, REsp nº 1804913/RJ, Rel. Ministra Regina Helena Costa, julgado em 01.09.2020).

¹⁴ Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias, contados:

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

a reservar parte do seu patrimônio para poder discutir a legitimidade do débito tributário por meio da oposição dos embargos à execução¹⁵.

É com base no conturbado cenário supracitado que o Superior Tribunal de Justiça, no final do mês de agosto de 2023, optou por afetar¹⁶ a discussão acerca da necessidade de instauração de incidente de desconsideração de personalidade jurídica (IDPJ) para fins de atribuição de responsabilidade a terceiros no bojo de execuções fiscais.

Adicionalmente, ante a patente relevância do tema em questão, o Superior Tribunal de Justiça, sabiamente, determinou a suspensão de todos os casos que versem sobre a matéria em todo território nacional, adotando a sistemática de julgamentos de recursos repetitivos disciplinada no artigo 1.037, II, do CPC¹⁷.

Segundo o Tribunal, a matéria em questão conta com *“notória multiplicidade de processos com idêntica questão de direito, inclusive em trâmite perante esta Corte, sendo necessária a uniformização do entendimento, tendo em vista que a discussão é objeto de divergência entre as Turmas da Primeira Seção”*¹⁸.

O tema será julgado no âmbito do Tema nº 1.210 e buscará abordar a seguinte questão: *“Definição acerca da (in)compatibilidade do Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica, previsto no art. 133 e seguintes do Código de Processo Civil, com o rito próprio da Execução Fiscal, disciplinado pela Lei n. 6.830/1980 e, sendo compatível, identificação das hipóteses de imprescindibilidade de sua instauração, considerando o fundamento jurídico do pleito de redirecionamento do feito executório”*.

Não há dúvidas de que a afetação da matéria é bem-vinda, especialmente à luz do princípio da segurança jurídica, uma vez que a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros da forma que vem sendo feita, isto é, sem a devida instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, traz consequências nefastas ao contribuinte tido como responsável.

¹⁵ LÍVIO, Marcus, **Afinal, para que serve o IDPJ no rito da execução fiscal?** Revista Consultor Jurídico, 2023.

¹⁶ Recursos Especiais nºs: 2.039.132, 2.013.920, 2.035.296, 1.971.965 e 1.843.631.

¹⁷ Art. 1.037. Selecionados os recursos, o relator, no tribunal superior, constatando a presença do pressuposto do caput do art. 1.036, proferirá decisão de afetação, na qual:

II - Determinará a suspensão do processamento de todos os processos pendentes, individuais ou coletivos, que versem sobre a questão e tramitem no território nacional;

¹⁸ STJ, ProAfR no REsp nº 2.039.132/SP, Min. Relator Francisco Falcão, Primeira Seção, julgado em 28.08.2023.

Como adiantado alhures, a partir do redirecionamento do feito executivo, o terceiro terá que suportar todos os ônus naturais de uma execução fiscal, tais como a contratação de advogados e a apresentação de garantia integral ao débito exequendo, para que possa se defender por meio de embargos do devedor.

Com a afetação da matéria, o Superior Tribunal de Justiça se debruçará sobre tema que constantemente causa preocupação nos contribuintes, tendo em vista as incontáveis decisões isoladas proferidas por suas Turmas, que, como sabido, tem gerado inequívoco cenário de insegurança jurídica ante a ausência de uniformização da jurisprudência pátria.

Cumprе ressaltar, ainda, que a definição da aplicabilidade do IDPJ às execuções fiscais pelo STJ será crucial para outra temática que vem enfrentando resistência por parte daqueles que se tornam parte do feito executivo em razão do redirecionamento, qual seja: a responsabilização de terceiros por formação de grupo econômico de fato e/ou sucessão empresarial, ocasião na qual a responsabilidade ultrapassa as figuras dos sócios-gestores e administradores.

Isso porque, as hipóteses que ensejam o redirecionamento da responsabilidade, sejam elas vinculadas aos gestores ou a terceiros em decorrência de suposto grupo econômico ou sucessão, demandam verificação da existência de requisitos específicos para a constatação da responsabilidade em questão, não sendo razoável que o Poder Judiciário defira os pleitos de redirecionamento com base na mera presunção de responsabilidade muitas vezes arguida pelo devedor originário.

No tema do redirecionamento por formação de grupo econômico, a necessidade de definição do entendimento acerca da aplicação do IDPJ às execuções fiscais pelo STJ torna-se ainda mais imprescindível em razão da carência de marco normativo (lei específica) capaz de orientar os contribuintes e o próprio julgador dentro da matéria, o que faz com que o judiciário tenha que, constantemente, aplicar a Lei das S.A. em analogia para detectar a existência de formação de grupo.

3. A constatação da formação de grupo econômico ou sucessão empresarial para fins de redirecionamento da execução fiscal mediante o incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Como adiantado alhures, ponto outro que vem enfrentando cenário de questionamento por parte dos contribuintes refere-se à responsabilização de terceiros – não limitados aos sócios-gestores e administradores – em razão da constatação, pelo credor, da formação de grupo econômico de fato e/ou ocorrência de sucessão empresarial envolvendo o devedor originário (artigos 124 e 133, do CTN¹⁹).

Referida temática tem auferido significativa relevância pelo fato de que, assim como o IDPJ é essencial para a constatação da real responsabilidade dos sócios-gestores e administradores da sociedade, também é imprescindível para fins de verificação do cumprimento dos requisitos legais para a formação de grupo econômico (gestão comum, interesse integrado, relação hierárquica entre empresas, etc.) ou ocorrência de sucessão (aquisição de fundo de comércio / estabelecimento comercial, continuidade de exploração da mesma atividade econômica pelo sucessor, etc.).

Fato é que toda e qualquer hipótese de responsabilização de terceiros deve passar pela verificação da existência de requisitos específicos, os quais jamais poderiam ser apontados com segurança em ritos que não respeitam minimamente o contraditório.

Nesse sentido, a Lei nº 6.404/1976 (Lei das S.A.) dedica um capítulo específico para tratar de "*grupos de sociedades*", caracterizados pela combinação de recursos ou esforços, mediante acordo formal, para a realização dos respectivos objetos ou pela participação de

¹⁹ Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

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, 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.

atividades ou empreendimento comuns (artigo 265²⁰), conservando-se distintos o patrimônio e a personalidade de cada uma das sociedades integrantes do grupo (artigo 266²¹).

O artigo 243²² da mesma lei ainda trata do que se convencionou chamar de "grupo econômico de fato", que são aqueles que, apesar da ausência de acordo formal, atuam sob influência significativa de uma mesma sociedade.

Como se vê, quis o legislador consignar expressamente que o reconhecimento de um grupo de sociedades não resulta na confusão entre os respectivos patrimônios, tampouco na perda de suas personalidades.

Há, ainda, outra importante questão que surge da leitura dos citados dispositivos da Lei nº 6.404/76, qual seja: é imprescindível, para a formação de grupos econômicos, uma relação (combinação de esforços) entre sociedades, apenas, ou também poderia restar caracterizado na figura de várias sociedades sob o controle comum de pessoas naturais?

Tal questão é de suma importância, uma vez que o texto da Lei das S.A. se refere à relação entre sociedades, contudo, os pedidos de redirecionamento de execuções fiscais são feitos muitas vezes sob a alegação de que o controle comum de várias sociedades, por pessoas naturais, implicaria a formação de grupo econômico.

Para Marlon Tomzaete²³, *"é a direção única o elemento caracterizador de um grupo de sociedades"*. Ainda segundo o ilustre doutrinador, essa direção única pode se dar através de uma sociedade de comando ou por um órgão colegiado.

Ressalta-se, por oportuno, que a legislação tributária brasileira não trata da figura dos "grupos econômicos", motivo pelo qual socorre-se à Lei das S.A., bem como à doutrina, para

²⁰ Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

§ 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.

²¹ Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos.

²² Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício. [...]

²³ TOMAZETTE, Marlon. Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário – volume 1 – 10 ed. – São Paulo: Saraiva Educação. 2019. Pág. 653.

fins de compreensão da matéria. De acordo com Augusto Newton Chucri et al, *"a existência de um grupo econômico é, sozinha, questão irrelevante para o CTN: cada agrupada somente responderá por suas próprias obrigações tributárias"*²⁴.

Contudo, a ausência de legislação específica não tem impedido a apreciação do tema pelo Poder Judiciário, o que de certo modo é benéfico, pois impede-se (ou, pelo menos, tenta-se impedir) a prática de ilícitos; porém, por outro lado, decisões proferidas sem fundamento em lei específica, apenas com base em analogias, podem resultar no indesejado cenário em que o Judiciário atue como legislador.

Nesse sentido, em decisão proferida no âmbito do REsp nº 1.808.645/PE, sob a relatoria do eminente ministro Herman Benjamin, a 2ª Turma do STJ reconheceu que, no caso concreto analisado, houve sim a formação de "grupo econômico" apesar de a legislação tributária atual não versar sobre o tema.

Nas palavras do relator, *"o instituto jurídico em tela ('grupo econômico') não é disciplinado pelo Direito Tributário, pois, diferentemente do que ocorre na seara trabalhista, ou de defesa da ordem econômica, inexistem normas, na legislação específica (tributária), que confirmam tratamento técnico-jurídico a esse tema". "Isso não significa que a situação, em si — isto é, a constatação da existência de grupo econômico de fato, principalmente quando evidenciado o escopo de dissimular situações para eximir-se do cumprimento dos deveres de natureza fiscal —, deixe de ser solucionada pelo ordenamento jurídico."*

Ainda segundo o eminente ministro, o redirecionamento de execuções fiscais, após ser reconhecida a formação de grupo econômico, geralmente se faz através do *"enquadramento da situação a hipóteses descritas, de modo esparso, no artigo 50 do CC/2002 (desconsideração da personalidade jurídica); nos artigos 124, 128, 132, 133 e/ou 135 do CTN (responsabilidade solidária, sucessão empresarial ou responsabilidade pela prática de atos de infração à lei ou atos constitutivos societários)"*.

Em outra decisão do STJ, proferida pela 1ª Turma no AgInt no REsp nº 2.030.869/ES, a eminente ministra Regina Helena Costa destacou que, *"na execução fiscal, a ocorrência das hipóteses descritas nos artigos 134 e 135 do CTN autoriza o redirecionamento do processo*

²⁴ Execução Fiscal Aplicada: análise pragmática do processo de execução fiscal / Coordenador João Aurino de Melo Filho, autores Augusto Newton Chucri et al. – 10. Ed. ver. Ampl. E atual. – São Paulo: Juspodivm, 2023. Pág. 643.

executivo, sem a necessidade de instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica [...]"

A eminente relatora, reproduzindo as palavras do acórdão recorrido, mencionou que, naquele caso concreto, o contexto era de vínculo societário entre várias sociedades empresárias, com clara formação de grupo econômico, *"o que torna patente a responsabilidade das sociedades componentes deste grupo, bem como dos sócios, pelos débitos tributários das empresas que o compõem, tendo em vista a prática de ato ilícito [...]"*.

Não há dúvida quanto à utilidade do instituto da desconsideração da personalidade jurídica a fim de se alcançar o patrimônio de pessoa natural ou jurídica com vistas à satisfação do crédito tributário. Entretanto, também não há dúvida quanto ao caráter excepcional de tal instituto, sendo imprescindível, para a sua instauração, a verificação de um dos requisitos do artigo 50 da Lei nº 10.406/2002²⁵ (Código Civil), quais sejam: o desvio de finalidade ou a confusão patrimonial.

Já no que tange aos artigos do 124, 128, 132, 133, 134 e 135 do CTN²⁶, geralmente invocados como fundamento para o redirecionamento de execuções fiscais, vale ressaltar que

²⁵ Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

²⁶ Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
II - As pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

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

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas. Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

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, 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:

lo, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, 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: [...]

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: [...]

nenhum deles se encontra na seção que trata da "*responsabilidade por infrações*" (artigos 136 a 138²⁷).

Ainda em relação aos mencionados dispositivos do CTN, numa brevíssima análise, os artigos 128 a 132²⁵ tratam da responsabilidade dos sucessores; os artigos 134 a 135²⁵ tratam da responsabilidade de pessoas naturais atuando nas condições ali descritas; e com relação ao artigo 124²⁵, está longe de ser pacífica a interpretação do que significa "*pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador [...]*".

Como se vê, os dispositivos do CTN geralmente invocados como fundamento para o redirecionamento de execuções fiscais em contexto de grupo econômico não foram escritos com essa finalidade pelo legislador. Dessa forma, o risco de uma interpretação que tente justificar, com base em tais dispositivos, o redirecionamento de execuções, cujo pressuposto, nos casos que envolvem grupos econômicos, será sempre um ato ilícito.

Com isso não estamos a defender que o Judiciário se abstenha de exercer a jurisdição sempre que provocado a, em nome do Estado, punir ilícitos praticados através da utilização de grupos empresariais.

O alerta que se faz é para que o legislador atue com o intuito de preencher as lacunas que atualmente existem quando se trata da tributação de grupos econômicos. Em paralelo, há a necessidade de que os tribunais não banalizem o instituto do redirecionamento de execuções fiscais, evitando que tal medida seja tomada quando o argumento for tão somente a formação de grupo econômico, sem que restem demonstradas as condutas ilícitas hoje previstas em nosso ordenamento jurídico.

²⁷ Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - Quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - Quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico: [...]

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.

Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

4. Conclusão

Ante minucioso cenário apresentado, não restam dúvidas de que o IDPJ, em que pese não encontrar expressa previsão na matéria tributária, isto é, no Código Tributário Nacional e na Lei de Execuções Fiscais, mas apenas no Código Civil e no Código de Processo Civil, deverá ser aplicado quando for suscitada a discussão acerca da possível responsabilidade de terceiros para fins do redirecionamento do feito executivo.

Afinal, como visto, a atribuição de responsabilidade tributária a terceiros, sem a devida instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, traz consequências nefastas ao contribuinte tido como responsável, tendo em vista que terá que suportar todos os ônus naturais de uma execução fiscal, tais como a contratação de advogados e a apresentação de garantia integral.

De igual modo, a instauração do IDPJ encontra verdadeira indispensabilidade nas discussões que versem sobre a formação de grupo econômico pelo devedor originário e o possível novo responsável, tendo em vista, sobretudo, a carência de marco normativo acerca da matéria. Referido cenário, somado à ausência de um processo dotado de contraditório (isto é, sem o IDPJ), faz com que, por vezes, o redirecionamento do feito executivo ocorra com base em verdadeira presunção – e não constatação – de formação de grupo econômico.

Dessa forma, a constante utilização de analogias, em especial da Lei das S.A., por parte dos julgadores para fins de definição da formação de grupo econômico, em que pese ter o seu lado positivo na busca ao combate contra a prática de ilícitos, por outro lado, é capaz de provocar o indesejado cenário de usurpação de competências, em que o Judiciário se veja atuando na função de legislador.