

A COBRANÇA DE DÍVIDA TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECONÔMICOS EM EXECUÇÕES FISCAIS – A VISÃO ATUAL DO STJ

André Elali

Professor Associado de Direito Tributário da UFRN. Mestre em Direito Político e Econômico pela Universidade Mackenzie e Doutor em Direito Público pela Faculdade de Direito do Recife, com Estágio e Bolsa de Pesquisa no *Max-Planck-Institut für Steuerrecht*. *Visiting Scholar* da *Queen Mary University of London* (2016). Pesquisador em *Law and Economics* na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa (2018). Ex-presidente da Comissão de Defesa do Contribuinte da OAB/RN. Membro do IBDT e da APET. Advogado.

Evandro Zaranza

Professor de Direito Tributário da UNI-RN. Mestre em Direito pela UFRN. Pós-graduado em Direito Tributário pelo IBET. Membro do IBDT. Advogado. Foi Subsecretário do Ministério da Economia (2021-2022).

Artigo recebido em 19.05.2023 e aprovado em 28.05.2023.

SUMÁRIO: 1 Grupos de sociedades: um panorama legislativo 2 O lançamento tributário na identificação de responsabilidade tributária 3 Responsabilidade tributária de grupos econômicos 4 Ponderações finais 5 Referências.

RESUMO: O presente artigo visa a examinar a atual jurisprudência do STJ em casos de cobranças de dívidas tributárias de grupos econômicos.

PALAVRAS-CHAVE: Grupos econômicos. Responsabilidade tributária. Lançamento.

THE COLLECTION OF TAX DEBT FROM ECONOMIC GROUPS IN TAX FORECLOSURES - THE CURRENT VIEW OF THE STJ

CONTENTS: 1 Groups of companies: a legislative overview 2 Tax assessment in identifying tax liability 3 Tax liability of economic groups 4 Final considerations 5 References.

ABSTRACT: This article aims to examine the current jurisprudence of the Superior Tribunal de Justiça in the cases of tax enforcement against economic corporate groups.

KEYWORDS: Economic corporate groups. Tax responsibility. Tax enforcement.

1 GRUPOS DE SOCIEDADES: UM PANORAMA LEGISLATIVO

A evolução da atividade econômica pode levar seus agentes a adotarem comportamentos que, objetivando maior eficiência empresarial, pela maximização de lucros, aumento de produtividade, redução de custos, originem conjuntos de sociedades empresariais, coordenadas por uma delas ou entre si, economicamente unidas, mas juridicamente distintas.

Grupos de sociedades, no Brasil, encontram regulamentação nos arts. 265 a 275 da Lei n. 6.404/1976, que prevê a caracterização jurídica quanto à sociedade controladora e suas controladas, 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. A regra, destarte, é a distinção da personalidade de cada sociedade e a separação patrimonial (art. 266 da Lei n. 6.404/1976).

Na forma do art. 269 da Lei n. 6.404/1976, tem-se também o grupo econômico de direito. O desrespeito à formalização prescrita, no caso, pode caracterizar o grupo econômico de fato. Entretanto, sempre haverá a necessidade de identificação de sócios ou acionistas em comum entre as empresas do grupo.

Ademais, o Decreto-lei n. 5.452/1943, que aprovou a Consolidação das Leis do Trabalho, também prescreve a regra à caracterização jurídica do grupo econômico equiparado a empregador, estabelecendo, no art. 2º, §§ 2º e 3º, que sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo

econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego.

Contudo, não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes.

Por sua vez, no âmbito da legislação tributária, a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil de n. 2.110, de 17 de outubro de 2022, dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das contribuições devidas a terceiros, administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil, prescrevendo, em seu art. 275, com suporte na CLT, que, no momento do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias, na forma do inc. I do *caput* do art. 136, serão cientificadas da ocorrência, e isso na hipótese, logicamente, de a autoridade tributária identificar elementos que demonstrem o nexo causal em relação ao fato jurídico tributário praticado.

O regulamento caracteriza o grupo econômico quando uma ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica (CLT, art. 2º, § 2º). Não caracteriza grupo econômico, por outro lado, a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes (CLT, art. 2º, § 3º).

Destarte, ainda no âmbito da Receita Federal do Brasil, é necessário destacar o Parecer Normativo Cosit n. 4, de 10 de dezembro de 2018, que estabelece parâmetros objetivos voltados a disciplinar a ação dos agentes públicos na correta aplicação da responsabilidade tributária por meio do abuso da personalidade jurídica, isto é, quando ocorrer desrespeito à autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única (“grupo econômico irregular”).

No parecer citado, interpreta-se que 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, pois, indiretamente, o fato gerador dos respectivos tributos, e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Porém, ressalva o parecer, de forma expressa, que não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.

Uma vez formalizados (grupos econômicos de direito), haverá conservação de personalidade de cada sociedade componente do grupo, garantindo-se também distinção de patrimônio. Cada sociedade será responsável pelos fatos jurídicos tributários que praticar¹. O sistema jurídico também prevê a formação de grupos econômicos de fato, é dizer, aqueles que não cuidaram de promover sua formalização enquanto grupo econômico.

A sociedade que se coloca no controle do grupo de direito ou de fato pode vir a praticar o fato gerador, chamando para si a responsabilidade tributária² e com isso despertar a necessidade de a autoridade tributária promover o lançamento tributário, dando início ao processo administrativo tributário de discussão da constituição da dívida. Caso a conclusão confirme o crédito tributário, tendo como sujeito passivo o controlador do grupo, a dívida será inscrita em dívida pública que, não sendo paga, ensejará execução fiscal, tendo no polo passivo da ação, na qualidade de devedor tributário, a sociedade controladora do grupo

1. “Já se adianta que os grupos econômicos formados de acordo com os Capítulos XX e XXI da Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em que há pleno respeito à personalidade jurídica de seus integrantes (mantendo-se a autonomia patrimonial e operacional de cada um deles), não podem sofrer a responsabilização solidária, salvo cometimento em conjunto do próprio fato gerador” (Parecer Normativo Cosit n. 4, de 10 de dezembro de 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>. Acesso em: 25 mar. 2023).
2. “Correta é a premissa de que o responsável tributário, sendo ele espécie de sujeito passivo da obrigação tributária, deve ser escolhido entre aquelas pessoas que possuem uma ligação jurídica com o fato descrito na hipótese de incidência da regra-matriz. Trata-se de uma limitação imposta pela Constituição Federal com a finalidade de assegurar a cobrança do tributo de maneira não confiscatória, devendo atender à capacidade contributiva” (cf. FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 34).

econômico (de direito ou de fato). Nessa hipótese, é necessária a caracterização da irregularidade³ do grupo econômico⁴.

Outra hipótese surge quando a autoridade tributária não identifica, no momento da prática do fato jurídico tributário, que a sociedade controladora agiu de forma irregular, isto é, quando não se verifica a posição da empresa como sujeito passivo tributário, portanto, não constitui o crédito tributário contra a sociedade controladora que praticou ato com irregularidade.

Nessa hipótese, o direito material a ser aplicado é aquele contido no art. 50 do Código Civil e o procedimento previsto é o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto nos arts. 133 a 137 do Código de Processo Civil. É esse, aliás, o tema principal do objeto deste estudo, analisando-se as decisões do Ministro Gurgel de Faria.

2 O LANÇAMENTO TRIBUTÁRIO NA IDENTIFICAÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal⁵ atribuiu à lei complementar a qualidade de espécie legislativa apta a tratar de matéria tributária no que diz respeito à estipulação

-
3. Em julgados diversos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais é possível identificar hipóteses exemplificativas de caracterização de grupos econômicos de fato, tais como identidade de membros na gestão, identidade do endereço, compartilhamento de estrutura física com escritório administrativo, identidade de prestador de serviços contábeis, procuradores em comum e que exercem poderes de gestão, operações de mútuos entre as sociedades que compõem o grupo.
 4. “Acreditamos ser irrelevante que o grupo econômico tenha sido juridicamente constituído, ou que a sua existência seja apenas factual, o que é relevante é o propósito para o qual se deu a criação de estrutura tendente à prática de atos de cooperação empresariais. Certamente em havendo confusão patrimonial, fraudes comprovadas, abuso de direito e má-fé com prejuízo a terceiros – credores privados ou públicos –, neste caso sim poder-se-á admitir a existência de planejamento tributário ilícito, impondo-se a solidariedade quanto à responsabilidade pelo recolhimento do tributo” (cf. GRUPENMACHER, Betina T. Responsabilidade tributária de grupos econômicos. In: QUEIROZ, M. E.; BENÍCIO JÚNIOR, B. C. [coord.]. *Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais*. São Paulo: Foco Fiscal, 2014. p. 65).
 5. CF: “Art. 146. Cabe à lei complementar:
 - I – dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;
 - II – regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;
 - III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:
 - a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes;

de normas gerais. Em tal contexto, o lançamento tributário é uma das matérias que devem ser tratadas por lei complementar, como também a sujeição passiva tributária. Portanto, cabe ao Código Tributário Nacional, e somente a ele, disciplinar o assunto.

O lançamento tributário tem por função formalizar⁶ o crédito tributário, conforme prescreve o art. 142 do CTN⁷, entendido como a verificação da ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinando a matéria tributável, o montante do tributo devido, identificando o sujeito passivo. O lançamento tributário⁸, gênero do qual o auto de infração é espécie, é ato administrativo vinculado que somente pode ser praticado por autoridade administrativa tributária⁹, logo, o sujeito passivo, qualquer que seja ele, não pratica ato de lançamento tributário¹⁰.

-
- b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;
 - c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.
 - d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239”.
6. “Lançamento, enfim, é ato de simplesmente conferir liquidez e exigibilidade ao crédito tributário, condição necessária para o exercício do direito de crédito tributário pelo ente público e, por outro lado, para que o contribuinte possa satisfazer o débito. Lançamento é formalização do crédito tributário” (cf. ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigação tributária: fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 80).
 7. CTN: “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.
 8. “Lançamento tributário, portanto, é o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária correspondente, identificar o seu sujeito passivo, determinar a matéria tributável, aplicando, se for o caso, a penalidade cabível” (cf. MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 126).
 9. “Entre as decisões tomadas pelo legislador brasileiro, nesse campo, revela acentuar o caráter privativo da realização do lançamento para as autoridades administrativas, o que implicaria admitir a impossibilidade do particular desincumbir-se dessa tarefa.” Adiante conclui: “A figura canhestra do ‘lançamento por homologação’ é mero disfarce que o direito positivo criou para atender ao capricho de não reconhecer, na atividade do sujeito passivo, o mesmo ato que costuma celebrar, de aplicação da norma geral e abstrata para o caso concreto” (cf. CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 13. ed. São Paulo: Saraiva, 2000. p. 369).
 10. No máximo, formaliza a obrigação tributária e antecipa o pagamento do tributo, como é o caso do lançamento por homologação, hipótese do ICMS, e, neste caso, após o exame

Uma vez praticado o fato imponible¹¹ pelo contribuinte, instaura-se entre este e o ente fiscal, sujeito ativo, liame que adstringe um ao outro e cujo conteúdo é a obrigação tributária¹², mas a obrigação tributária tem existência diversa daquela do crédito tributário¹³, embora dela decorra.

Após o surgimento da obrigação tributária, notadamente da obrigação tributária principal, torna-se imprescindível a prática do ato¹⁴ administrativo de lançamento tributário, sob pena de o crédito tributário jamais vir à tona, podendo inclusive operar-se a decadência tributária na hipótese de o lançamento tributário não ocorrer no prazo legal, acontecendo, assim, a extinção do crédito. O lançamento tributário, pois, é da classe dos atos administrativos *vinculados propriamente ditos*, é dizer, “aqueles de mais intenso condicionamento aos requisitos previamente estabelecidos pelo ordenamento, com escassa e residual liberdade de determinação do conteúdo das disposições normativas”¹⁵, visto que, do contrário, poderia descambar para o plano da criação de comportamentos legais, portanto, atuação legiferante.

da autoridade tributária, expressamente homologada (art. 150, *caput*, do CTN), ou ocorre a homologação tácita, pelo decurso do prazo de cinco anos (art. 150, § 4º, do CTN).

11. CTN: “Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”.
12. CTN: “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.
§ 1º – A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.
13. CTN: “Art. 139 – O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta.
Art. 140. As circunstâncias que modificam o crédito tributário, sua extensão ou seus efeitos, ou as garantias ou os privilégios a ele atribuídos, ou que excluem sua exigibilidade não afetam a obrigação tributária que lhe deu origem”.
14. Sobre a discussão doutrinária quanto à natureza do lançamento tributário, remetemos o leitor aos ensinamentos de Alberto Xavier, que reconhece o caráter de ato jurídico, partilhando da mesma opinião os autores Fabio Fanucchi, Luciano Amaro, Misabel Derzi e Paulo de Barros Carvalho. Contraopondo-se a essa orientação, segundo o autor, estão Ruy Barbosa Nogueira, Alfredo Augusto Becker, Antônio Roberto Sampaio Dória, Hugo de Brito Machado, Edvaldo Brito, Souto Maior Borges e Marco Aurélio Greco (cf. XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 45).
15. Cf. FREITAS, Juarez. *Discrecioniedade administrativa e o direito fundamental à boa administração pública*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009. p. 32. O autor realiza classificação do ato administrativo quanto à intensidade da subordinação à legalidade estrita em: (a) atos administrativos vinculados propriamente ditos; e, (b) atos administrativos discricionários,

A autoridade administrativa¹⁶ deve identificar o contribuinte que realizou o fato gerador e, se for o caso, identificar o responsável tributário, notificando-o do lançamento realizado para que possa impugnar, se assim desejar. Sem lançamento tributário não há crédito tributário constituído contra o sujeito tributário, ou seja, nunca foi declarado sujeito passivo. Também, se não houve respeito ao contraditório e ao exercício da ampla defesa no processo administrativo tributário, não há como, juridicamente, existir crédito tributário definitivamente constituído contra pessoa diversa do contribuinte, que não foi identificada como devedora da obrigação tributária; não é possível inscrever o crédito tributário em dívida ativa contra esse terceiro, não identificado como sujeito passivo, como devedor, como também esse terceiro, não contribuinte, não pode figurar no polo passivo da ação de execução fiscal¹⁷.

O STJ, reiteradamente, aponta esses cuidados que o legislador impôs. Veja-se, nesse sentido, o acórdão do REsp n. 1.873.394/PE¹⁸, em que foi relator o Ministro Gurgel de Faria, o qual externou a posição de que o “lançamento é ato privativo da autoridade tributária, de modo que o Poder Judiciário não pode adotar critérios e regimes jurídicos distintos daqueles que ensejaram a inscrição em dívida ativa para, ainda que com base em laudo pericial, proceder à constituição do crédito tributário, sob pena de violar a Constituição Federal e o CTN”.

sendo que neste últimos o agente administrativo pratica o ato mediante juízo de conveniência e oportunidade visando à melhor consequência em termos de objetivos públicos a serem alcançados.

16. “Assim, o exercício da competência para lançar o tributo corresponde a uma habilitação conferida ao Fisco pelo ordenamento administrativo-tributário, que se identifica com um poder-dever da Administração” (cf. BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999. p. 438).
17. “[...] o lançamento é manifestação de discordância entre o Fisco e o contribuinte, é indispensável que este último conheça as razões das imputações que lhe estão sendo feitas, até para que possa efetuar, de modo útil, a sua defesa, se for o caso” (cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Processo tributário*. 5. ed. São Paulo: Atlas, 2010. p. 78).
18. STJ, REsp n. 1.873.394/PE, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 06.10.2022, *DJe* 11.11.2022.

Destarte, o termo “sujeito passivo”¹⁹ é gênero do qual são espécies o contribuinte e o responsável²⁰. Sujeito passivo da obrigação tributária principal é, segundo o Código Tributário Nacional, “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária” (art. 121, *caput*), sendo que o contribuinte é aquele que pratica o fato jurídico tributário, ou, conforme o Código Tributário Nacional, tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (art. 121, I); já o responsável é contemplado pelo Código Tributário Nacional, quando sua obrigação decorre de expressa previsão legal, mesmo sem revestir a condição de contribuinte. O responsável tributário assim é identificado quando pratica fato que o vincula²¹ com a prática do fato jurídico tributário²².

-
19. “O art. 121 do CTN aponta apenas duas categorias de sujeito passivo: o contribuinte e o responsável. O estudo dos dispositivos acerca da última categoria revela que, em verdade, sob tal rubrica apresentam-se figuras diversas, com regimes jurídicos próprios. Daí ser o caso de se desdobrar a categoria do responsável *lato sensu* em responsável *stricto sensu* (este, responsável ‘por transferência’)” (cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. p. 141. [Pesquisas Tributárias, n. 17]).
20. FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 500-501.
21. Nesse sentido, afirma Luiz Antônio Caldeira Miretti que o legislador não pode escolher “a esmo” um responsável tributário, e que recebe limites claros da legislação, é dizer, o inciso II do art. 121 e o art. 128 do CTN (cf. MARTINS, Ives Gandra da Silva [coord.]. *Comentários ao Código Tributário Nacional*: arts. 96 a 218. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. v. 2, p. 237). Da mesma forma, Luís Eduardo Schoueri observa que, na responsabilidade tributária – tanto do substituto quanto do responsável *stricto sensu* –, aplica-se o art. 128 do CTN, que exige a existência de vínculo entre o responsável e o fato jurídico tributário (cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 506-507).
22. SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982. p. 91 e ss.

O responsável tributário²³ é hipótese de sujeição passiva indireta e divide-se em responsável tributário substituto²⁴ e responsável tributário *stricto sensu*²⁵. Vale reproduzir, a esse respeito, a lição de Luís Eduardo Schoueri:

No caso da responsabilidade *stricto sensu*, devem ser considerados *dois fatos distintos* (que podem ou não ser simultâneos, ambos descritos hipoteticamente pela lei): o fato jurídico tributário, que faz nascer a pretensão tributária em face de uma pessoa (normalmente, o contribuinte, mas pode até mesmo ser um substituto) e um outro fato jurídico, que desloca a obrigação para o responsável *stricto sensu* (solidariamente ou não). Ou seja: o surgimento da obrigação tributária para o último, conquanto dependa da concretização da hipótese tributária, não se esgota nela. Para que surja tal sujeição passiva, é necessária, além dessa ocorrência (que dará surgimento à obrigação tributária), a constatação fática da hipótese de responsabilização²⁶.

Exige a legislação tributária, nesse sentido, que ocorra a imputação da norma que prevê a hipótese de responsabilidade tributária *stricto sensu* ou por terceiro, à conduta praticada pelo indivíduo. Portanto, se a administração fazendária pretende responsabilizar qualquer daquelas pessoas previstas no CTN, deve promover a imputação da situação abstratamente descrita no Código à conduta praticada pelo indivíduo.

23. O Código Tributário Nacional prevê diversas hipóteses de responsabilidade tributária *stricto sensu* ou de transferência, conforme se vê da leitura dos arts. 129 a 137, é dizer, a responsabilidade tributária por transferência pode ser do tipo sucessão, que, por sua vez, divide-se em: imobiliária, pessoal e empresarial; do tipo de terceiros; e, do tipo por infração. Logo, o Código Tributário Nacional descreve de forma minuciosa as circunstâncias que, uma vez identificadas na conduta praticada pelo indivíduo, farão com que tal conduta seja jurisdicizada, assumindo, o indivíduo que praticou a conduta, a condição de responsável tributário por transferência.

24. “[...] é aquele que fica *no lugar* do contribuinte, afastando a responsabilidade deste” (cf. TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 261).

25. Ricardo Lobo Torres vai denominar de *responsável solidário* ou *subsidiário* (sucessores e terceiros), e cita Rubens Gomes de Sousa, que observa que a sujeição passiva indireta se apresenta sob duas modalidades, quais sejam, transferência e substituição, sendo que a responsabilidade tributária por transferência divide-se em: solidariedade, sucessão e responsabilidade (TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. 12. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005. p. 261).

26. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2023. p. 506.

Tal imputação dar-se-á, necessariamente, por meio do lançamento tributário, conforme preconiza o art. 142. Ocorrendo a imputação quanto à responsabilidade tributária, instaura-se, via de consequência, o processo administrativo tributário²⁷, permitindo, ao imputado, suposto responsável tributário, o exercício do contraditório e da ampla defesa²⁸⁻²⁹.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECONÔMICOS

No caso específico de grupos econômicos (de fato ou de direito), quando se evidencia irregularidade, mais especificamente por abuso de personalidade jurídica em que se afasta a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas em razão de uma sociedade controladora, também a confusão patrimonial com o intuito de fraudar o fisco credor, assim como a ocultação de sócios com

27. Nesse sentido, reproduz-se trecho de decisão proferida pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais: “TERMO DE RESPONSABILIDADE – O lançamento, conforme disciplina do art. 142 do CTN, é procedimento composto por várias etapas, dentre as quais, a de identificação do sujeito passivo; expressão empregada pela codificação tributária, no parágrafo único do art. 121, para designar ambos: contribuinte e responsável. Assim, o termo de responsabilidade tributária não é a peça despicinda do lançamento, mas sim instrumento formal de imputação da condição de sujeito passivo a pessoa diversa do contribuinte. RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS – Uma vez comprovado nos autos que os sócios, no exercício de seu poder de gerência, foram os agentes da conduta delitiva e dela pessoalmente tiveram proveito, deve ser imputada a responsabilidade tributária prevista no art. 135 do CTN” (CARF, Acórdão n. 103-23375, Terceira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes, Rel. Guilherme Adolfo dos Santos Mendes, j. 04.03.2008).

28. “[...] O contribuinte é identificado pela lei, de acordo com a conceituação estabelecida pelo art. 121, parágrafo único, I, do CTN. No entanto, o sujeito passivo indireto não é indicado pela lei, à medida que esta apenas indica o pressuposto de fato que possibilita a atribuição da responsabilidade tributária a alguém. Sendo assim, tal pressuposto deverá ser apurado mediante processo administrativo, do qual resultará uma decisão fixando um prazo para que ele possa se insurgir contra a imputação de ocorrência dos pressupostos de fato da responsabilidade tributária. Portanto, a apuração da responsabilidade tributária deve anteceder a inscrição da dívida” (cf. PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Da necessidade de apuração da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 211, p. 152, 2013).

29. “[...] Afinal, muitas vezes o processo administrativo – quando ocorre – é movido em face da pessoa jurídica, sem o envolvimento dos potenciais responsáveis tributários solidários; encerrado aquele processo, dá-se a inscrição na Dívida Ativa. A mera declaração da autoridade não pode suprir o direito ao contraditório e à ampla defesa daquele responsável” (cf. SCHOULER, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2023, p. 544).

objetivo de esvaziar o patrimônio da devedora principal, fundamenta-se no art. 124 do CTN para imputar à sócia controladora o dever do pagamento do tributo.

No âmbito do fisco federal, o Parecer Normativo Cosit n. 4, de 10 de dezembro de 2018, admite a responsabilização pelo pagamento do tributo com base no *interesse comum*³⁰ (art. 124, I, do CTN) suscetível de ocorrer quando a pessoa responsabilizada está vinculada ao fato jurídico tributário pela prática de ato lícito que gerou a obrigação tributária, como também por ato ilícito que a desfigurou³¹. Exemplificando, as hipóteses de ato ilícito consideram, dentre outros, o abuso da personalidade jurídica, em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas, mediante direção única e confusão patrimonial, com o objetivo de fraudar o fisco no recebimento do seu crédito.

Quanto a grupos econômicos, em tese, o fisco pode vir a imputar o dever de pagamento do tributo à sociedade controladora, procedendo assim, necessariamente, com o lançamento tributário, demonstrando o nexo causal da participação da sociedade com a prática do ato ilícito na situação vinculada ao fato jurídico tributário; notificada a sociedade controladora, agora sujeito passivo no lançamento, poderá exercer o contraditório e a ampla defesa no processo administrativo tributário que, após o trâmite completo, e, confirmado o

30. Maria Rita Ferragut afirma que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente vinculadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isso porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação (cf. FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade? Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomson-reuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>. Acesso em: 30 ago. 2021).

31. O objetivo deste estudo não é analisar o inc. I do art. 124 do CTN e a expressão “interesse comum”, bem como não se pretende criticar o Parecer Cosit n. 4/2018; portanto, remete-se o leitor ao artigo da autora Fabiana Carsoni Fernandes, cujo trecho transcrito demonstra a necessidade de investigar o tema: “Por isso, a Cosit, a despeito de acertar em relação a algumas das balizas interpretativas sobre o art. 124, inciso I – notadamente por reconhecer que o interesse comum não é meramente econômico e, ainda, por atestar que a expressão pode alcançar contribuintes e também responsáveis –, acaba, alfm, indo muito além do que esse dispositivo exprime” (cf. FERNANDES, F. C. Solidariedade por interesse comum [art. 124, inciso I, do CTN]: os trabalhos de Rubens Gomes de Sousa preparatórios do CTN e sua influência na compreensão do dispositivo. *Revista Direito Tributário Atual*, São Paulo, n. 50, p. 133-160, 2022. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/2143>. Acesso em: 30 mar. 2023).

lançamento com a constituição definitivamente do crédito contra a sociedade controladora, sofrerá inscrição em dívida ativa, caso não promova a extinção, extraindo-se a certidão da dívida ativa (CDA), que dará suporte probatório à ação de execução fiscal.

Na hipótese de não percorrer esse caminho e após a inscrição em dívida ativa, no curso da ação de execução fiscal, quando não se identificar patrimônio da contribuinte devedora, mas, após investigação mais detalhada, for verificada a existência de elementos que caracterizem a atuação irregular de sociedade controladora, não poderá o fisco, simplesmente, requerer a substituição da CDA para contemplar a sociedade controladora como codevedora.

Como se disse, o CTN exige que a autoridade tributária, e somente ela (art. 142), promova a constituição do crédito tributário e permita o contraditório e a ampla defesa no processo administrativo tributário. É esse, ressalte-se, o entendimento do Ministro Gurgel de Faria, conforme se infere do exame do AgInt no REsp n. 1.700.321/RJ³²: “A responsabilidade solidária em matéria tributária autoriza a autoridade administrativa a imputar a obrigação de pagar o tributo a qualquer um dos sujeitos passivos envolvidos na ocorrência do fato gerador, não havendo benefício de ordem”.

O caminho que resta ao credor, portanto, no curso da ação de execução fiscal, é instaurar o incidente de descon sideração da personalidade jurídica previsto nos arts. 133 a 137 do Código de Processo Civil vigente. É esse, também, o entendimento que o Ministro Gurgel de Faria adotou no REsp n. 1.775.269/PR³³, no AgInt no REsp n. 1.706.614/RS³⁴, no AgInt no REsp n. 1.866.138/SC³⁵ e no AgInt no REsp n. 1.941.136/AL³⁶. O trecho abaixo, da ementa do REsp n. 1.775.269/PR, demonstra a fundamentação dos casos jurídicos analisados:

32. STJ, AgInt no REsp n. 1.700.321/RJ, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 08.09.2020, *DJe* 16.09.2020.

33. STJ, REsp 1775269/PR, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 21.02.2019, *DJe* 01.03.2019.

34. STJ, AgInt no REsp n. 1.706.614/RS, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 21.09.2020, *DJe* 06.10.2020.

35. STJ, AgInt no REsp n. 1.866.138/SC, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 19.04.2021, *DJe* 06.05.2021.

36. STJ, AgInt no REsp n. 1.941.136/AL, Primeira Turma, Rel. Min. Gurgel de Faria, j. 13.06.2022, *DJe* 01.07.2022.

[...] O redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí por que, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de descon sideração da personalidade da pessoa jurídica devedora.

4 PONDERAÇÕES FINAIS

O sistema tributário brasileiro exige que sejam respeitadas as estruturas de controle do poder de tributar. A coerência do processo interpretativo é fundamental em Estados de Direito sérios. O tema da responsabilidade tributária é um dos mais complexos atualmente, merecendo ser reiterada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ao imprimir, de modo técnico, regimes jurídicos adequados para permitir a transferência de responsabilidades. As decisões do Superior Tribunal de Justiça apontam para o controle dos lançamentos abusivos e desprovidos de prova adequada.

Também os casos em que se tenta o redirecionamento das execuções fiscais demonstram que o Poder Judiciário há de evitar a violação sistemática, pelo Estado fiscal, do procedimento próprio a ser adotado e lastreado em provas válidas. O STJ tem proferido julgados reconhecendo a necessidade de instauração do incidente de descon sideração de personalidade jurídica da empresa controladora em grupos econômicos, quando, no redirecionamento de execução fiscal à pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, não foi identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, momento em que cabe ao fisco comprovar o abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil.

5 REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Amador Paes de. *Execução de bens dos sócios: obrigações mercantis, tributárias, trabalhistas: da descon sideração da personalidade jurídica (doutrina e jurisprudência)*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2003.

- BORGES, José Souto Maior. *Lançamento tributário*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- BORGES, José Souto Maior. *Tratado de direito tributário brasileiro: lançamento tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1981. v. 4, p. 234.
- CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. 3. ed. Tradução: A. Menezes Cordeiro. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2002.
- CALÇAS, Manoel de Queiroz Pereira Calças. *Sociedade limitada no novo Código Civil*. São Paulo: Atlas, 2003.
- CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 1996.
- CORREA, Walter Barbosa. O lançamento tributário e o ato administrativo nulo. *Revista de Direito Administrativo*, Rio de Janeiro, v. 126, p. 29-43, out./dez. 1976.
- FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. *Código Tributário Nacional comentado*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.
- FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade? Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>. Acesso em: 30 ago. 2021.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- GRUPENMACHER, Betina T. Responsabilidade tributária de grupos econômicos. In: QUEIROZ, M. E.; BENÍCIO JÚNIOR, B. C. (coord.). *Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais*. São Paulo: Foco Fiscal, 2014.
- MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 15. ed. São Paulo: Malheiros, 1999.
- PIMENTA, Paulo Roberto Lyrio. Da necessidade de apuração da responsabilidade tributária no âmbito do processo administrativo fiscal. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 211, 2013.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 11. ed. São Paulo: Saraiva, 2023.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012. (Pesquisas Tributárias, n. 17).
- SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1982.

TIPKE, Klaus. *Moral tributária do Estado e dos contribuintes (Bestuerungsmoral und Steuermoral)*. Tradução: Luiz Dória Furquim. Porto Alegre: Sergio Antonio Fabris Editor, 2012.

TORRES, Ricardo Lobo. Noção de sistema tributário. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva; NASCIMENTO, Carlos Valder do; MARTINS, Rogério Gandra da Silva (coord.). *Tratado de direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2011.

TORRES, Ricardo Lobo. *Tratado de direito constitucional financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: 2005. v. II.

XAVIER, Alberto. *Do lançamento: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

ZILVETI, Fernando Aurelio. *Obrigação tributária: fato gerador e tipo*. São Paulo: Quartier Latin, 2009.