

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE GRUPO ECONÔMICO: CONCEITO, CLASSIFICAÇÃO, EFICÁCIA

Daniela Zarzar Pereira de Melo Queiroz

Mestranda em Perícias Forenses

Mãe e Dona de Casa

Juíza Federal

RESUMO: Partindo da constatação de que o interesse comum que autoriza a responsabilização solidária no Direito Tributário ainda não foi bem delineado pela doutrina e jurisprudência, o presente trabalho busca demonstrar que ele coincide com o grupo econômico fraudulento. Para tanto, usa a metodologia descritiva que permite ao intérprete delinear as situações concretas de responsabilização pessoal, subsidiária e solidária, e evidenciar que a cobrança é direcionada ao devedor originário, mas poderá se voltar para outros coobrigados. Havendo a necessidade, o redirecionamento poderá se dar contra o sócio administrador (art. 135, III, do CTN – redirecionamento típico), ou contra outra pessoa jurídica diferente do originário devedor vinculada por sucessão empresarial ou comercial (arts. 132 e 133, do CTN) ou contra um grupo econômico (art. 124, I, do CTN, c/c art. 50 do CC), quando evidenciado abuso da personalidade jurídica mediante desvio de finalidade e/ou confusão patrimonial e, com isso, caracterize o “interesse comum” apto a habilitar a execução contra os componentes desse conglomerado, no que se inclui aqui tanto as pessoas físicas quanto as jurídicas. Em consequência do reconhecimento judicial do abuso da personalidade, permite-se o alcance dos bens passíveis de responder pelas dívidas, seja diretamente, quando se afasta a pessoa jurídica e alcança a pessoa física, seja de maneira inversa, quando o bem estiver com a pessoa jurídica e o sócio executado não tiver nada, seja de forma expansiva, quando se incluem sócios não evidenciados inicialmente. Conclui-se, então, ser imperiosa a decisão judicial que declare o grupo econômico fraudulento para permitir a responsabilidade solidária por interesse comum (arts. 124, I, do CTN e art. 50 do CC).

PALAVRAS-CHAVE: Responsabilidade Tributária. Grupo Econômico por Interesse Social. Desconsideração da Personalidade Jurídica.

CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O presente estudo se propõe a analisar a responsabilização solidária de grupo econômico delineando os requisitos do termo vago “interesse comum” previsto na legislação de regência para autorizar o chamamento das pessoas físicas e jurídicas componentes do conglomerado.

Iniciará com uma retrospectiva tanto da sujeição passiva tributária no Sistema Brasileiro quanto do enquadramento do que vem a ser grupo econômico na perspectiva de responsabilidade por tributos. Além de a responsabilidade solidária ser espécie da sujeição passiva tributária, não é todo grupo econômico que poderá ser solidariamente responsabilizado, de modo a despertar o interesse no delineamento das situações concretas nas quais se cobrará a responsabilização. Demais disso, há muita divergência doutrinária sobre a nomenclatura utilizada, de modo que a compreensão dos conceitos é relevante a alcançar o aprendizado esperado.

O tema é carente de explicação seja doutrinária, seja jurisprudencial dos casos ocorrentes no mundo fenomênico, razão pela qual é importante a compreensão pelos operadores do direito. Isso porque a literatura a respeito, muitas vezes passa por cima das situações concretas, muitas vezes apenas trazendo transcrição da lei como justificativa, enquanto os julgados, apesar de considerar as ocorrências, acaba confundindo conceitos mais do que os aclarando.

Uma vez desenhados os lineamentos da responsabilização solidária do grupo econômico, será a hora de perquirir qual instrumental disponível e a forma que se deve utilizá-lo para o fim maior que é o alcance do patrimônio do grupo econômico, necessário a satisfazer o crédito tributário.

Para tanto a metodologia utilizada é a descritiva, fundada basicamente na investigação das leis aplicáveis ao tema, assim como a interpretação doutrinária dos conceitos em jogo e a concretude dada pela jurisprudência pátria naquilo que for pertinente. Procura-se construir um esqueleto dentro do qual será possível ao intérprete incluir ou excluir as situações concretas de responsabilização e os meios disponíveis a essa missão. Não se busca um estudo aprofundado dos casos e situações levadas ao Judiciário acerca do tema, mas, certamente, serão lançadas premissas baseadas na experiência prática de quem vivencia uma vara de execução fiscal, debulhando as diversas modalidades de situações em que a fazenda pública busca a responsabilização solidária das pessoas que indica.

Sob essa perspectiva, é leitura destinada àqueles que se delicias com as inovações legislativas mais recentes no sistema jurídico pátrio, como a positivação do princípio do abuso da personalidade jurídica (art. 50 do Código Civil – CC), a previsão do incidente da desconsideração da personalidade jurídica, sua aplicabilidade ao executivo fiscal e os efeitos dessa declaração, inclusive à desconsideração

inversa da personalidade jurídica (arts. 133, caput e §2º, 134 e 137 do Código de Processo Civil – CPC). Espero que seja também aprazível.

1. SUJEIÇÃO PASSIVA E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal - CF atribuiu à lei complementar o estabelecimento de normas gerais sobre a definição de contribuintes (art. 146, III, a). De seu turno, o Código Tributário Nacional - CTN, em seu art. 121, definiu o sujeito passivo como “a pessoa obrigada ao pagamento do tributo ou penalidade”, distinguindo entre contribuinte e responsável, no seu parágrafo único, em que se lê:

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

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.”

Na doutrina, Eduardo Sabaag invoca nomes de escol para bem definir a sujeição passiva tributária (Manual de Direito Tributário, Editora Saraiva, 6ª Edição, 2014, pp. 727/278):

“A princípio, vale destacar as lições de Ricardo Lobo Torres, que muito nos auxiliará na conceituação dos institutos supramencionados. Diz o eminente mestre que ‘as diferenças fundamentais entre o contribuinte e o responsável são as seguintes: (I) o contribuinte tem o débito (debitum, Schuld), que é o dever de prestação e a responsabilidade (Haftung), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (obligatio), enquanto o responsável tem a responsabilidade sem ter o débito, pois ele paga o tributo por conta do contribuinte; (II) a posição do contribuinte surge com a realização do pressuposto previsto na lei que regula a responsabilidade, que os alemães chamam de fato gerador da responsabilidade (haftungstatbestand). (...)

a) Contribuinte: (...) é sujeito passivo direto. Sua responsabilidade é originária, existindo uma relação de identidade entre a pessoa que deve pagar o tributo (e/ou multa) e a que participou diretamente do fato impositivo, dele se beneficiando economicamente.

Em síntese, o ‘contribuinte será aquela pessoa física ou jurídica que realizar a materialidade descrita na regra-matriz tributária. Se o critério material é composto de um verbo e seu complemento, isso significa que alguém terá que realizar tal conduta descrita no verbo’ (apud BECHO, PEIXOTO LACOMBE).(...)

b) Responsável: é a pessoa que, sem se revestir da condição de contribuinte, tem sua obrigação decorrente de disposição expressa de lei. (...)

Todavia, a lei não pode atribuir a responsabilidade tributária pelo pagamento de tributo a qualquer ‘terceiro responsável’, em razão do que dispõe o art. 128, que aclara e complementa o art. 121, parágrafo único, II, ambos do CTN.

Em primeiro lugar, o responsável é um terceiro, mas o legislador não tem liberdade para designar ‘qualquer terceiro’ como responsável tributário, porque o mencionado dispositivo legal determina que o escolhido tenha uma vinculação mínima, de qualquer natureza, com o fato gerador da respectiva obrigação. Menos, é claro, aquela vinculação de natureza pessoal e direta, porque quem a tem é o contribuinte. Portanto, é de suma importância a aferição da intensidade do vínculo, que, existindo, deve se mostrar na dosagem precisamente correta.”

Especialmente sobre esse vínculo mínimo que relaciona o contribuinte e o responsável, Maria Rita Ferragut (2015) ensina:

“O legislador é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aqueles pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou. Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança de tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva, pois, se qualquer pessoa pudesse ser obrigada a pagar tributos por conta de fatos praticados por outras, com quem não detivessem qualquer espécie de vínculo (com a pessoa ou com o fato), o tributo teria grandes chances de se tornar confiscatório, já que poderia incidir sobre o patrimônio do obrigado, e não sobre a manifestação de riqueza ínsita ao fato constitucionalmente previsto. Se o vínculo existir, torna-se possível a recuperação e a preservação do direito de propriedade e do não-confisco.”

Portanto, **contribuinte é quem pratica o fato gerador, enquanto o responsável, sem praticá-lo diretamente, está, de alguma forma, vinculado pela lei a ele**, vinculação essa que será adequada à capacidade contributiva e ao respeito ao não confisco.

Fixada essa premissa, é mister adentrar na seara das espécies de responsabilidade tributária para compreender de que modo fica a relação do contribuinte com o responsável. As classificações doutrinárias propostas tradicionalmente

sempre partem da lição histórica de Rubens Gomes de Souza, distinguindo a sujeição passiva indireta em transferência e substituição, como resume Luiz Emygdio F. da Rosa Jr.:

“Não se pode tratar da sujeição passiva indireta sem se fazer referência à lição clássica de Rubens Gomes de Souza, distinguindo duas modalidades de sujeição passiva indireta: transferência e substituição.

A sujeição passiva indireta por transferência se dá quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (sujeito passivo direto), transfere-se, em virtude de um fato previsto na lei e posterior à ocorrência do fato gerador, para outra pessoa diferente (sujeito passivo indireto). Segundo o mesmo autor, são três as modalidades de transferência: a) solidariedade (de direito); b) sucessão; c) responsabilidade. Na sujeição passiva por substituição a obrigação tributária já nasce em relação a uma pessoa distinta da do contribuinte.”

De seu turno, o mestre Sacha Calmon Navarro Coêlho, depois de trazer a clássica chave da sujeição passiva indireta de Rubens Gomes de Souza dividida entre substituição e transferência, sendo esta por sua vez subdividida em outras 3, quais sejam solidariedade, sucessão e responsabilidade, apresenta a sua crítica à posição do mestre, inclusive com o adendo feito pelo igualmente notável Paulo de Barros Carvalho. Confira-se:

“Dizia o mestre: a transferência ‘ocorre quando a obrigação tributária depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto, em virtude de um fato posterior, transfere-se para outra diferente...’”

E a substituição ‘ocorre quando em virtude de uma disposição expressa de lei a obrigação tributária surge desde logo contra uma pessoa diferente daquela que esteja em relação econômica com o ato, o fato ou negócio tributado. Nesse caso é a própria lei que substitui o sujeito passivo direto por outro indireto’ (...)

De ver, e isso é fundamental, que a pessoa designada na lei como ‘realizadora’ da hipótese de incidência (fato gerador) é diversa da que, na consequência da norma, aparece designada como sujeito passivo da obrigação. Então, juridicamente, B é o sujeito passivo direto. Ele não paga ‘dívida alheia’. Paga dívida própria. Apenas não realizou o fato gerador. Todavia, ninguém antes dele esteve jamais na condição de sujeito passivo. E todo substituto pressupõe um substituído. Dita substituição decorreria de um raciocínio jurídico, qual seja: quem realizou o fato gerador é que deve pagar o tributo. A substituição seria, assim, em nome da praticidade. Ru-

bens decalca a tese com muita clareza: ‘O tributo deve ser cobrado da pessoa que esteja em relação econômica com o fato, ato ou negócio que dá origem à tributação. Por outras palavras, o tributo deve ser cobrado da pessoa que tira vantagem econômica do ato, fato ou negócio tributado... Entretanto pode acontecer que em certos casos o Estado tenha interesse ou necessidade de cobrar o tributo de pessoa diferente: dá-se a sujeição passiva indireta (idem, p. 71)

Paulo de Barros Carvalho, ao negar na hipótese da norma o aspecto pessoal, não pôde compreender Rubens Gomes de Souza. Nós, ao revés, operamos uma alteração no entendimento da ‘sujeição passiva indireta’ tributária, vincando a ideia de que a substituição tributária não implica, em momento algum, substituição de sujeitos passivos, categoria estritamente jurídica, mas a substituição de pessoas que deveriam ser, isto sim, diretamente sujeitos passivos, pela simples razão de, ‘economicamente, estarem no cerne das situações eleitas como jurígenas, prestigiando o princípio da capacidade contributiva. (...)

Em suma, a sujeição passiva indireta dá-se apenas nos casos de transferência com alteração de obrigados. Somente nestes casos ‘paga-se dívida alheia’. Nas hipóteses de substituição, não há pagamento de dívida alheia. Ao contrário, há pagamento de dívida própria, embora decorrente de fato gerador de terceiro. A substituição pode ser vista como ‘economicamente’ e, nesse plano, é desnublada visível, iluminando a instância jurídica.”

Mais a frente quando vai tratar do substituto tributário, Sacha propõe o nome de “destinatário legal tributário” para o substituto, para estremá-lo do contribuinte, considerando ambos sujeitos passivos diretos, porquanto, no seu entender (Sacha, 1998. p. 385):

“a) o ‘contribuinte’, que paga dívida tributária própria por fato gerador próprio; e

b) o ‘destinatário legal tributário’, que paga a dívida tributária própria por fato gerador alheio (de terceiro), assegurando-se-lhe, em nome da justiça, a possibilidade de recuperar, contra quem praticou ou esteve envolvido com o fato gerador, o dispêndio fiscal que a lei lhe imputou diretamente, através da criação do vinculum juris obrigacional.”

E, depois, arremata:

“O nosso Direito (CTN), contudo, iguala o substituto, ou seja, o sujeito passivo direito por fato gerador alheio, aos demais ‘respon-

sáveis por transferência’ (art. 128 do Digesto Tributário). A falta de técnica provocou uma enorme confusão na doutrina e na jurisprudência. Está claro que o sujeito passivo direto por fato gerador alheio ostenta um status jurídico diverso dos demais responsáveis que são sujeitos passivos indiretos, por isso que são responsáveis pelo pagamento de tributo alheio. No caso desses responsáveis, a obrigação é de pagar tributo de outrem. Ocorre, assim, que a lei transfere preexistente obrigação em razão de fatos diversos cláusulas legais de sub-rogação passiva). (...)

Ora, se assim é, tanto o ‘contribuinte’ quanto o ‘substituto’ são, originalmente, nos termos da lei, sujeitos passivos diretos. Nunca, antes desses, alguém esteve na condição de obrigado. No caso de ‘substituição, dá-se uma dissociação entre a pessoa que figura na hipótese da norma e a que figura na consequência.

Na sujeição passiva indireta, ao revés, a obrigação de pagar é, originalmente, necessariamente, do sujeito passivo direto. Ocorre que a lei, a partir de certos pressupostos, transfere a terceiros o dever de pagar. Há, portanto, alteração no esquema dos obrigados (o que não ocorre na sujeição passiva direta dita ‘por substituição’). Todos os ‘responsáveis’ – na sujeição passiva indireta – ficam obrigados a um dever de pagar tributo que, originalmente, por força da lei, era do sujeito passivo direto. A este tipo de sujeição passiva indireta a doutrina denomina sujeição passiva por transferência (por isso que se dá uma ‘transferência’ de responsabilidade).

Constata-se, assim, que Sacha Calmon questiona até mesmo o posicionamento de sujeição passiva, fazendo chave diferente da proposta por Rubens de Souza, no sentido de que a sujeição passiva pode ser direta (contribuinte e substituto) e indireta (transferência, com suas 3 modalidades: solidariedade, sucessão e pessoalidade – responsabilidade propriamente dita).

Depois dessa visualização que direciona para a sujeição passiva indireta por transferência apenas, ficando tanto a sujeição ativa (contribuinte) quanto a passiva indireta no substrato substituição (substituto), a depender da guia doutrinária seguida, parte-se para a análise da sujeição passiva indireta, com suas 3 citadas formas.

Sobre o ponto, opto por fazer distinção dentre elas com base em critério por mim considerado como mais simples de assimilação, além de refletir o olhar da ação estatal frente aos possíveis responsáveis numa execução fiscal. Trata-se do critério que parte do pressuposto de que, na responsabilidade, vai-se atrás de patrimônio para fazer face à dívida deixada pelo principal obrigado. Assim, **quanto à manutenção do contribuinte na obrigação tributária, a força executiva poderá dirigir-se diretamente ao responsável pela dívida, excluindo contribuinte**

(responsabilidade pessoal – arts. 130 a 133 do CTN), **direcionar-se ao contribuinte e, supletivamente devido à sua falta, voltar-se contra o responsável - excluindo parcialmente**, pois (responsabilidade subsidiária ou supletiva – arts. 134 do CTN) e, **finalmente, caminhar para ambos, contribuinte e responsável, ou seja, mantendo o contribuinte e agregando o responsável** (responsabilidade solidária – arts. 124, I e II, e 135 do CTN).

Sob o prisma do grau de ligação, vínculo obrigacional ou outro nome que se atribua, pode-se falar em graus dessa vinculação contribuinte-responsável, mínimo, médio e máximo, de modo que a responsabilidade será pessoal, supletiva/subsidiária ou solidária. Todas as irmãs-responsabilidade podem ter uma maior ou menor ligação, a depender do liame de vinculação entre o contribuinte e o responsável.

Embora a descrição legal confunda um pouco a nomenclatura de alguns dos institutos ora tratados, até mesmo use um pelo outro, é possível estabelecer a denominação ora proposta que, por ser mais técnica, em tudo facilita a compreensão da matéria.

Passando à descrição legal, ter-se-á um melhor entendimento do assunto.

Se o responsável é aquele que poderá ser chamado a pagar o tributo, sem ter a obrigação, logo é mister identificar como será esse liame obrigacional, ou seja, se ele dispensa, mantém em parte ou até mantém totalmente o contribuinte. Assim, quem dá a principal orientação no sentido de que o contribuinte poderá ser ainda obrigado ao pagamento do tributo é o art. 128 do CTN, segundo o qual:

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

Resta, então, saber as hipóteses legais em que a responsabilidade do contribuinte será excluída (responsabilidade pessoal), excluída em parte (responsabilidade subsidiária) ou mantida (responsabilidade solidária).

A primeira, responsabilidade pessoal, aquela que exclui o contribuinte atribuo à descrição do art. 131 do CTN. Confira-se:

“Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na

pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.”

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Redação dada pelo Decreto Lei nº 28, de 1966)

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.”

“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.”

Como se vê, em todas essas situações, o contribuinte não existe mais, ou porque ele transferiu o bem ou foi ele arrematado ou remido (arts. 130 e 131, I) ou porque ele morreu (art. 131, II e III) ou porque ele foi sucedido por outra empresa que continuou a atividade (art. 132). Logo, é intuitivo que a responsabilidade não seja mantida com o contribuinte se ele não “existe” mais.

Note aqui que o legislador falou “pessoalmente” logo na cabeça do art. 131, e aqui ele acertou, porquanto a responsabilidade pessoal é a que exclui o contribuinte.

A responsabilidade subsidiária ou supletiva, de seu turno, é a que mantém o contribuinte parcialmente, de modo que o responsável só será chamado na falta de pagamento pelo contribuinte. Está no art. 134 e no art. 133, II, do CTN:

“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, escrevães 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. 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:(...)

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.

§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I - em processo de falência; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II - de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for: (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

I - sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial; (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

II - parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

III - identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário. (Incluído pela Lcp nº 118, de 2005)”.

Embora o art. 134 fale em responsabilidade solidária, logo no início da frase já diz que só irá buscar o patrimônio do responsável na impossibilidade de pagamento pelo contribuinte, o que significa subsidiariedade.

De mais a mais, no art. 133, tem-se hipótese de responsabilidade subsidiária dita pela própria disciplina legal à medida que o sucessor empresarial que continuar a atividade igual à do antecedente ou mesmo iniciá-la após 6 meses, ainda que seja outra razão social, responderá com o contribuinte originário, a confirmar a tese de responsabilidade supletiva. Você busca o contribuinte e, na falta deste, vai-se ao sucessor.

Importante o registro, ademais, de que na responsabilidade subsidiária a ida ao patrimônio do responsável só será disparada acaso ausente o patrimônio do contribuinte. A premissa é a impossibilidade de pagamento por este. Ocorre que não se há de excluir a vinculação do contribuinte, no caso, porquanto, acaso supervenientemente advier algum bem ao patrimônio do contribuinte, nada impede e tudo aconselha a que se possa volver ao contribuinte para satisfazer a dívida. Esse fato gera uma certa solidariedade, o que é previsto pelo próprio dispositivo ao referir à solidariedade, ainda no caput do art. 134 do CTN. No entanto, a solidariedade não é antecedente, ela só irá ocorrer acaso falem bens do contribuinte para a satisfação do débito.

Prova disso é que o responsável poderá arguir o benefício de ordem em sua defesa, exigindo a busca do patrimônio do contribuinte e, só na sua falta, estará obrigado a vincular seu patrimônio, nos termos da lei civil, até porque não há previsão legal em sentido diverso e a própria disciplina da responsabilidade subsidiária, como o próprio nome faz crer, leva a que só se busque o responsável na falta do titular, do contribuinte.

Entendo, outrossim, que a responsabilidade prevista no art. 135 igualmente é de natureza subsidiária, já que só será possível a ida ao patrimônio dos responsáveis, se e somente se, faltar bens do contribuinte para pagamento da dívida, dívida essa que foi contraída por exclusiva participação do responsável que agiu com excesso ou infração à lei. Então, justifica-se o efeito solidário que advém do ingresso do responsável ao feito executivo desde que ausente o patrimônio do contribuinte.

“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.”

Assim, embora o caput do art. 135 diga “pessoalmente”, a responsabilidade ali tratada tem viés supletivo/subsidiário, com resultado solidário já que uma vez chamado o responsável não se exclui o contribuinte da obrigação. Até porque, acaso o contribuinte não pague por causa do ato do responsável que agiu indevidamente, esse contribuinte poderá voltar-se contra o responsável e inclusive pleitear danos pelos atos praticados. No entanto, considero prudente fixar o entendimento de que o “pessoalmente”, a que se referiu a lei, quer manter o liame obrigacional do contribuinte e, subsidiariamente, imputar responsabilidade aos pais/tutores/curadores/ administradores/inventariantes/síndicos/tabeliães/sócios no caso de liquidações (I), mandatários/prepostos/empregados (II) e diretores, gerente ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado (III). Sim, o contribuinte é mantido, ele deve, mas se a dívida tiver contraída em seu nome por excesso ou infração daqueles, o contribuinte será mantido na relação processual, poderá até pagar a dívida, mas, sem prejuízo de depois se voltar contra o causador do ato indevido. Por essa razão, entendo que a responsabilidade aqui é subsidiária/supletiva e não pessoal, inclusive com o efeito da solidariedade, já que, uma vez convocado a pagar, o responsável ficará juntamente com o contribuinte no processo, podendo até invocar o benefício de ordem. Nessa hora, no entanto, nada obsta a que o contribuinte argua a exceção pessoal que possui contra o responsável e, uma vez provada a falta do responsável, poderá o contribuinte ser excluído do feito.

Um exemplo facilita a compreensão do assunto que trago à baila. Acaso o sócio administrador deixe de pagar um tributo cabível à empresa, deverá esta ser executada e cobrada do valor. Na falta de bens para responder pela dívida, o sócio será chamado e os demais sócios, visualizando que a falta de pagamento decorreu de excesso de poder ou infração à lei ou ao contrato, poderá acionar o administrador faltoso para o pagamento. A empresa poderá até pagar, acaso tenha bens, e, se não os tiver, poderá nomear à autoria o sócio administrador que agiu erroneamente, sem prejuízo de que o juiz da execução analisando a atitude do sócio faltoso determine a exclusão da responsabilidade da empresa, mantendo apenas a responsabilidade dele. Importante aventar que as demandas mais recorrentes ocorrem com sócios administradores de empresas dissolvidas irregularmente, ocasião em que sequer se duvida da manutenção da responsabilidade de ambos para a dívida com seus credores, no caso, o fisco.

Por responsabilidade solidária, quer-se dizer aquela que mantém o contribuinte na obrigação de pagar o tributo juntamente com o responsável. E essa obrigação é solidária porque, à semelhança da definição da lei civil, “na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado à toda a dívida” (art. 264 do Código Civil – CC). Está prevista nos arts. 133, II, e 124, I e II, do CTN), a saber:

“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;

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designada por lei.

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

Aqui, como visto, não há possibilidade de invocação do benefício de ordem, que é excluído pela própria lei, conforme o parágrafo único do art. 124 para as hipóteses nele previstas.

Então, tanto na hipótese de o alienante cessar a atividade, o fundo de comércio ou a indústria, quanto na existência de interesse comum ou na designação pela lei, o contribuinte será convocado ao pagamento juntamente com o responsável. As situações de sucessão não evocam dúvidas, à medida que se visualiza facilmente numa execução concreta.

Em se tratando da lei que vincule, especialmente sobre créditos previdenciários, há expressa previsão legal de que a mera circunstância de compor grupo econômico já imponha a solidariedade entre todos os componentes, a teor do art. 30, IX, da Lei 8.212/91:

“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;”

No entanto, a exigência carece de sustentabilidade à medida que editada por lei ordinária e não pela forma estabelecida constitucionalmente, qual seja a de lei complementar à medida que se trata de norma geral sobre direito tributário. Sem falar no fato de se violar materialmente a autonomia privada. Outra não foi a decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal em sede de repercussão geral no RE 562.276/PR (Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 8/2/2011), ao julgar o art. 13 da Lei

8.620/93 de igual teor. Eis o aresto:

“DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART. 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas ‘as pessoas expressamente designadas por lei’, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma legal. A previsão legal de solidariedade entre devedores - de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) - pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter persone*, *terzo* ou *tercero*) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O ‘terceiro’ só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com

poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. O art. 13 da lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor desconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.

8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

9. Recurso extraordinário da União desprovido.

10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, §3º, do CPC.

A despeito de a lei estabelecer essa vinculação a ponto de disparar a responsabilização solidária, como visto esse elo há de se dar em observância ao princípio da capacidade econômica e do não confisco que serão as balizas próprias para justificar a cobrança.

O campo em que mais surgem discussões na atualidade consiste no inciso I do art. 124 do CTN, em face do termo vago “interesse comum”, o que será estudado adiante. Essa, assim, tem sido a minha compreensão sobre o instituto da responsabilidade tributária. E, com base nela, passarei a analisar o tema trazido a debate no presente estudo, a responsabilidade solidária de grupo econômico.

2. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR INTERESSE COMUM SEGUNDO O SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA – STJ

No âmbito do Direito Tributário, como visto, é o art. 124, I, do CTN que atribui responsabilidade tributária solidária às *“pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”*.

Por construção doutrinária e interpretação jurisprudencial, o Superior Tribunal de Justiça – STJ estabeleceu o entendimento de que o conceito do termo vago “interesse comum” do inciso I do art. 124 do CTN deve ser lido não como interesse econômico, mas como interesse jurídico correlato à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato espécie tributário (STJ, 1ª Turma, REsp. 200602065654, Rel. Luiz Fux, DJE 18/02/2009). Até porque uma das premissas é a de que o mero inadimplemento não é suficiente para responsabilizar alguém ao pagamento do imposto. Aliás, a Súmula 340 do STJ tem idêntico teor: “*O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente*”.

Seguindo essa linha de que é preciso um liame próximo, um vínculo, que justifique a responsabilização solidária das sociedades, em julgados de 2015/2016, ambas as Turmas de Direito Público passaram a fixar a tese de que:

“ Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução da referida situação» (AgRg no REsp 1.433.631/PE, 2ª Turma, Rel. Min. Humberto Martins, decisão 10/3/2015) - destacou-se

A jurisprudência desta Corte entende que não basta o interesse econômico entre as empresas de um mesmo grupo econômico, mas sim que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Precedentes: AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp 1.433.631/PE, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 13/3/2015.” (AgRg no REsp 1.340.385/SC, 1ª Turma, Rel. Napoleão Nunes Maia Filho, 16/2/2016) - destacou-se.

Decisões um pouco mais recentes - igualmente de ambas as turmas componentes da 1ª Seção, especializada em Direito Público -, todavia, voltaram para os conceitos de prática comum/conjunta do fato gerador, mas indo além para incluir a hipótese de confusão patrimonial. Eis os arestos:

“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 ECONÓMICO. 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.

3. A questão foi decidida com base no suporte fático-probatório dos autos, de modo que a conclusão em forma diversa é inviável no âmbito do recurso especial, ante o óbice da Súmula 7 do STJ.”

4. Agravo regimental desprovido.” (STJ, 1ª turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, AgRg no AREsp 89.618/PE, 23/6/2016) - destacou-se.

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC CONFIGURADA. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 124 E 174 CTN. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. SÚMULA 7 DO STJ.

1. Os Embargos de Declaração merecem prosperar, uma vez que presentes um dos vícios listados no art. 535 do CPC. Na hipótese dos autos, o acórdão embargado não analisou a tese apresentada pela ora embargante. Dessa forma, presente o vício da omissão.

2. No caso dos autos, o Tribunal de origem assentou que: não merece reproche a conclusão do juízo a quo no que tange à responsabilização solidária de pessoas físicas (por meio da desconsideração da personalidade jurídica) e jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico de empresas devedoras, quando existe separação societária apenas formal e pessoas jurídicas do grupo são usadas para blindar o patrimônio dos sócios em comum, como é o caso das ex-cipientes, e de outras empresas do grupo.”

3.O Superior Tribunal de Justiça entende que 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.

4. 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, con-

tador e contabilidade.

5. As questões foram decididas com base no suporte fático-probatório dos autos, de modo que a conclusão em forma diversa é inviável no âmbito do Recurso Especial, ante o óbice da Súmula 7 do STJ.

6. Embargos de Declaração acolhidos com efeitos integrativos.” (STJ, 2ª Turma, Rel. Min. Herman Benjamin, ED cl no AgRg no REsp 1.511.682/PE, 25/10/2016) - destacou-se.

De logo, chamo atenção para o fato de que o STJ, permissa venia, está confundindo conceitos. Afinal, como visto acima, **quem pratica o fato gerador é o contribuinte jamais o responsável. Assim, se para responsabilizar alguma empresa de um grupo econômico for necessário que essa pessoa jurídica pratique o fato gerador, ela não seria responsável, não poderia ser enquadrada como responsável solidário do art. 124, I, do CTN, porque ela seria contribuinte nos citados termos do art. 121, I e II, do mesmo diploma legal.** Assim, que eu li esse entendimento, eu me pus a ponderar numa análise concreta de um grupo econômico bem complexo com inúmeras empresas que desempenhavam a mesma atividade, umas sólidas e sem dívidas, outras totalmente débeis e com muitas dívidas, e fui checando a vigência de cada empresa boa com a empresa ruim para ver se se poderia dizer que a empresa boa se usufruiu da falta de pagamento do imposto da empresa ruim, de modo a chamá-la a reparar o inadimplemento da empresa ruim. Na prática, admitir essa saída proposta pelo STJ caminharia para a impunidade haja vista que o mercado, sabendo desse entendimento passaria a abrir e fechar empresas laterais, de modo que os fatos geradores da empresa devedora nunca coincidissem em data com a vigência dessas empresas que chamei de “laterais”, mas que, na prática, existem como “bois de piranha”, que foram criadas exatamente para disfarçar a ocorrência desse fato gerador.

Demais disso, não há permissão no CTN e na própria jurisprudência para alcance do patrimônio das pessoas jurídicas componentes do grupo econômico pelo simples fato de serem um grupo. E ainda que estivesse prevista a responsabilidade tão somente por ser parte do mesmo grupo econômico do contribuinte principal, essa responsabilidade só ocorreria quanto às sucessões empresariais (art. 132 do CTN) ou comerciais (art. 133 do CTN) e quanto aos sócios no tocante a atos em que interviessem, às omissões havidas e aos excessos de poderes ou infrações a lei contrato, ou estatuto (art. 135, III, do CTN).

Significa dizer, portanto, que pelo entendimento do STJ as pessoas pertencentes a grupo econômico não poderão ser acionadas mediante redirecionamento da cobrança quando não participante do fato gerador, a menos que haja prova do comportamento fraudulento, o que resvala para hipótese do art. 135 do CTN, excluindo assim o enquadramento legal no art. 124, I, do CTN, pois. O simples

fato de fazer parte de um grupo não autoriza a ampliação da responsabilidade tributária.

Sobre o tema, firmou-se a orientação de que, em linha de princípio, a circunstância de uma pessoa moral integrar o mesmo grupo econômico que o devedor tributário, por si só, não implica legitimação passiva para demanda executiva e nem autoriza a prática de atos de constrição patrimonial contra ela (Cf. dentre outros: STJ, ERESP 200800955536, AGRESP 200802744398, AGA 200900438789).

Então, se esse é o entendimento do STJ, em quais situações será possível o alcance das pessoas componentes do grupo econômico? A fim de perquirir esse mister, antes de mais nada, assim, importante outra análise, agora, sobre o que vem a ser grupo econômico e, em seguida, como se estende a responsabilidade solidariamente entre as pessoas físicas ou jurídicos do grupo.

3. GRUPO ECONÔMICO – GE

No direito positivo brasileiro, não há uma definição jurídica do que vem a ser um grupo econômico. Em relação às sociedades anônimas, a Lei 6.404/76, a partir do seu Capítulo XXI, disciplina o grupo de sociedades e, no que interessa, estatui:

“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.

(...)

*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 patrimônio distintos.**”* Negritou-se.

Essa disciplina pode servir de fonte à falta de uma legislação própria e pode inclusive ser utilizada em relação a sociedades que não contemplem tal forma constitutiva, até porque um grupo econômico pode vir a ser constituído por uma mãe S/A e outras controladas que podem ser de outra natureza. Ocorre que deverão manter personalidade e patrimônio distintos.

Para a Receita Federal:

“Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica. (Instrução Normativa 971, de 13/11/2009)”.

Assim é que não há qualquer sanção legal à formação de conglomerados ou grupos econômicos cujas pessoas jurídicas que os compõem continuam independentes entre si, cada qual com a sua responsabilidade tributária relativa aos fatos geradores ocorridos individualmente. E, aliás, é até um movimento natural de evolução das empresas, inclusive sua ocorrência chega a ser sadio para o mercado, exceto quando resvala para a concentração, o que o Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE prontamente irá proibir.

Em economia, na praxis do mercado moderno, é bem comum que a exploração empresarial se dê mediante fusão, cisão ou mesmo em operações de união temporária para algum objetivo comum de negócio, que igualmente é refletido no Direito a partir dos contratos feitos nesse sentido, de modo que os demais participantes do mercado não conhecem quem está por trás das operações. Jamais se nega a existência dessas atividades, que, aliás, são bem comuns em mercados mais competitivos, como o americano, o chinês, o que repercute no mercado global, mesmo porque muitas dessas empresas hoje são multinacionais. Esse agir com sócio oculto ou por interposta pessoa, que pode ser até mesmo uma empresa, também não é vedado, mas atividades dessa ordem são categorizadas como **grupos econômicos de fato**, quando classificadas em relação à formalização de sua atividade ou forma de constituição, em contraposição com os **grupos econômicos de direito**, que são aqueles formalmente reconhecidos e atribuídos às pessoas que constam dos atos constitutivos, segundo a legislação societária.

Outro critério classificatório leva em conta a independência das pessoas jurídicas integrantes do conglomerado, podendo ser **grupo econômico regular** ou **grupo econômico irregular**, quando o primeiro mantém a personalidade e patrimônio próprios e o segundo quando os integrantes não mantêm, havendo abuso da personalidade, em que a personalidade é meramente formal, não havendo autonomia patrimonial e operacional.

Isso porque, não há qualquer irregularidade na constituição destes grupos quando têm por finalidade uma melhor organização dos empreendimentos empresariais dos seus participantes. Aliás, a própria ficção jurídica para a sociedade visa atender a esse objetivo.

Combate-se, porém, o uso desse instituto com o fito de inadimplir com as obrigações assumidas, prejudicar os credores e blindar o patrimônio dos integrantes do grupo econômico. É o mau uso da empresa que há de ser

coartado, mantendo a personificação conquanto a sociedade seja usada de forma legal.

4. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE GRUPO ECONÔMICO POR ABUSO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

A personalidade jurídica, dado o seu caráter instrumental, não pode ser vista como algo absoluto. De tal sorte, a sua validade está condicionada ao cumprimento do fim jurídico a que se destina. A desconsideração, nesse passo, busca aperfeiçoar o próprio instituto da personalização, punindo com a perda do privilégio da separação patrimonial aquelas empresas que abusarem de seu direito. Essa a razão de se entender que não se está abolindo a personificação da sociedade, apenas coibindo o seu abuso.

De que forma se pode responsabilizar as empresas e as pessoas físicas componentes de um grupo econômico por dívidas geradas por uma delas? Simples: apenas nas hipóteses de desconsideração da pessoa jurídica, cujo desenho teórico é dado pelo art. 50 do Código Civil:

“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”. - destacou-se.

Desse modo, provados os pressupostos do instituto previsto no art. 50 do CC, desvio de finalidade e confusão patrimonial é de se levantar o véu que protege o patrimônio da pessoa jurídica ou mesmo do sócio, nas hipóteses de desconsideração inversa, quando a sociedade não tem, mas o sócio ou pessoa de sua confiança, geralmente parente, sim, a fim de alcançar os bens hábeis à quitação das dívidas tributárias.

Não se pode esquecer de que, antes da previsão legal, já havia a utilização do instituto no Direito Brasileiro partindo-se das sementes legislativas na legislação tributária (art. 135 do CTN), trabalhista (art. 2º da CLT), consumista (art. 50 e 28 da Lei 8.069/90). No entanto, a bem da verdade não estava previsto o instituto, mas um efeito dele, qual seja o alcance do patrimônio independente da personalidade diferente. Com a positivação, o abuso ganhou contornos bem mais eficientes, sobretudo devido aos requisitos objetivos de aplicação.

Fica estabelecida a premissa, portanto, de que a responsabilidade solidária

de pessoa física ou jurídica por débito de empresa integrante do grupo econômico (art. 124, I, do CTN) exige abuso da personalidade jurídica, *caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial* (art. 50 do CC). É dizer, o inciso I do art. 124 do CTN há de vir combinado com o abuso da personalidade, previsto no art. 50 do CC. Esse, pois, é o conceito objetivo do “interesse comum” de que trata o art. 124, I, do CTN.

Caberá ao fisco, pois, demonstrar as relações firmadas pelas empresas e pessoas físicas participantes do grupo econômico e como a autonomia das mesmas foi abusada, mediante prova de atos de desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Essa a missão da Receita Federal do Brasil – RFB nos processos administrativos de sua alçada, com a respectiva atribuição da Fazenda Nacional de confirmar os fatos advindos nos processos executivos que serão correlatos à apuração.

O tema também encontra eco na doutrina especializada. Sobre o tema, Maria Rita Ferragut (2013) ensina que:

“... o enunciado normativo traz dois pressupostos materiais autorizadores da desconsideração, quais sejam, o desvio de finalidade e a confusão patrimonial, formas de abuso da personalidade jurídica par aos fins do art. 50. do CC.

O desvio de finalidade ocorre quando a pessoa jurídica for indevidamente utilizada para fins diversos dos previstos no ato constitutivo, e dos quais e infira a deliberada aplicação da sociedade em finalidade irregular e danosa, provocando necessariamente lesão a direito de terceiros.

O desvio pode coincidir com as materialidades previstas no art. 135 do CTN - como por exemplo a infração ao contrato social - mas este enunciado se diferencia no que diz respeito à autoria: no CTN temos o administrador, responsável tributário que agiu de forma ilícita na gestão da sociedade. E como os grupos econômicos não são pessoas físicas, as infrações tributárias por eles praticados não estão tipificados neste artigo, e em nenhum outro do CTN, não havendo norma específica para o caso. Deve-se, portanto, aplicar subsidiariamente o Código Civil.

Já a confusão patrimonial consiste na impossibilidade de fixação de limite entre os patrimônios da pessoa jurídica e o dos sócios e acionistas, tamanha a mistura (confusão) que se estabelece entre ambos. Resta configurada, por exemplo, quando a sociedade paga dívida do sócio e quando há bens também de sócio registrados em nome da sociedade e vice-versa, não havendo suficiente distinção, no plano patrimonial, entre as pessoas - o que pode ser verificado pela escrituração contábil, movimentação financeira e extratos bancários.”

Constata-se, pois, que a responsabilização solidária do art. 124, I, do CTN exige a demonstração dos pressupostos da desconsideração da pessoa jurídica previstos no art. 50 do CC, não cabendo utilização sozinha do 124, I.

Tanto isso é verdade, quanto foi apresentado nos precedentes noticiados - basta uma releitura dos acórdãos -, toda vez que o STJ fundamenta no art. 124 ele traz como fatos a utilização da pessoa jurídica com abuso - usualmente confusão patrimonial -, declinando fatos de como se deu no caso concreto as situações que ensejaram a determinação de responsabilidade solidária pelo tribunal ordinário, inclusive declinando a impossibilidade de a Corte de interpretação infraconstitucional de revolver fatos nos termos da Súmula 7. Importa o registro, em resumo, de que a interpretação que o próprio STJ deu do termo vago «interesse comum» revela não ter sido a prática do fato gerador e sim o abuso da personalidade jurídica.

Não raro, os eventos dizem respeito à confusão patrimonial, basta ver os inúmeros precedentes apresentados até agora. Com efeito, a atuação empresarial sem que se detecte efetiva dissociação entre o patrimônio das empresas integrantes do grupo econômico (STJ, 1ª Turma, RESP 200501171187, Rel. José Delgado, DJ 12/09/2005), ou do patrimônio destas com relação àqueles pertencentes aos sócios (TFR 3ª Região, AI 458655, Rel. Paulo Domingues, 05/07/2012, e-DJF3 19/07/2012), admite a desconsideração das personalidades jurídicas das pessoas morais, para atingir diretamente o patrimônio de umas e de outros, por aplicação do dispositivo legal acima transcrito, em combinação com o art. 4º, V, e § 2º, da Lei 6.830/80 (a execução fiscal pode ser promovida contra o responsável por dívidas tributárias ou não de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado).

No entanto, o abuso da pessoa jurídica mediante desvio de finalidade ocorre no dia a dia das atividades empresariais, mas, muitas vezes, não são compreendidas pelos operadores do Direito, até por se tratar de assunto novo, sobretudo por ter sido incluído com a positivação do Novo Código Civil (art. 50) e pela agora prevista modalidade de incidente de desconsideração no Novo Código de Processo Civil (art. 133 e ss).

Cito, como exemplo, a situação de um conglomerado em que todos os bens titulados por todas as empresas do grupo foram transferidos para os filhos dos sócios administradores, mediante doação e à medida que foram nascendo netos, igualmente os mesmos bens doados inicialmente aos filhos foram transferidos aos novamente doados. Situações tais demonstram que o grupo detinha a possibilidade de doar, em nenhum momento lhe era negado, mas doar a totalidade dos bens, ficando as empresas integrantes do GE sem qualquer patrimônio para fazer face às suas dívidas consiste exatamente em medida que denota desvio de finalidade.

Ou a hipótese em que todos os bens do grupo estejam com uma das empresas do conglomerado e, por ato de doação ou mesmo alienação fraudulenta, tenham sido passados para uma pessoa da família (esposa/filhos dos sócios gestores) ou para uma pessoa sem lastro para tamanho acúmulo patrimonial, o vulgo “laranja”, muitas vezes, empregado doméstico ou empregado de uma das empresas. O poder de doar ou alienar existe e seu exercício é inerente ao direito de propriedade, mas o que se coíbe é o abuso. Assim, ultrapassando os limites da finalidade do ato, deixa de haver uma liberalidade a fim de atender transitoriamente a um ou outro beneficiário para descambar em blindagem patrimonial, ato flagrantemente de abuso do direito, nitidamente para proteger o patrimônio contra futuras execuções, frustrando em última análise, o princípio da responsabilidade patrimonial. A finalidade da doação não foi atendida, mas desviada para outro objetivo.

Importa assim voltar os olhos à teoria do desvio de poder, tão bem delineada por Celso Antônio Bandeira de Mello (2000, pp. 362/363), para os atos administrativos, o qual igualmente entende aplicável aos atos judiciais e legislativos, estendendo eu para os atos privados, haja vista se tratar de um mesmo assunto raiz, qual seja, o exercício de direito potestativo e o abuso de direito. Eis o ensinamento magistral:

“39. Ocorre desvio de poder e, portanto, invalidade, quando o agente se serve de um ato para satisfazer finalidade alheia à natureza do ato utilizado.

Há, em consequência, um mau uso da competência que o agente possui para praticar atos administrativos, traduzido na busca de uma finalidade que simplesmente não pode ser buscada ou, quando possa, não pode sê-lo através do ato utilizado. É que sua competência, na lição elegante e precisa de Caio Tácito: ‘visa a um fim especial, presume um endereço, antecipa um alcance, predetermina o próprio alvo. Não é facultado à autoridade suprimir essa continuidade, substituindo uma finalidade legal do poder com que foi investido, embora pretendendo um resultado materialmente lícito.

40. Sucintamente, mas de modo preciso, pode-se dizer que ocorre desvio de poder quando um agente exerce uma competência que possuía (em abstrato) para alcançar uma finalidade diversa daquela em função da qual lhe foi atribuída a competência exercida.

41. De dois modos pode manifestar-se o desvio de poder:

a) quando o agente busca uma finalidade alheia ao interesse público. Isto sucede ao pretender usar de seus poderes para prejudicar um inimigo ou para beneficiar a si próprio ou amigo;

b) quando o agente busca uma finalidade – ainda que de interesse público – alheia à ‘categoria’ do ato que utilizou. Deveras, consoante advertiu o preclaro Seabra Fagundes: ‘Nada importa que a

diferente finalidade com que tenha agido seja moralmente lícita. Mesmo moralizada e justa, o ato será inválido por divergir da orientação legal.

Exemplo da primeira hipótese tem-se no caso de um superior que remove um funcionário para local afastado sem nenhum fundamento de fato que requeresse o ato, mas apenas para prejudica-lo em razão de sua inimizade por ele.

Exemplo da segunda hipótese ocorre quando o agente remove um funcionário – que merecia uma punição – a fim de castiga-lo. Ora a remoção não é ato de categoria punitiva.

O desvio de poder não é mácula jurídica privativa dos atos administrativos. Pode se apresentar, igualmente, por ocasião do exercício de atividade legislativa ou jurisdicional. Ou seja: leis e decisões judiciais são igualmente suscetíveis de incorrer no aludido vício, porquanto umas e outras são, também, emanações das competências públicas, as quais impõem a fidelidade às finalidades que as presidem. Assim, se o legislador ou o juiz delas fizerem uso impróprio, a dizer, divorciado do sentido e direcionamento que lhes concernem, haverão traído as competências que os habilitavam e os atos que produzirem resultarão enodoados pela indelével jaça do desvio de poder.”

Portanto, evidenciado o abuso da personalidade na forma do art. 50 do CC, caberá ao juiz da causa proclamar decisão detalhando a satisfação material dos seus requisitos para permitir o fim a que se destina. É dizer, exige-se o controle judicial sobre a existência do abuso e a correlata declaração da desconsideração da pessoa jurídica para que se possa alcançar seus bens.

Nesse tópico é que o novel instituto do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no art. 133 e seguintes do CPC, mais precisamente no Título Da Intervenção de Terceiros, trouxe mudanças significativas no Direito Brasileiro. Afinal, agora se exige a instauração de incidente processual com a prévia formação do contraditório e suspensão do processo.

Na prática forense, adotei inicialmente o entendimento da prescindibilidade do chamado do devedor tributário, inclusive fundada em vários precedentes jurisprudenciais do STJ, como exemplo 3ª Turma, RMS 12872/SP, Rel. Nancy Andrighi, DJ 16/12/2002; 4ª Turma, REsp 1071643. Rel. Luís Felipe Salomão, DJe 13/04/2009), exatamente pelo fato de que a confusão patrimonial e o abuso da personalidade induziriam a fraudes e a comunicação prévia poderia e pode resultar até mesmo na ineficácia da medida pelo esvaziamento de bens. De fato, essa possibilidade é potencial.

No entanto, após a mudança de postura instituída com o Novo Código de Processo Civil que veicula uma principiologia de que as partes colaborem para a

solução da lide, não se poderia deixar de prever a citação do pretense alvo da desconsideração a fim de oportunizá-lo defesa. Em princípio, confesso, vi com maus olhos esse novo instituto. Mas não posso deixar de elogiá-lo, sobretudo após dar prática à disciplina legal da não-surpresa e da colaboração, as quais têm permitido julgados mais precisos e muito mais justos a partir da ouvida do atingido. Penso que a medida será salutar para o aprimoramento do instituto da desconsideração da pessoa jurídica, mais precisamente quando evocada nos pedidos de grupo econômico em execuções fiscais. Garantir ao interessado o direito de apresentar as suas razões e até mesmo de colaborar com o Judiciário no sentido de mostrar que não estão presentes os pressupostos da desconsideração permitirá a vinda aos autos de dados técnicos e, por isso mesmo, mais robustos, até mesmo para justificar o caso de decreto do incidente.

No mesmo sentido decidiram os juízes federais presentes ao I Fórum Nacional de Execução Fiscal - FONEF promovido pela AJUFE em Brasília em 2016, ao aprovarem o Enunciado 2, de seguinte conteúdo: *“O incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto no art. 133 do NCPC, é aplicável aos casos em que há pedido de redirecionamento da execução fiscal da dívida ativa, com fundamento na configuração de grupo econômico, ou seja, nas hipóteses do art. 50 do CC.”*

E o STJ acabou por acolher o entendimento no REsp 1775269/PR, decisão 12/3/2019:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO A PESSOA JURÍDICA. GRUPO ECONÔMICO “DE FATO”. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CASO CONCRETO. NECESSIDADE. 1. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica (art. 133 do CPC/2015) não se instaura no processo executivo fiscal nos casos em que a Fazenda exequente pretende alcançar pessoa jurídica distinta daquela contra a qual, originalmente, foi ajuizada a execução, mas cujo nome consta na Certidão de Dívida Ativa, após regular procedimento administrativo, ou, mesmo o nome não estando no título executivo, o fisco demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, em consonância com os artigos 134 e 135 do CTN. 2. Às exceções da prévia previsão em lei sobre a responsabilidade de terceiros e do abuso de personalidade jurídica, o só fato de integrar grupo econômico não torna uma pessoa jurídica responsável pelos tributos inadimplidos pelas outras. 3. O redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende da comprovação do abuso de personalidade, ca-

racterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí porque, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora. 4. Hipótese em que o TRF4, na vigência do CPC/2015, preocupou-se em aferir os elementos que entendeu necessários à caracterização, de fato, do grupo econômico e, entendendo presentes, concluiu pela solidariedade das pessoas jurídicas, fazendo menção à legislação trabalhista e à Lei n. 8.212/1991, dispensando a instauração do incidente, por compreendê-lo incabível nas execuções fiscais, decisão que merece ser cassada. 5. Recurso especial da sociedade empresária provido.”

A preocupação com as modalidades ocorrentes no mundo fenomênico fez a RFB aprovar o Parecer Normativo COSIT/RFB 4, de 12/12/2018, por meio do qual procura disciplinar as modalidades de atos caracterizadores da responsabilidade solidária de GE. Eis a ementa:

“Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado Ao Fato Jurídico Tributário. Ato Ilícito. Grupo Econômico Irregular. Evasão e Simulação Fiscal. Atos que Configuram Crimes. Planejamento Tributário Abusivo. Não Oposição ao Fisco de Personalidade Jurídica Apenas Formal. Possibilidade. A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato ilícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou. A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. Deve-se comprovar o nexo causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo. São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desprezita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única (“grupo econômico irregular”); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo). O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de

personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica. Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes. Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica. Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva. Dispositivos Legais: art. 145, §1º, da CF; arts. 110, 121, 123 e 124, I, do CTN; arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502, de 30 de novembro de 1964; Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977; art. 61 da Lei nº 8.981, de 1995; arts. 167 e 421 do Código Civil. e-processo 10030.000884/0518-42”.

O parecerista identifica 3 eventos que fazem disparar a solidariedade na responsabilidade tributária por interesse comum (art. 124, I, do CTN): grupo econômico irregular, ilícitos criminais tributários e planejamento tributário abusivo. Na prática, a meu ver, nada mais são do que espécies do abuso da personalidade (art. 50 do CC), expressando tanto a confusão patrimonial como o desvio de finalidade, razão por que se exige um delineamento por parte do agente estatal em sua apuração administrativa, nunca perdendo de vista que a decisão para desconsiderar a personalidade haverá de ser judicial e, mesmo assim, após a instauração do incidente em que se permite ampla defesa.

Nisso se distingue o meu posicionamento para o apresentado pela RFB, haja vista que aqui defendo a necessidade de um ato judicial que torne ineficaz a providência tomada pelo grupo econômico, enquanto a RFB firmou o entendimento de que sua decisão seria autoexecutória.

Constata-se, portanto, que nas situações em que a fazenda pública invoca a responsabilidade solidária de grupo econômico deverá comprovar o abuso da personalidade (art. 124, I, do CTN c/c art. 50 do CC), cabendo ao juiz instaurar o incidente na forma do art. 133 do CPC. Diferentemente, quando o credor fundamentar a busca do patrimônio nas hipóteses do art. 134 e 135 torna-se despropositada a instauração do incidente, tampouco se necessita a prova do abuso da personali-

dade jurídica na forma do art. 50 do CC, uma vez que o fundamento é a infração ao contrato, à lei ou excesso de poderes.

5. RESPONSABILIDADE DE PESSOA FÍSICA INTEGRANTE DE GRUPO ECONÔMICO

Sobre a responsabilidade da pessoa física, não desconheço o entendimento do Tribunal Regional Federal da 5ª Região - TRF5 no sentido de que a pessoa física não pode ser solidariamente responsável por fazer parte de grupo econômico, que veio a ser inaugurado a partir da AC 587910-PE, 12/12/2016. Eis o teor do voto-condutor da lavra do decano Des. Lázaro Guimarães:

“A apelante sustenta ilegitimidade passiva para responder solidariamente por débitos fiscais cujos fatos geradores ocorreram quando ainda era menor de idade, bem como postula pelo reconhecimento da prescrição para redirecionamento da execução fiscal.

A desconsideração da personalidade jurídica deve ajustar-se ao tratamento que a ordem jurídica nacional dá a cada pessoa jurídica. Este fundamento apoia-se na própria essência do sistema econômico capitalista, o qual separa a pessoa física da pessoa jurídica, e as hipóteses fechadas de responsabilidade da pessoa física, na condição de sócio, em relação às obrigações da pessoa jurídica.

Com base nestas premissas, avalio a hipótese apresentada. Parece-me que a pessoa física quando da incidência do fato gerador do tributo era menor, desse modo, não tinha responsabilidade tributária em relação à referida cobrança. Portanto, a consequência lógica é que, não tendo vínculo, não tendo ligação com a obrigação, não podendo praticar atos da vida civil, a não ser como menor relativamente incapaz com assistência de seus representantes, resulta inviável a atribuição de responsabilidade ao apelante por uma obrigação, quando ausente elemento essencial para a relação jurídica: a capacidade civil.

Registre-se que, mesmo ponderando que a partir de 1998, o apelante passou a participar das atividades empresariais exercidas por sua família, nem aí, regularizar-se-ia referida cobrança. É que, tanto por ocasião do fato gerador quanto por ocasião da dissolução da empresa, que é a devedora originária, isto é, a devedora principal, o apelante não poderia assumir um papel que nunca exercera, como sócio gestor. O que se verifica é que o apelante não atuou como dirigente, uma vez que não tinha nenhuma participação na sociedade devedora. Acresça-se que mesmo considerando as empresas que foram posteriormente criadas ou que ele veio, após atingir a maioria, a participar e dirigir, volto a dizer, nem assim, haveria como imputar-lhe responsabilidade tributária.

Nesta linha de raciocínio, concluo que é preciso haver um liame, um vínculo de responsabilidade para que se efetive o redirecionamento. E, ainda que superada essa objeção, estar-se-ia diante do instituto da prescrição para o redirecionamento da execução, porquanto tendo ocorrido a citação por edital em 07.03.2006, o pedido de redirecionamento apenas foi formulado, em 23.03.2015, muito tarde e distante do prazo quinquenal (art. 174 do CTN).”

Embora respeitável, apenas com ele não concordo, o que faço com base nas seguintes justificativas.

Em primeiro lugar, o referido julgado tido como paradigma não afastou a responsabilidade solidária de pessoa física em grupo econômico. Apenas era objeto de decisão se a pessoa física cuja ilegitimidade se buscava reconhecer, por ser menor de idade ao tempo do fato gerador, poderia ser excluída da lide. E a resposta foi positiva no sentido de que o menor não poderia ser responsabilizado porque não tinha capacidade civil. Seguindo no julgamento, decidiu a turma que, a partir de 1998 quando atingiu a maioridade, não se poderia imputar responsabilidade ao mesmo porque, para a responsabilização da pessoa física é exigida a atuação como sócio administrador da sociedade devedora. Para tanto, seria o caso de buscar a via do redirecionamento, fato que, no caso não seria possível, devido ao fato de ter havido prescrição (mais de 5 anos entre a data da citação e o pedido de redirecionamento). Significa dizer que não foi estabelecida a tese de que pessoa física não pode ser responsável solidária em grupo econômico, apenas que pessoa física, **menor de idade ao tempo do fato gerador**, não pode ser responsabilizável em grupo econômico porque não detinha capacidade civil.

Ocorre que essa premissa genérica foi utilizada nos julgamentos seguintes como orientação da Corte. Por todos eles, o julgamento da AC 592053-PE, 12/3/2019:

“Esta Quarta Turma, em rito de turma ampliada, pacificou entendimento no sentido de não incluir pessoa natural como integrante de um grupo econômico de fato, vejamos: (...)

4. A Quarta Turma desta Corte, em sua composição ampliada, quando do julgamento da AC 587910-PE, firmou o entendimento de que pessoa física não pode integrar grupo econômico de fato e, por essa razão, não poderia ser responsabilizada solidariamente por débitos de pessoa jurídica pertencente a conglomerado econômico. Em casos desse jaez, a pessoa natural só poderia ser responsabilizada como corresponsável e mediante redirecionamento, pela prática de ato ilícito na gestão da sociedade empresária devedora.” Destacou-se.

Na verdade, acredito ter havido errônea indicação do precedente (AC 587910/PE), quando deveria ter sido o AI 142.386/PE, Rel. Des. Rubens Canuto e redator para acórdão Des. Lázaro Guimarães, 13/12/2016, decidido apenas um dia depois, já que o julgamento agora referido é que realmente foi o leading case para a tese inaugurada pelo TRF 5 sobre o assunto da pessoa natural não ser responsabilizada em grupo econômico, apenas por redirecionamento típico do art. 135, III, do CTN. Confira-se a partir da ementa:

“PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. AGRAVANTE MENOR DE IDADE À ÉPOCA DO FATO GERADOR. CITAÇÃO POR EDITAL DA EMPRESA OCORRIDA EM 07.03.2006. PEDIDO PARA REDIRECIONAMENTO FORMULADO EM 23.03.2015. ILEGITIMIDADE PASSIVA DO AGRAVANTE, TENDO EM VISTA A AUSÊNCIA DE CAPACIDADE CIVIL. PRESCRIÇÃO PARA O REDIRECIONAMENTO. AGRAVO DE INSTRUMENTO PROVIDO.

1 - O agravante sustenta a ilegitimidade passiva para responder solidariamente por débitos fiscais cujos fatos geradores ocorreram quando ainda era menor de idade, bem como postula pelo reconhecimento da prescrição para redirecionamento da execução fiscal.

2 - Verifico que a pessoa física quando da incidência do fato gerador do tributo era menor, desse modo, não tinha responsabilidade tributária em relação à referida cobrança. Portanto, a consequência lógica é que, não tendo vínculo, não tendo ligação com a obrigação, não podendo praticar atos da vida civil, a não ser como menor absolutamente incapaz por meio de seus representantes ou participar depois de relativamente incapaz com assistência de seus representantes, resulta inviável a atribuição de responsabilidade ao agravante por uma obrigação, quando ausente elemento essencial para a relação jurídica: a capacidade civil.

3 - Registre-se que, mesmo ponderando que a partir de 1998, o agravante passou a participar das atividades empresárias exercidas por sua família, nem aí, regularizar-se-ia referida cobrança. É que, tanto por ocasião do fato gerador quanto por ocasião da dissolução da empresa, que é a devedora originária, isto é, a devedora principal, o agravante não poderia assumir um papel que nunca exercera, como sócio gestor. O que se verifica é que o agravante não atuou como dirigente, uma vez que não tinha nenhuma participação na sociedade devedora. Acresça-se que, mesmo considerando as empresas que foram posteriormente criadas ou que ele veio, após atingir a maioridade, a participar e dirigir, volto a dizer,

nem assim, haveria como imputar-lhe responsabilidade tributária. 4 - Nesta linha de raciocínio, concluo que é preciso haver um liame, um vínculo de responsabilidade para que se efetive o redirecionamento. E, ainda que superada essa objeção, estar-se-ia diante do instituto da prescrição para o redirecionamento da execução, porquanto tendo ocorrido a citação por edital, em 07.03.2006, o pedido de redirecionamento apenas foi formulado, em 23.03.2015, muito tarde, e distante do prazo quinquenal (art. 174, do CTN). 5 - Agravo de instrumento provido”.

Por oportuno, transcrevo o voto de cada um dos julgadores, a partir do que se pode compreender a controvérsia e a tese levantada na análise de um caso concreto. Esse sim o que deve ter criado a premissa e não aquele outro antes anunciado. Mas mesmo assim, só pelo assunto, já se vê que não poderia ser assim criada a tese jurídica quando dizia respeito à situação extremamente casuística. Mas sigamos com os fundamentos do acórdão:

O EXMO. SR. DESEMBARGADOR FEDERAL LÁZARO GUIMARÃES: Sr. Presidente, a questão aqui, neste julgamento, é do posicionamento do entendimento quanto à desconsideração da personalidade jurídica adotada pelo desembargador Rubens de Mendonça Canuto Neto e aquele que adoto e já expressei aqui. Sua Exa. Entende quanto a uma unicidade originária, o que, na verdade, parece-me, data máxima vênua, que não se ajusta ao tratamento que a ordem jurídica nacional dá à desconsideração da personalidade jurídica. É, e eu já disse isso aqui, algo que constitui a essência do próprio regime sistema (sic) econômico capitalista, a separação entre a pessoa física, pessoa jurídica, e as hipóteses fechadas de responsabilidade da pessoa física, o sócio, em relação às obrigações da pessoa jurídica. Então, vejam bem, vou-me ater ao caso. Em primeiro lugar, parece-me que a pessoa física que, quando do fato gerador do tributo, era menor não tem responsabilidade em relação à cobrança desse tributo. Mas vamos adiante. A pessoa física que, quando da dissolução dessa empresa, que se deu no caso, e eu indaguei por isso, era menor, não pode ser responsabilizada em relação a essa obrigação, não tem vínculo, não tem ligação com essa obrigação porque não poderia praticar atos da vida civil, a não ser enquanto menor absolutamente incapaz por meio de seus representantes, ou participar, depois de relativamente incapaz, com assistência de seu representante. Então, ele não tinha capacidade civil. Então, não pode ser responsabilizado por uma obrigação, ainda que, mais adiante, em 1998, tenha passado a participar das atividades empresariais exercidas pela sua família. Agora, o outro ponto, que me parece também relevante

para a solução desta questão, é que, tanto por ocasião do fato gerador, quanto por ocasião da dissolução da empresa, que é a devedora originária, a devedora principal. O (sic) apelante não era responsável, não era sócio, não era dirigente, não tinha nenhuma participação na sociedade devedora, nem nas que depois foram criadas ou que ele veio, posteriormente, após atingir a maioria a participar e dirigir, de modo, Sr. Presidente, parece-me que, para mim, com todo respeito e admiração que tenho pelo desembargado Rubens de Mendonça Canuto Neto, esse jovem que veio dinamizar o trabalho do nosso Tribunal, as nossas atividades, realmente vou discordar.

O EXMO. SR. DESEMBARGADOR FEDERAL EDILSON PEREIRA NOBRE JÚNIOR: Penso que, como ele não era sócio da Bahia Mecanização, não se poderia aplicar o Art. 135 do Código Tributário. O que poderia dar azo a, a meu sentir, é o Art. 124, I. No próprio direito trabalhista aqui referido, o Tribunal Superior do Trabalho, em súmulas, limita esse alcance naquela solidariedade constante na CLT. Penso em adotar aqui o que o Superior Tribunal de Justiça entende para o interesse comum do grupo econômico, pedindo vênias a Sua. Exa., o Relator, que seria uma atuação na atividade que decorreu o fato gerador. E essa situação, a meu ver, não restou demonstrada. O outro ponto seria o da prescrição. Até conto aqui a dissolução como sendo em 2006 - e acho que se pode questionar que a dissolução ocorreu em 2006 com a citação por edital. Se houve requerimento da citação em 2015, penso que já estaria fora desse tempo.

O EXMO. SR. DESEMBARGADOR FEDERAL RUBENS DE MENDONÇA CANUTO NETO (RELATOR): Voto no sentido do reconhecimento do grupo econômico, entendendo ainda que não há que se falar em redirecionamento. Uma vez reconhecida a existência de um grupo econômico, aqueles que o compõem são considerados como um todo, um devedor único, de modo que não há que se falar propriamente em redirecionamento do feito para inclui-los no polo passivo, instituto destinado a trazer para a execução quem tem responsabilidade sem obrigação. Em caso de co-obrigado tributário, por formação de grupo econômico (de fato ou de direito) basta a adoção das medidas constritivas em seu desfavor, considerando que se trata de um membro do devedor já citado. É de se considerar, ainda, que a interrupção da prescrição em relação ao devedor originário originalmente executado também produz efeitos em relação ao co-obrigado.

O EXMO. SR. DESEMBARGADOR PAULO ROBERTO DE OLIVEIRA LIMA: (...) Penso que há duas discussões aqui que são completamente diferentes. Uma a respeito de entender-se que essas várias empresas, a que se extinguiu, Bahia Mecanização,

e outras tantas que ainda existem, inclusive a última, a que o eminente relator mais se referiu, Qualigrif. Que são empresas recentes e que teriam sido criadas com uma dimensão, e, aos poucos, essa dimensão foi aumentando, a tese da Fazenda Nacional, que elas todas compõem um grupo econômico, e que, portanto, esse grupo econômico deve ser responsabilizado pelos valores devidos pela primeira empresa. Só que essa discussão, que foi objeto maior do voto do eminente relator, não foi objeto de divergência até onde senti. Os três reconhecem a existência do grupo econômico, e não me parece esteja sendo discutido neste agravo se há ou não um grupo econômico. Discordo de quem disse (...) que a diferença entre redirecionamento ou grupo econômico era jogo de palavras. Não é. São entidades completamente diferentes, sujeitas a disciplinamentos absolutamente diferentes. Penso que, quando se reconhece a existência de um grupo econômico, há uma ampliação da sujeição passiva, e se entende que o executado não é só a empresa originalmente inserida na condição de executada e passa a ser todo o grupo econômico, e não é o caso de redirecionamento, ainda que se use, na linguagem do dia-a-dia, referência a redirecionamento, de redirecionamento não se cuida, e, portanto, penso que isso influi na questão da prescrição, e, até aí, eu acompanharia todo o raciocínio do eminente relator. Agora, eu começo a me afastar do raciocínio do relator, e me parece que é neste ponto também que a douta maioria se afastou, quando se insere dentro do contexto de um grupo econômico uma pessoa física. Na minha visão, a formação de um grupo econômico, principalmente um dessa natureza com que estou tendo contato, e já tive processos onde o mesmo grupo era discutido, devendo haver em todas as Turmas, não sendo essa a única execução que eles têm, mas mesmo que eu tivesse tido contato com a matéria no momento atual, o que se diz é que há uma empresa, ou mais de uma, deficitária, e é quase sempre isso que diz a Fazenda, e é quase isso que há de fato, e outras tantas que são privilegiadas, que recuperam, que se utilizam da riqueza daquela que se deixou à míngua, para que ficasse como responsável pelos tributos, sem poder pagá-los, e outras tantas empresas ficassem numa situação superavitária sem dever tributo. Mas, se é assim, e assim é, porque se inclui uma pessoa física, se o patrimônio das pessoas jurídicas seriam o suficiente para responder e, no voto do eminente relator, voltando a essa Qualigrif, falou-se me várias inclusões, através de subscrição de ações, integralização de capital, de transferência de imóveis, o que faz presumir, penso eu, que o conjunto dessas empresas, não sei, teria lastro financeiro para responder pela execução. Mas aí vem a questão da pessoa física. A pessoa física do sócio, acho que não pode fazer parte de grupo econômico. Na minha cabeça, não.

Na minha cabeça, a pessoa física do sócio, aí é o caso de redirecionamento. Preciso tomar essa pessoa física, verificar o que ela fez, olhar se ela agiu contra a lei, qual foi o ato ilegal que ela praticou ou o primeiro deles, a justificar pelo princípio da actio nata o redirecionamento, ver se o redirecionamento foi feito ou não, enfim, não me impressiona o argumento de que qualquer pessoa de quem se peça ou contra quem se peça o redirecionamento se era ou não diretor ou sócio à época do fato gerador do tributo. Para mi, isso é absolutamente irrelevante. Vejo se discutir aqui se o responsável tem que sócio e dirigente da empresa ao tempo da data do fato gerador. Não tem. Absolutamente, não tem que ser. A pessoa física do redirecionado tem que ter sim poderes gerenciais ao tempo em que houve a transgressão. Quando houve a extinção irregular, teria que ser diretor ou gerente da empresa. A devedora original, pelo que foi dito, extinguiu-se ainda com o agravante menor. Então, embora a responsabilidade tributária não dependa da capacidade civil, e nisso o relator tem toda razão, mas a responsabilidade por infração depende da maioridade, e seria, se disso se cuidasse, de caso de redirecionamento. Só pode existir o redirecionamento à pessoa física do sócio, se o sócio tiver agido com excesso de poderes ou cometido a ilegalidade, e, aí, a responsabilidade por infração depende da capacidade civil. Não vejo como atribuir ao menor uma responsabilidade tributária por infração de cometimento de ilegalidade. Ele teria responsabilidade sim, se ele, ainda incapaz, praticou negócio jurídico, como o exemplo muito bem dado pelo eminente relator, recebe uma doação, recebe uma herança, ganha na loteria, e, ainda eu menor, ele teria realizado um fato gerador e responderia por ele, mas dentro da legalidade e não atribuir-se a responsabilidade a partir da premissa de um comportamento incompatível com a lei de regência. Então, não foi em face da extinção da Bahia Mecanização, que ele poderia ter sido responsabilizado. Aliás, pelo que vi, não houve redirecionamento contra ele. O que houve foi uma inclusão na condição de integrante de grupo econômico. Essa mescla de pessoa física com pessoa jurídica dentro de grupo econômico não consigo enxergar. Só consigo enxergar a da pessoa física se alguma pessoa jurídica, das que compõem o grupo, houvesse se extinguido irregularmente, quando se configuraria a responsabilidade pessoal da pessoa física que a gerenciava. E eu procurei, durante todo o voto do relator, identificar qual seria a ilegalidade que o agravante teria cometido. (...) Quanto ao grupo econômico, penso que há razões de sobra, e V. Exas. As alinhou, e não há divergência quanto a isso, e não vejo sequer necessidade, sinceramente, amenos que eu tivesse uma soma dos patrimônios, de se verificar o porquê da responsabilidade da pessoa física. Sei que,

às vezes, nos incomoda a ideia de que alguém possa ter manobrado de uma maneira ou de outra e se saído bem, digamos assim, mas isso é uma decorrência natural da personificação das entidades. Penso que seria um mal se acabar com a figura da pessoa jurídica, porque foi a ficção da pessoa jurídica que permitiu o desenvolvimento das sociedades capitalistas, e aí tem de se conviver com esse tipo de coisa ou se acaba. (...) Peço vênia ao eminente relator para acompanhar a douta maioria, porque não vi, nem na sustentação oral, nem no voto, a demonstração da responsabilidade pessoal, qual foi a transgressão que o agravante cometeu, para a partir dali, montar a sua responsabilidade pessoa e aferir, inclusive, eventual prescrição.

*O EXMO. SR. DESEMBARGADOR FEDERAL IVAN LIRA DE CARVALHO: (...) Reforço que não se nega a distinção entre capacidade civil e capacidade tributária e que uma independe da outra, como bem disse o relator e como está no Código Tributário Nacional. A divisão da matéria foi muito bem feita pelo Desembargador Paulo Roberto de Oliveira Lima no que diz respeito aos temas que povoaram inicialmente o julgamento e o que resta a ser apreciado agora nesta Turma Ampliada. Concordo integralmente com o arcabouço do voto do Desembargador Paulo Roberto de Oliveira Lima, lembrando que, recentemente, na nossa Turma de origem, no dia 15/09/2016, officiei como relator na apelação cível nº 579.829 e, na ementa, há uma parte em que destaco assim (Lê): ‘Somente é autorizada o redirecionamento da execução fiscal quando demonstrada a prática pelo sócio de ato ou fato eivado de excesso de poderes ou de infração da lei, contrato ou estatutos, com base no art. 135, III do Código Tributário Nacional, o que não ficou comprovado nos autos’. Nesse particular, discordo um pouco do Desembargador Paulo Roberto de Oliveira Lima quando ele diz que não houve redirecionamento. Tenho uma visão diferente de redirecionamento. **O direcionamento é a busca pelo tentáculo do Estado, caracterizado no Judiciário de ‘apanhar o devedor’, quer seja em matéria tributária, em matéria civil ou qualquer outra. Ou seja, do demandado, se não é possível fazê-lo com esse foco inicial, o campo de atuação do Judiciário, dessa mão longa do Estado, é redirecionado, independentemente de ser prática de infração tributária ou de infração extratributária, civil de ordem geral, que permita, por exemplo, a desconsideração da pessoa jurídica, tema que não é da essência deste julgamento, e aqui vai apenas obter dictum. Então, penso que é um redirecionamento que é cabível se existir a prática de ato infracional eivado desses elementos que eu acabei de pontuar. Não o sendo, não é razoável que se faça, além do que, no caso concreto, estar-se-ia diante de um processo de inviabilidade temporal da reconstituição desse direito de cobrar***

o tributo. (...) o fato gerador seria o não pagamento de imposto de renda pessoa física e de CCSL, e o fato gerador teria ocorrido de 1994 a 1996, época em que o apelante ainda era menor de idade. Então, fazer-se essa constituição do crédito tributário depois do lapso dos cinco anos é algo que não se compadece com o direito posto. (...)”

Assim, a partir dos fatos objeto dos julgamentos referidos é possível concluir que os acórdãos paradigma que iniciaram a tese de que pessoa física não poderia ser responsabilizada solidariamente em grupo econômico (art. 124, I, do CTN), mas apenas no art. 135, III, do CTN, partiram da premissa de analisar um caso concreto em que a pessoa jurídica executada (Bahia Mecanizada) ainda dispunha de bens e a Fazenda havia conseguido a decisão de grupo econômico que envolvera o agravante, a executada e a atual empresa do grupo a Qualigraf. Por outro lado, o agravante era menor tanto ao tempo dos fatos geradores quanto na época da dissolução irregular da pessoa jurídica executada, mas há referência a pagamento do imposto de renda pessoa física, de modo que não há condições de saber como era esse grupo econômico ou o teor da execução apenas pela leitura do acórdão, a fim de ver no que se assemelhava ao presente caso. Só por isso já fica afastada a aplicação do precedente, penso.

Em segundo lugar, estabelecer, genericamente, que a pessoa física não pode ser responsável solidário em grupo econômico é entendimento que leva ao absurdo e, por isso, há de ser afastado. Trata-se de argumento ab absurdum porque a premissa de um grupo econômico é que mais de uma empresa esteja sob o comando central e as empresas agem dentro do norte por esse comando estabelecido. Esse norte é dado por uma ou mais pessoas físicas. Aliás, essa(s) pessoa(s) física(s) controladora(s) muitas vezes te(ê)m patrimônio em detrimento da pessoa jurídica, tanto isso é verdade quanto o CPC no art. 133, §2º, estabeleceu a possibilidade da desconsideração da pessoa jurídica inversa, o que se dá exatamente quando a sociedade tem bens e a pessoa física, nada, nas execuções intentadas contra esta.

Na hora que acontece a declaração de grupo econômico, dentro de seus requisitos, a consequência é a solidariedade, na forma do art. 125 do CTN, ou seja, não se identifica se a pessoa é A ou B, se é física ou é jurídica, se uma dívida é solidária todos respondem por ela, então não se tem os limites formais do processo, por meio do qual não se pode alcançar o patrimônio desse ou daquele devedor. Todos são chamados para fazer frente à dívida, ocasião em que se admite a defesa. Fazem-se, ademais, as decisões executivas de urgência usualmente utilizadas pelos juízes (penhoras eletrônicas de dinheiro, de matrícula de imóveis, de transferência de veículos, dentre outros), por meio das quais será possível visualizar onde se encontra o dinheiro, como o grupo fez circular o patrimônio, de forma a

permitir ao Judiciário a constrição para pagamento dos débitos. Se houver, a priori, a exclusão da pessoa física como responsável de grupo econômico, a primeira coisa que os empresários farão será constituir vários grupos econômicos dentro do mesmo grupo, agindo de modo a que haja pessoas físicas íntegras que não se metem nas irregularidades e não gozam da gestão social para a eles transferir todo o patrimônio e o dinheiro obtido indevidamente, deixando as demais com todas as dívidas e lesões ao fisco e a credores. Se ele só responderia/responderá se tiver agido com excesso de poderes, infração à lei (societária) ou ao contrato social, esse sócio ileso, íntegro, ficará a salvo de qualquer constrição. Extremamente perigosa a condução de uma jurisprudência por esse caminho. Não se quer jamais macular a regra mater do regime capitalista: ficção jurídica da sociedade e sua independência frente à pessoa física, como referido no voto do Des. Paulo Roberto de Oliveira Lima (“*foi a ficção da pessoa jurídica que permitiu o desenvolvimento das sociedades capitalistas*”), mas, quando essa sociedade é usada indevidamente, sobretudo para lesar credores, mediante desvio de finalidade e/ou confusão patrimonial, há de haver a intervenção estatal sim, até mesmo para impor a equivalência das sociedades, pois não seria justo um grupo fraudulento sonegador de tributos concorrer com um grupo econômico pagador de suas obrigações. Justifica-se, plenamente, a atuação estatal, no caso, pois.

O Judiciário precisa ficar atento à realidade social, precisa se colocar à vanguarda dos acontecimentos, mesmo porque a lei não consegue acompanhar todas as inovações e as criações das mentes iluminadas do mundo do crime, do mundo societário. Assim, é de ser afastada essa interpretação que, de antemão, repila legitimidade à pessoa física em responsabilidade solidária de grupo econômico.

6. DIRECIONAMENTO. REDIRECIONAMENTO. TÍPICO E ATÍPICO. REDIRECIONAMENTO DE GRUPO ECONÔMICO

Voltando ao assunto redirecionamento do feito executivo para alcançar componentes do grupo econômico pessoas físicas ou jurídicas, a doutrina usualmente não declina essa nomenclatura direcionamento, redirecionamento. É assunto que vem ganhando corpo na prática forense, sujeitando a nomenclaturas distintas, muitas vezes não descendo a miúdo nas minúcias que só a experiência do foro executivo permite ao julgador perceber. Na jurisprudência igualmente há utilização diversa, inclusive como visto no acórdão do TRF5, na AC 142.386/PE, em que o Des. Paulo Roberto de Oliveira Lima faz questão de atestar a diferença entre redirecionamento e grupo econômico, no sentido de que o primeiro se dirige ao mau-gestor do art. 135, III, do CTN e o segundo à pessoa do art. 124, I, do mesmo diploma legal, enquanto o Juiz Convocado Ivan Lira de Carvalho considera

direcionamento o ato de “apanhar o devedor” e o redirecionamento o ato de voltar a execução contra outra pessoa, como no caso da desconsideração da pessoa jurídica.

Tenho para mim que o direcionamento é realmente a distribuição da execução fiscal para o principal obrigado, o devedor, o contribuinte. E o redirecionamento; o voltar da execução para um responsável que pode ser pessoal, subsidiário/supletivo ou solidário.

Aliás, a jurisprudência também, fala muito em redirecionamento da execução fiscal, referindo-se ao art. 135, III, do CTN e que se dá em sua maioria em relação a empresas devedoras e seus sócios, numa relação direta pessoa jurídica-pessoa física do sócio administrador. Poderíamos falar em **redirecionamento típico** para essa hipótese, que é também a mais recorrente na prática executiva e a que referiu o eminente Des. Paulo Roberto, do art. 135, III, do CTN. Sobre o assunto, pende no STJ a decisão sobre redirecionamento em caso de dissolução irregular da sociedade, que é o Tema Repetitivo 981, que irá decidir se a execução pode ser dirigida para o sócio administrador que esteja ao mesmo tempo presente ao fato gerador e à dissolução irregular; ou, para o sócio administrador apenas na data da dissolução irregular ou sua presunção de ocorrência (Súmula 435/STJ), tendo sido concluído o julgamento repetitivo apenas sobre a contagem do prazo de prescrição para o redirecionamento aos representantes (REsp 1.201.993).

Retomando, o termo genérico “redirecionamento”, um sentido *lato*, também pode ser cunhado para as demais hipóteses de voltar a execução contra todo tipo de responsável, na medida de sua responsabilidade legalmente instituída. Um **redirecionamento atípico**, pelo qual se tem o redirecionamento para as demais espécies de responsáveis ou os pessoais ou os subsidiários ou os solidários. Seria o sentido utilizado, em parte, pelo Juiz Convocado Ivan Lira no retro citado acórdão paradigma. Quando se declara a existência de um grupo econômico, está-se a redirecionar a execução para alcançar todos os responsáveis, assim como quando se chama o sócio administrador que cometeu abusos na sua gestão para responder pelas dívidas da empresa. Igualmente quando se chama a empresa sucedida a responder pela empresa sucessora na sucessão empresarial. Tecnicamente, esse chamado é um redirecionamento, instituto que resulta no aumento dos devedores da execução, é dizer, do polo passivo.

Não há mal em que deixemos o termo redirecionamento ou redirecionamento típico para a hipótese de voltar a execução para o administrador faltoso, que, em regra, ocorre, quando dissolvida irregularmente (art. 135, III, do CTN), passando a adotar outras denominações, como redirecionamento atípico, até por se tratar de hipóteses mais raras de ocorrência prática, para as demais hipóteses

de extensão do polo passivo da execução, que se dá com os demais dispositivos legais, como o art. 124, I, 132, 133 e 134, todos da legislação tributária.

A questão é se, dada a autonomia da pessoa jurídica, haveria possibilidade de alcançar o patrimônio desses terceiros para a quitação das dívidas tributárias quando o(s) devedor(es) originário(s) não apresenta(m) capital para tanto, a despeito da condição financeira das outras pessoas jurídicas componentes do grupo econômico e mesmo de seus sócios. É dizer: redirecionamento atípico, como visto acima, para as pessoas jurídicas componentes do grupo que, usualmente, são as destinatárias de bens, o que se deu pelos gestores do grupo deliberadamente com o fim de proteger o patrimônio contra débitos, muitas vezes contraídos pelas demais pessoas integrantes do grupo de fato ou de direito.

Agora o importante é se ter em mente que, na condução do feito executivo, pode o juiz se deparar com 3 situações fáticas: grupo econômico, sucessão empresarial e/ou comercial e excesso de poder ou infração à lei. Então, nessas hipóteses, o olhar do julgador haverá de ser sensível para descobrir a complexidade do grupo, as relações das pessoas envolvidas, a fim de ir ao encontro do patrimônio capaz de responder pelas dívidas. Não raro, todo o patrimônio social é escondido ou é disfarçado, quando não é inexistente, pois, em geral, as empresas ruins, no mais das vezes, criadas como ‘bois-de-piranha’ nascem para morrerem devedoras do fisco, enquanto outras movimentam patrimônio adquirindo valores no mais das vezes incompatíveis com os declarados, escondendo-os em bens ou empresas de terceiros, não tão evidentes. O juiz da execução deverá olhar para o caso descrito e se perguntar onde está o patrimônio? Essa transferência foi regular? Quem são os possíveis responsáveis por essa movimentação de empresas e gestão das pessoas jurídicas? É possível falar em desvio de finalidade ou confusão patrimonial? Fazendo-as parte da execução, as empresas destinatárias dos bens poderão ser alvo das ações executivas de constrição, alcançando quem possa verdadeiramente responder pelas dívidas.

7. EFICÁCIA DO ABUSO DA PERSONALIDADE

A partir desse guia agora proposto numa interpretação sistemática da lei, da doutrina e da jurisprudência sobre a responsabilidade solidária de grupo econômico, a partir dos diversos casos de grupo econômico apresentados no dia a dia do foro executivo fiscal - de onde, aliás, partiram muitos dos precedentes do STJ sobre o tema, pois, como se viu advieram de Pernambuco, mais precisamente do Grupo Tenório -, é de ser analisado o alcance patrimonial dessas pessoas envolvidas.

Sob essa perspectiva, a eficácia do reconhecimento do abuso da perso-

nalidade jurídica com a correlata responsabilização solidária dos integrantes do grupo resultará em decisão de alcance do patrimônio de pessoas físicas e jurídicas envolvidas na atividade.

Como se viu, o efeito da declaração judicial do abuso da personalidade é tornar sem eficácia os atos praticados com alienação ou oneração de patrimônio (art. 137 do CPC). Significa dizer que eventuais gestões dos dirigentes de grupo econômico no sentido de dilapidar o patrimônio de determinadas empresas, componentes do grupo econômico, em detrimento de outras igualmente parte do GE, poderão ser alcançados judicialmente mediante decisão que declare a existência do abuso da personalidade. É muito comum serem eleitas empresas boas com lucros e pagamento regular de impostos e outras que já nascem para serem devedoras do fisco (parte boa e parte ruim dos grupos). Noutros casos, ocorre de o patrimônio existente não mais estar com as empresas do grupo, mas tenham sido destinados por atos privados e fraudulentos, como doação, cessão, usufruto, etc., às pessoas físicas próximas dos sócios gestores, como filhos, esposas/companheiras até mesmo para pessoas estranhas e que são, na verdade, usadas para a finalidade – popularmente chamados de “laranjas” -, sempre no afã de blindar o patrimônio do grupo. E, finalmente, muitas vezes o patrimônio foi transferido para pessoas que aparentemente não fazem parte do grupo econômico de direito, descobrindo-se após o descortinar das operações a relação que esses terceiros seriam pertencentes a um grupo econômico de fato, de modo que o ato judicial que atestar a desconsideração da personalidade poderá alcançar o patrimônio ali identificado.

Em tema tributário, aliás, esse avançar sobre as pessoas físicas e jurídicas detentoras do patrimônio societário faz parte da regra que estabelece ao fisco a prioridade de negar atos privados para desnaturar o sujeito passivo do tributo. Nada mais é do que aplicação do art. 123 do CTN, segundo o qual “as convenções particulares relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos não podem opostos à Fazenda Pública para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”.

Considero que se a fazenda pública, no exercício de seu poder de autoexecutoriedade dos atos administrativos, detectar ações dessa natureza, irá investigar e apurar o delineamento das operações, identificando o modus operandi do grupo. No entanto, repito, caberá ao juízo da execução fiscal em que o assunto vier a ser apresentado efetivar a declaração de ineficácia mediante desconsideração da personalidade jurídica por abuso ou desvio de finalidade, na forma do art. 50 do CC e do art. 137 do CPC.

Sobre o alcance pelo fisco do patrimônio escondido nos grupos econômicos para fins de responsabilização tributária, achei muito oportuna e elucidativa

a explicação inserta no referido Parecer Normativo COSIT/RFB 4/2018, o qual declama a possibilidade de, administrativamente, ser efetivado. A mim me parece que a declaração de ineficácia dos atos particulares somente pode se dar mediante a decisão judicial de reconhecimento do abuso, inclusive mediante oitiva dos envolvidos no incidente de desconconsideração, mas a lição ali abrigada é relevante na explicitação das diferentes formas de alcançar o patrimônio quando há abuso da sociedade, detalhando ser **direta, inversa ou expansiva**. Confirmam-se os preclaros termos do documento:

“37. Na hipótese da responsabilidade tributária, há a aplicação do disposto no art. 123 do CTN, sendo o mais correto se dizer que a personalidade jurídica existente apenas formalmente não pode ser oposta ao Fisco, para fins tributários. Todavia, nada impede que os estudos relacionados à desconconsideração da personalidade jurídica sejam utilizados para o similar caso realizado pelo Fisco, nos termos do presente Parecer Normativo.

38. Desse modo, utilizando-se a mais moderna construção relacionada à desconconsideração da personalidade jurídica, pode-se dizer que há três efeitos da não oposição da personalidade jurídica formal ao Fisco: direta, inversa e expansiva. 38.1. Na direta, ocorre a clássica hipótese de desconconsideração da personalidade para responsabilizar os seus sócios. Deve-se ressaltar que não obstante a responsabilização solidária pelo inciso I do art. 124 do CTN não demandar que esse sócio seja necessariamente administrador, como ocorre com a responsabilização a que se refere o art. 135 do CTN, exige-se comprovação de sua ativa participação no ato vinculado ao fato jurídico tributário, incluído o ato ilícito a ele vinculado (vide item 15).

38.2. Na inversa, imputa-se a responsabilidade solidária àquela pessoa jurídica por ato cometido por sócio ou outra sociedade controladora ou coligada. Consta expressamente no ordenamento jurídico no § 2º do art. 133 do Código de Processo Civil. Ocorre quando a pessoa jurídica apenas existe para utilização da sua fictícia personalidade por sócios ou administradores para fins de cometimento de ato vinculado ao fato gerador, inclusive ilícito. É muito comum para o deslocamento de base tributável e/ou do patrimônio àquela pessoa jurídica. Segundo o STJ: (...)

3. A personalidade jurídica e a separação patrimonial dela decorrente são véus que devem proteger o patrimônio dos sócios ou da sociedade, reciprocamente, na justa medida da finalidade para a qual a sociedade se propõe a existir.

4. Com a desconconsideração inversa da personalidade jurídica, busca-se impedir a prática de transferência de bens pelo sócio para a pessoa jurídica sobre a qual detém controle, afastando-se momentaneamente o manto fictício que separa o sócio da sociedade para

buscar o patrimônio que, embora conste no nome da sociedade, na realidade, pertence ao sócio fraudador. (...)25

38.3. Na expansiva, a desconsideração não seria apenas para alcançar seus sócios formais, mas também aqueles ocultos, inclusive por intermédio de outras pessoas jurídicas (numa junção com a desconsideração inversa). É uma situação que ocorre, em regra, com os grupos econômicos irregulares. Segundo Denise Lucena:

Nestes casos (grupos econômicos de fato), a teoria da desconsideração expansiva da personalidade jurídica é de grande utilidade, uma vez que permite o alcance, não só das pessoas dos sócios que cometem a infração, mas também de outras empresas de que eles participem com intuito claro de fraudar o Fisco.²⁶

39. Desse modo, restando cabalmente comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluídos os ilícitos aqui tratados, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva.”

Portanto, a responsabilidade solidária de grupo econômico por interesse comum demandará a demonstração das hipóteses de abuso da personalidade jurídica (confusão patrimonial e desvio de finalidade) e resultará, uma vez haja decisão judicial que a reconheça, no alcance dos bens, de forma direta, quando se afasta a pessoa jurídica e alcança a pessoa física, inversa, quando o bem estiver com a pessoa jurídica e o sócio executado não tiver nada, ou expansiva, quando for necessário alcançar outros sócios, não formais, mais precisamente sócios ocultos e, porque não dizer também, sócios pessoas físicas ou jurídicas que venham a ser chamados a amparar o patrimônio desfalcado da pessoa executada.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

A sujeição passiva tributária no sistema brasileiro pode ser direta, quando compreende o contribuinte, que pratica o fato gerador, e o substituto tributário (destinatário legal do tributo), que é aquele a quem a lei estabelece a obrigação de pagar pelo fato gerador praticado por terceiro, e indireta, quando a lei transfere ao responsável, aquele que, sem praticar o fato gerador, está vinculado pela lei a ele, a obrigação de pagar o tributo, podendo excluir o contribuinte (responsabilidade pessoal – arts. 130 a 133 do CTN), excluir parcialmente o contribuinte (responsabilidade subsidiária ou supletiva – arts. 134 do CTN) e, finalmente, caminhar para ambos, mantendo o contribuinte e agregando o responsável (responsabilidade solidária – arts. 124, I e II, e 135 do CTN). Essa vinculação há de ser adequada à capacidade contributiva e ao respeito ao não confisco.

Admite-se a formação de grupos econômicos e o respeito ao patrimônio das pessoas jurídicas dele integrantes. Havendo, no entanto, abuso do direito caracterizado pela confusão patrimonial e/ou desvio de finalidade, o patrimônio das pessoas componentes do grupo poderá ser alcançado, pelo enquadramento na responsabilidade solidária por interesse comum previsto no art. 124, I, do CTN c/c art. 50 do CC.

O incidente de descon sideração da personalidade jurídica apenas será necessário quando a responsabilidade solidária for fundada no abuso da personalidade jurídica (art. 124, I, do CTN), porquanto na responsabilidade solidária com base nos arts. 134 e 135, III, do CTN não é necessário provar aqueles requisitos porque o fundamento da responsabilização é a infração ao contrato, à lei ou excesso de poderes.

A pessoa física pode ser responsável de forma solidária tanto nas hipóteses do art. 124, I, do CTN, quanto nos casos do art. 135, III, do CTN, bastando que haja demonstração do abuso das sociedades no caso de grupo econômico ou dos atos com excesso de poder e com infrações à lei e ao contrato praticados pelo sócio administrador.

A execução fiscal sempre iniciar-se-á contra o devedor originário, que é o direcionamento do feito executivo. Agora ela poderá se voltar, havendo redirecionamento, contra o sócio administrador (art. 135, III, do CTN), ou contra outra pessoa jurídica diferente do originário devedor vinculada por sucessão empresarial ou comercial (arts. 132 e 133, do CTN) ou contra um grupo econômico, caso provados desvio de finalidade e/ou confusão patrimonial que justifique a descon sideração da pessoa jurídica e, com isso, caracterize o “interesse comum” apto a habilitar a execução contra os componentes do grupo econômico, no que inclui aqui tanto as pessoas físicas quanto as jurídicas (art. 124, I, do CTN e art. 50 do CC).

A responsabilidade solidária de grupo econômico por interesse comum demandará a demonstração das hipóteses de abuso da personalidade jurídica (confusão patrimonial e desvio de finalidade) e resultará, uma vez haja decisão judicial que a reconheça, no alcance dos bens, de forma direta, quando se afasta a pessoa jurídica e alcança a pessoa física, inversa, quando o bem estiver com a pessoa jurídica e o sócio executado não tiver nada, ou expansiva, quando for necessário alcançar outros sócios, não formais, mais precisamente sócios ocultos e, porque não dizer também, sócios pessoas físicas ou jurídicas que venham a ser chamados a amparar o patrimônio desfalcado da pessoa executada.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Editora Forense, 2000, 1ª edição, p. 381.

FERRAGUT, Maria Rita. Jota, 2015. Disponível em https://www.jota.info/paywall?redirect_to=//www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/grupos-economicos-incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica-e-intervencao-de-terceiros-uma-abordagem-processual-que-nao-pode-mais-esperar-10092015. Acessado em 10/6/2020.

_____. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo: Noeses, 2013, p. 294.

MELLO. Celso Antônio Bandeira de. **Curso de Direito Administrativo**. São Paulo: Malheiros Editores, 2000, 13ª edição, pp. 362/363.

ROSA JR., Luiz Emygdio F. da. **Manual de Direito Financeiro & Direito Tributário**. Rio de Janeiro: Renovar, 1998, 12ª edição, p. 487.

SABAAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva, 2014, 6ª Edição, pp. 727/278.

Parecer COSIT/RFB 4, de 12/12/2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97210>. Acesso em 14/7/2020.