

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET**

**AILIME PUREUR MACEDO**

**EXAME DE CONSTITUCIONALIDADE DO REDIRECIONAMENTO DE  
EXECUÇÕES FISCAIS: RESPONSABILIZAÇÃO DE EMPRESA PERTENCENTE  
A GRUPO ECONÔMICO**

**Porto Alegre, março de 2015.**

**INSTITUTO BRASILEIRO DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS - IBET**

**AILIME PUREUR MACEDO**

**EXAME DE CONSTITUCIONALIDADE DO REDIRECIONAMENTO DE  
EXECUÇÕES FISCAIS: RESPONSABILIZAÇÃO DE EMPRESA PERTENCENTE  
A GRUPO ECONÔMICO**

**Monografia apresentada como requisito  
parcial para conclusão de curso de  
Especialização em Direito Tributário do  
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários -  
IBET, visando à obtenção de título de  
especialista.**

**Porto Alegre, março de 2015.**

## RESUMO

O presente trabalho tem como objetivo analisar o instituto do redirecionamento de Execução Fiscal contra responsáveis tributários na forma com que vem sendo realizada atualmente, que prevê o simples chamamento do responsável tributário ao processo executório sem que contra ele tenha sido constituído o crédito tributário e fosse deferida, por conseguinte, fase de ampla defesa, o que somente ocorre na esfera administrativa pela desnecessidade de garantia do crédito tributário executado. Neste contexto, são analisadas as espécies de responsabilidade tributária bem como a sua relação com a legitimidade passiva para integral a Execução Fiscal. Posteriormente, o estudo analisa especificamente as hipóteses de redirecionamento para empresas pertencentes a mesmo grupo de sociedades, analisando os argumentos mais comumente utilizados para requerer esta responsabilização, estabelecendo os critérios para o deferimento de cada um. Por fim, examina-se como se trata atualmente a questão da prescrição para o requerimento do redirecionamento, propondo-se adequações a esta análise diante do pressuposto do processo administrativo que deve ser instaurado contra o responsável tributário, devedor novo.

Palavras-chave: redirecionamento – Execução Fiscal – grupo econômico – prescrição

## ABSTRACT

This paper aims to analyze the current method of redirection of Tax Enforcements from the taxpayer to other responsible for the tax credit provided by the Brazilian Tax Code. The current method preconditions just the requirement by the Tax Government and disregards the absence of possibility for the responsible to present his full defense without no warranty and when the Tax Revenue constitutes the tax credit (administrative instance). Given this, the paper studies the sorts of tax responsibility and the relationship between them and the figure of taxable person to the Brazilian Tax Code. After, we analyze specifically the situation of when the responsible for the tax credit is another company that composes a group of companies: the legal requirements for this kind of responsibility, considering even the disregard doctrine. Finally, the paper approaches the limitation period for this requirement for redirection, proposing a new start term considering the need for assess the tax responsible separately from the taxpayer.

Key-words: redirection – Tax Enforcement – group of companies – limitation period

## SUMÁRIO

<b>Introdução.....</b>	<b>06</b>
<b>1. O critério de sujeição passiva da obrigação tributária e responsabilidade.....</b>	<b>08</b>
<b>1.1. Espécies de responsabilidade tributária.....</b>	<b>10</b>
<b>1.2. Hipóteses de Responsabilidade Tributária no Código Tributário Nacional.....</b>	<b>11</b>
<b>2. O instituto do redirecionamento de Execução Fiscal.....</b>	<b>13</b>
<b>2.1. Análise de requisitos da Certidão de Dívida Ativa.....</b>	<b>14</b>
<b>2.2. Diferenciação entre responsabilidade tributária e legitimidade passiva.....</b>	<b>16</b>
<b>3. Redirecionamento para empresa do mesmo grupo econômico.....</b>	<b>20</b>
<b>3.1. Aplicação do artigo 124, I, do Código Tributário Nacional.....</b>	<b>24</b>
<b>3.2. Aplicação do artigo 50 do Código Civil.....</b>	<b>26</b>
<b>4. Prescrição para o pedido de redirecionamento da Execução Fiscal.....</b>	<b>29</b>
<b>Conclusão.....</b>	<b>32</b>
<b>Referências Bibliográficas.....</b>	<b>34</b>

## INTRODUÇÃO

Os mecanismos de busca pela satisfação do crédito tributário têm se aprimorado ao longo dos últimos anos, e a Fazenda Pública vem atuando de maneira cada vez mais incisiva para evitar a sonegação fiscal. Em meio a estes louváveis anseios de não perder o crédito tributário devido, é possível que alguns excessos sejam cometidos, e alguns deles em grave ferimento a garantias constitucionais já asseguradas aos contribuintes.

O presente trabalho tem o objetivo de explorar as possibilidades de extensão da cobrança do crédito tributário a outros sujeitos passivos em situações previstas legalmente, especialmente no Código Tributário Nacional. Neste contexto, o redirecionamento de Execução Fiscal tem se tornado um mecanismo comum no judiciário quando a pessoa jurídica contribuinte se torna insolvente – se pretende estender a cobrança aos sócios administradores ou a outras pessoas jurídicas a ela relacionadas.

Neste sentido, pretendemos analisar como este provimento de redirecionamento, baseado em simples requerimento da Fazenda Pública nos autos do executivo fiscal, muitas vezes desprovido de comprovação dos fatos que levam ao redirecionamento, impede que o novo devedor se defenda efetivamente, tanto da condição de responsável tributário que lhe impõe quanto do próprio crédito tributário. Isso porque é somente na esfera administrativa que se pode admitir ampla defesa do devedor tributário, uma vez que a defesa admitida na fase judicial demanda a garantia integral do débito executado. Diferenciar-se, neste contexto, responsabilidade tributária de legitimidade passiva faz com que enxerguemos que o responsável só pode ser executado depois de devidamente constituído o crédito tributário contra ele.

Na análise deste instituto, aprofundaremos o tema relativo ao redirecionamento de Execuções Fiscais movidas inicialmente contra uma empresa e depois estendida a empresas que pertençam ao mesmo grupo econômico. Admitindo-se que a formação, por si só, do grupo econômico não configura qualquer ilegalidade, serão analisados os dois principais

argumentos que levam ao deferimento deste tipo de redirecionamento: a solidariedade tributária advinda do artigo 124, I, do Código Tributário Nacional, e a desconsideração da personalidade jurídica prevista no artigo 50 do Código Civil.

Por fim, analisa-se na parte final do trabalho como a jurisprudência vem compreendendo o prazo prescricional para a cobrança do crédito tributário, oportunidade na qual se demonstrará nova proposta de consideração do prazo quinquenal admitindo-se a necessidade de processo administrativo próprio para o responsável tributário.

## 1. O critério de sujeição passiva da obrigação tributária e responsabilidade

O Direito Tributário baseia-se na prerrogativa da relação obrigacional, formada não somente pelo objeto do vínculo, mas também pelas partes que confiam à relação seus direitos de crédito e débito. Conforme descreve Geraldo Ataliba<sup>1</sup>, os sujeitos da relação obrigacional compõem seu critério subjetivo, sendo o sujeito passivo aquele de quem é cobrada a prestação, uma vez realizado o comportamento definido na norma hipotética tributária.

Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que vinculam meros deveres instrumentais ou formais. É no critério pessoa, o consequente da regra-matriz, que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo.<sup>2</sup>

Diante do conceito de sujeito passivo, necessário que se distinga as figuras de contribuinte da figura de responsável tributário. Esta diferenciação é trazida pelo Código Tributário Nacional (CTN) pelo artigo 121<sup>3</sup>, dispositivo que esclarece também que esta divisão aplica-se à obrigação dita principal, ou seja, aquela relativa ao pagamento da pecúnia ou assemelhado em quitação do crédito tributário.

Com efeito, as espécies de sujeito passivo da relação tributária reconhecidas pela legislação como contribuinte e responsável relacionam-se de maneira diferente com relação ao fato gerador da obrigação. Enquanto a relação descrita pelo inciso I parece mais direta com o tributo, inclusive pelo uso do termo “pessoal”, a relação do inciso II parece ter um

---

<sup>1</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 26.

<sup>2</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 335.

<sup>3</sup> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;  
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.



leve distanciamento do fato gerador. Segundo ensina Renato Lopes Becho<sup>4</sup>, o CTN, obedecendo ao que propunham Rubens Gomes de Souza e Alfredo Augusto Becker, diferenciou as duas figuras para justamente identificar a ideia genuína daquele que pratica o critério material – o contribuinte – daquela figura residual, existente apenas para suportar a relação obrigacional em determinadas situações – o responsável.

Luciano Amaro bem esclarece esta dualidade e a relação de proximidade e distância das duas figuras de sujeito passivo tributário ao refletir sobre as lições de Amílcar de Araújo Falcão:

À vista da lição de Amílcar de Araújo, pode-se dizer que a relação ‘pessoal’ a que o Código se refere na definição do contribuinte corresponde, *grosso modo*, à ideia de ‘autoria’ do fato gerador. Identificado o fato gerador, infere-se quem seria ‘naturalmente’ o sujeito passivo contribuinte, de modo que bastaria indagar a quem deve ser referida a situação configuradora do fato gerador para localizar a figura do contribuinte; se outra pessoa tiver sido eleita pela lei como devedora do tributa, sua presença se dá na condição de responsável.<sup>5</sup>

Admitindo-se este cenário espacial de aproximação e distanciamento do fato gerador, identifica-se o responsável tributário como sendo de uma espécie de relação obrigacional indireta. Por razões que vão desde necessidade ou simples conveniência, acolhem-se “*estas criações legislativas, sem relação direta e pessoal com o fatogerador, [às quais se pode] aludir aos responsáveis tributários stricto sensu, aos substitutos tributários e aos sucessores*”, conforme também lição de Luciano Amaro<sup>6</sup>.

A partir destes ensinamentos é possível iniciar a distinção das figuras de contribuinte e responsável tributária tratadas no CTN. Inicialmente, cumpre esclarecer o que venha a ser, para a doutrina, a situação de solidariedade tributária. Ao estudar tal situação, Zelmo Denari<sup>7</sup> esclarece que cuida de hipótese na qual “*dois ou mais sujeitos passivos realizam ou participam da situação base*”, de forma que a obrigação tributária

---

<sup>4</sup> BECHO, Lopes Renato. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 82.

<sup>5</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2012, p.324.

<sup>6</sup> *Ibidem*, p.326.

<sup>7</sup> DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2009, p. 233.

nasce com o seu polo passivo plúrimo. Há, portanto, neste cenário, dois contribuintes solidários, não havendo que se falar em distanciamento com relação ao fato gerador justamente porque ambos os sujeitos passivos são diretamente ligados a ele.

### **1.1. Espécies de responsabilidade tributária**

Voltando aos ensinamentos de Amaro, no entanto, passamos a reconhecer as figuras de responsável tributário stricto sensu, substituto tributário e sucessor tributário como distintas desta última figura. Pelas exposições até agora colocadas, fica claro que o responsável tributário lato sensu é figura alheia ao fato gerador, de forma que colocá-lo na situação de devedor da obrigação tributária importa ou retirada do contribuinte ou a sua coexistência com o novo elemento no polo passivo. Esta modificação na relação obrigatória pode acontecer, portanto, na modalidade de substituição ou transferência.

Na primeira hipótese, há efetivamente uma substituição do contribuinte pelo responsável desde que nasce a obrigação tributária – é exemplo a responsabilidade da fonte pagadora pela retenção do Imposto de Renda em determinados pagamentos feitos ao contribuinte. A mesma hipótese que prevê o fato gerador já estipula quem, apesar do contribuinte, deve exercê-lo em favor do credor – *“o polo passivo já nasce ocupado pelo responsável”*, conforme leciona Amaro.

Na hipótese de responsabilidade por transferência, no entanto, a obrigação tributária é deslocada para um terceiro que não estava previsto quando da ocorrência do fato gerador.

Para tratar de redirecionamento de Execução Fiscal, concentraremos a análise na chamada responsabilidade tributária por transferência. Considerando as hipóteses de responsabilização que não sejam solidárias (que são situações de compartilhamento de responsabilidade, ainda que um seja contribuinte e outro responsável), a doutrina vislumbra dois tipos de "terceiros" incluídos na relação obrigacional: aqueles incluídos por substituição e aqueles incluídos por transferência.

O responsável por substituição, novamente pelos ensinamentos de Luciano Amaro<sup>8</sup>, é aquele que a lei coloca como legítimo para operar a tributação a despeito de não ser o contribuinte, e esta incumbência nasce com o próprio fato gerador do tributo. É exemplo a responsabilidade tributária das fontes pagadoras na retenção do Imposto de Renda Pessoa Jurídica (IRPJ) quando da prestação de determinados serviços: a fonte pagadora, em determinadas situações, é a única responsável, por, no momento do pagamento, reter e recolher o imposto retido na fonte, substituindo integralmente o contribuinte nesta tarefa, prevendo assim a saída do contribuinte original.

A relação do substituto tributário se dá muito mais pela facilidade que seu vínculo comercial tem com a ação do contribuinte e que lhe coloca em uma posição confortável, para o Fisco, para a atuação arrecadatória, como é também o caso do substituto tributário do ICMS na cadeia comercial. Segundo Luiz Felipe Silveira Difini, portanto, "*o substituto legal tributário - ao contrário do responsável stricto sensu e do sucessor, que não têm qualquer ligação com o fato imponible - está de alguma forma ligado ao fato imponible, participando da cadeia de produção - comercialização.*"<sup>9</sup>

Como já referido, no entanto, a análise central deste estudo recairá na responsabilidade por transferência, que é a modalidade de responsabilidade que prevê um terceiro elemento na relação obrigacional que não estava previsto quando do nascimento da obrigação tributária.

## **1.2. Hipóteses de Responsabilidade Tributária no Código Tributário Nacional**

O CTN atribuiu ao Capítulo V da sua Seção II (Obrigação Tributária) o encargo de tratar especificamente da responsabilidade por transferência, à qual intitulou genericamente de "Responsabilidade Tributária". O traço que se percebe comum desde as hipóteses de responsabilidade tributária do artigo 130 ao 135 é a inclusão de um terceiro sujeito na

---

<sup>8</sup> AMARO, Luciano. *Op. Cit.*, p. 333.

<sup>9</sup> DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008, p.227.

relação obrigacional a partir, necessariamente, da ocorrência de um fato novo superveniente, diferente do fato gerador do tributo.

Com efeito, tais dispositivos legais exigem um fato posterior à ocorrência do fato gerador para que se possa cogitar da responsabilidade: transferências obrigacionais (*causa mortis*, imobiliária e comercial), como no caso do artigo 130; aquisição ou remissão de bens, dispostas no artigo 131; sucessão empresarial com aquisição do fundo de comércio, nome empresarial e estabelecimento, como nos artigos 132 e 133; superveniência da impossibilidade do cumprimento pelo contribuinte, hipótese do artigo 134; ou, por fim, responsabilidade depois de verificadas infrações, sejam elas à lei, ao contrato social ou estatuto, nos termos do artigo 135.

Neste sentido, para que se possa cogitar inicialmente deste tipo de responsabilização, há que se comprovar que, além do fato gerador, também ocorreu o fato novo superveniente que acarretou a responsabilização, consoante lição de Rubens Gomes de Souza: "*a sujeição passiva por transferência ocorre quando a obrigação tributária, depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto, em virtude de fato posterior, transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto).*"<sup>10</sup>

Inegável reconhecer, portanto, que a regra que implica a responsabilidade por transferência é autônoma com relação à regra que impõe o tributo. Enquanto a regra "pague o tributo" decorre do fato gerador, a regra "responda pela dívida alheia" decorre da verificação de outros pressupostos, diversos daqueles que deram origem ao fato gerador, todos eles elencados em lei. Esta diferenciação é corretamente enfrentada por Leandro Paulsen:

"A obrigação de responder pelo débito tributário não surge, para o terceiro, de modo automático, como efeito decorrente do fato gerador do tributo. A obrigação de contribuir é daquele indicado na lei como realizador do fato gerador do tributo: o contribuinte. Ocorrido o fato

---

<sup>10</sup> SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha, 1973, p. 92.

gerador, pois, surge para o contribuinte a obrigação de pagar tributo. O terceiro só responderá se a lei expressamente dispuser, estabelecendo qual o pressuposto de fato da responsabilidade. Ou seja, haverá, sempre e necessariamente, outra hipótese de incidência própria da responsabilidade, outro pressuposto de fato específico e inconfundível com o fato gerador do tributo."<sup>11</sup>

É justamente esta a diferenciação a que este primeiro capítulo se propõe: estabelecer que a regra de responsabilização tributária destinada a terceiros, autorizadora do redirecionamento de Execuções Fiscais, não é uma regra decorrente ou sequer pressuposta daquela do fato gerador, regra esta que originou a ação executiva, mas sim dela é autônoma. E, em sendo dela autônoma, merece comprovação à parte no processo de execução para que então se possa cogitar da responsabilização de terceiro. Para melhor compreensão desta conclusão, necessário que se discorra mais apropriadamente sobre o que vem a ser o redirecionamento de Execução Fiscal, baseado nos institutos de responsabilidade tributária.

## **2. O instituto do redirecionamento de Execução Fiscal**

Feita necessária exposição sobre o elemento sujeito passivo dentro da obrigação tributária e sobre as espécies desta sujeição, importante estabelecer algumas considerações sobre a estrutura de lançamento do crédito tributário contra este sujeito passivo até a formação do título extrajudicial que será objeto da Execução Fiscal, seguindo-se do pedido formulado pela Fazenda Pública para coagir o responsável tributário ao pagamento do crédito tributário devido.

Segundo determina o art. 142 do CTN<sup>12</sup>, o ato administrativo de lançamento do tributo é de competência exclusiva da administração tributária e por ele se constitui o

---

<sup>11</sup> PAULSEN. Leandro. *Redirecionamento da Execução Fiscal contra o responsável tributário*. In Revista de Estudos Tributários, nº 68, Julho-Agosto de 2009, p. 10.

<sup>12</sup> 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.

tributo com todos os elementos da obrigação tributária, de forma que ele passa a ser exigível pelo sujeito ativo ao sujeito passivo. Em suas primeiras considerações sobre o tema, Alfredo Augusto Becker expôs que a relação obrigacional tributária existe, efetivamente, desde o momento da ocorrência do fato gerador, mas que a atividade do lançamento, que muitas vezes pode se perfectibilizar contra o contribuinte por meio do processo administrativo fiscal, “*acrescenta exigibilidade ao conteúdo jurídico da preexistente relação jurídica tributária que nascera com conteúdo mínimo: direito correlativo e dever.*”<sup>13</sup>

Afastando-nos da importante discussão sobre o caráter constitutivo ou declaratório do lançamento tributário, cuja divergência à ideia de Becker é irretocavelmente demonstrada na obra de Paulo de Barros Carvalho, imperioso que concentremos atenção na ideia de que, salvo nas hipóteses de autolancamento, ou lançamento por homologação, situação na qual é transferida quase toda atividade administrativa ao contribuinte, cabendo ao Fisco somente homologar tácita ou expressamente esta atividade, o ato de lançamento prevê a sua formalização pela via do processo administrativo fiscal.

Cientificado o contribuinte, este possui prazo para pagamento do tributo lançado e, no caso de não pagamento, possui prazo também para contestar, por meio de Impugnação, a lavratura da autuação fiscal. Decorre de eventual Impugnação indispensável litígio processual, na qual é garantido ao contribuinte o direito ao contraditório e o duplo grau de jurisdição, até que, caso venha a ser confirmado o lançamento fiscal e não haja pagamento ainda na esfera administrativa, forme-se o título executivo extrajudicial conhecido como Certidão de Dívida Ativa (CDA), a qual instruirá o processo judicial de Execução Fiscal.

Importante que se reconheça, portanto, que o processo administrativo fiscal serve ao processo tributário como uma ação de conhecimento, pois nele se manifesta perfeita seara para que o contribuinte apresente impugnações de todas as ordens, seja quanto à sua

---

Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

<sup>13</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 237

legitimidade enquanto sujeito passivo, seja quanto a nulidades do lançamento, quitação do crédito tributário, inocorrência do fato gerador, entre outras arguições, todas elas com ampla produção probatória. Considerando que a execução de créditos públicos no Brasil é judicializada, conforme prevê o artigo 1º da Lei nº 6.830/80 (Lei de Execuções Fiscais), a única forma legalmente prevista para que esta mesma Impugnação seja feita depois de ajuizada a Execução Fiscal é por meio do ajuizamento de ação de Embargos à Execução Fiscal, ação a qual demanda prévia garantia do crédito tributário executado.

### **2.1. Análise de requisitos da Certidão de Dívida Ativa**

Antes de adentrarmos mais adequadamente nos problemas decorrentes do redirecionamento de Execução Fiscal, dediquemos maior análise à CDA, que instrui a Execução Fiscal. Leciona Humberto Theodoro Júnior<sup>14</sup> que o título executivo extrajudicial possui natureza causal, ou seja, não contém relação obrigacional abstrata, a qual demanda constituição, mas é fruto de constituição anterior, sendo causa desta constituição. Assim, a CDA é verdadeiro espelho do lançamento tributário ou do processo administrativo fiscal, quando este a preexistiu, não podendo inovar em nenhum de seus elementos. Desta qualidade de fidelidade com relação ao lançamento fiscal é que decorrem as prerrogativas de certeza, liquidez e exigibilidades conferidas a este título executivo, somente porque há necessária reflexão entre a esfera administrativa e o objeto da pretensão na esfera judicial.

Importante assentar, portanto, que a CDA é instrumento essencial para o processo judicial de cobrança do crédito tributário, não só porque é o título executivo que se exige para o litígio de execução mas porque ela é a segurança do contribuinte com relação ao que se está sendo exigido. Nas palavras de Alberto Xavier:

Tem sido muito discutida, ‘de jure condendo’, a necessidade e a vantagem desta formalidade, atendendo a que seu conteúdo é meramente reprodutivo do lançamento. A verdade, porém é que ela representa um *controle suplementar de legalidade* do lançamento, efetuado pela própria

---

<sup>14</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 17.

Administração, que pode ter por efeito impedir a instauração de processos de execução infundados.<sup>15</sup>

Identifica-se das palavras do ilustre doutrinador justamente o ponto a que este capítulo se dedica, a análise dos requisitos da CDA e a constatação de que o redirecionamento de Execução Fiscal, da forma como é requerido e autorizado pelo judiciário atualmente, permite a execução de crédito tributário sem título executivo. Cassio Scarpinella Bueno<sup>16</sup> define obrigação certa como aquela pela qual se define suficientemente os elementos objetivos e subjetivos da execução: a quem se deve, para quem se deve, o quanto se deve, como se deve e o quando se deve. Em outras palavras, não são outros elementos senão aqueles que definem a obrigação tributária, mas desta vez, em CDA, confirmados pelo exame do contraditório.

Neste sentido, novamente valiosas as lições de Humberto Theodoro Júnior:

Antes, portanto, de ingressar em juízo, tem a Fazenda Pública de promover o acertamento de seu crédito, tanto *objetiva* quanto *subjetivamente*, mediante o procedimento de inscrição, para atribuir-lhe liquidez e certeza, ou seja, para determinar, de forma válida, a existência do crédito tributário, a quantia dele e a responsabilidade principal e subsidiária por seu resgate. Em outros termos, há de apurar-se antes da execução a existência da dívida, o que se deve e quem deve.<sup>17</sup>

A norma, assim, não foge ao já estudado ao longo deste capítulo: se o processo administrativo de constituição do crédito tributário culmina com a formação do título executivo extrajudicial que reflete os elementos nele debatidos, imbuídos das presunções de certeza e liquidez, todos aqueles elementos e somente os elementos discutidos em sede administrativa devem estar dispostos na CDA. Partindo-se desta premissa, portanto, como seria possível aceitar a inclusão de um novo sujeito passivo na execução fiscal que não tivesse sido apresentado no título executivo inicial?<sup>18</sup>

---

<sup>15</sup>XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo judicial e tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 261.

<sup>16</sup> BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil*. São Paulo: Saraiva, 2008, p.71.

<sup>17</sup> THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Op. Cit.*, p. 9.

<sup>18</sup> Ver MACEDO, Ailime Pureur. *Análise crítica do redirecionamento da execução fiscal ao responsável tributário à luz do devido processo legal*. Disponível em <http://sabi.ufrgs.br/>. Acesso em 16/03/2015.



## 2.2. Diferenciação entre responsabilidade tributária e legitimidade passiva

Para mais bem compreendermos a problemática que se expõe, cabe neste momento uma análise que diferencie responsabilidade tributária e legitimidade passiva. O Código de Processo Civil, em seu artigo 568, dispõe acerca dos sujeitos passivos da fase executória:

Art. 568. São sujeitos passivos na execução:

I – o devedor, reconhecido como tal no título executivo;

II – o espólio, os herdeiros, ou os sucessores do devedor;

III – o novo devedor, que assumiu, com o consentimento do credor, a obrigação resultante do título executivo;

IV – o fiador judicial;

V – o responsável tributário, assim definido na legislação própria.

Da mesma forma, os incisos do artigo 4º da Lei de Execuções Fiscais também enumeram os sujeitos passivos do executivo fiscal:

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado; e

VI - os sucessores a qualquer título.

Observando-se a legislação processual civil se reconhece a possibilidade de se executar o responsável tributário, e este argumento é o mais antigo a ser utilizado pelos que advoga pela possibilidade do redirecionamento na forma como é feito atualmente, com base em simples requerimento da Fazenda Pública<sup>19</sup>. Com efeito, o inciso autorizativo de execução contra o responsável tributário, associado às permissões dos incisos V e VI da Lei de Execuções Fiscais em tese encerrariam a discussão ora proposta, concluindo-se pela

---

<sup>19</sup> Neste sentido: “As pessoas referidas no inciso III do art. 135 do CT são sujeitos passivos da obrigação tributária, na qualidade de responsáveis por substituição, e, assim, sendo, se lhes aplica o disposto no art. 568, V, do CPC, não obstante seus nomes não constarem no título extrajudicial (STF, 2º Turma, RE nº 100.920-SP, Relator Ministro Moreira Alves, publicado em 06/12/1983).”

possibilidade de se redirecionar Execuções Fiscais contra responsáveis tributários lato sensu.

Contudo, a análise que ora se apresenta não pretende desqualificar o instituto do redirecionamento, impingindo-lhe qualidade de ilegalidade; pelo contrário, o reconhecimento das situações previstas no CTN para responsabilização de terceiros em associação com os permissivos legais acima expostos não nos deixa concluir de forma diversa ao reconhecimento de que é possível que uma Execução Fiscal seja, no seu curso, redirecionada do contribuinte ao responsável tributário. O que se pretende demonstrar neste capítulo é a mácula existente entre a prerrogativa de redirecionar e a forma pela qual este redirecionamento é feito hoje.

Como visto, a CDA é pressuposto indispensável da Execução Fiscal porque é seu título executivo, e a ela são conferidas prerrogativas de certeza, liquidez e exigibilidade justamente porque há efetiva correspondência entre o que está sendo executado e o crédito tributário que foi constituído na fase administrativa. Ocorre que, atualmente, o redirecionamento do feito executivo contra o responsável tributário se dá no curso da Execução Fiscal sem que a CDA que a embasa preveja o responsável tributário no polo passivo da obrigação tributária.

Com efeito, o art. 2º da Lei de Execuções Fiscais<sup>20</sup> prevê que o Termo de Inscrição em Dívida Ativa – e, portanto, a própria CDA – deverão conter a qualificação do sujeito passivo e dos corresponsáveis. Esta disposição é a réplica do que previu muito anteriormente o próprio CTN<sup>21</sup> com relação aos requisitos deste título executivo. Ou seja,

---

<sup>20</sup> Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. [...]

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros.

<sup>21</sup> Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

I - o nome do devedor e, sendo caso, o dos co-responsáveis, bem como, sempre que possível, o domicílio ou a residência de um e de outros.

em sendo condição de constituição da dívida ativa a identificação do contribuinte e dos responsáveis tributários, admitir-se o redirecionamento contra este último por simples requerimento da Fazenda Pública, sem que ele conste previamente na CDA, é autorizar a um processo de execução desprovido de título executivo.

Se está a tratar, portanto, de ilegitimidade passiva do responsável tributário quando admitido o redirecionamento nos termos acima expostos. Isso não se confunde com a possibilidade de o responsável tributário figurar no polo passivo, como já visto ser autorizado, mas diz respeito ao procedimento irregular que se opera atualmente quando se desconsidera que esta figuração no polo passivo da Execução Fiscal demanda diligências maiores que culminem com a inclusão do responsável tributário na CDA, como determinam o CTN e a Lei de Execuções Fiscais.

A autorização para o redirecionamento contra responsável tributário não previsto na CDA é vedada à luz da legislação tributária e processual justamente porque se o responsável não figura no título executivo, necessariamente não participou do processo administrativo fiscal e, assim, não teve oportunidade de exercer ampla defesa e contraditório quanto à obrigação tributária que já em sede de Execução Fiscal lhe estão impondo, em evidente inconstitucionalidade por violação às previsões do artigo 5º, LV, da Constituição Federal<sup>22</sup>. Por esta razão Maria Rita Ferragut decreta que “a CDA deverá obrigatoriamente indicar o nome do administrador [...] A inobservância desse procedimento implica reconhecer a ilegalidade de todo o processo – por violação ao art. 202 do CTN e ao art. 2º, §5º, da LEF – bem como sua inconstitucionalidade em face da violação ao devido processo legal.”<sup>23</sup>

---

<sup>22</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: [...]

LIV - ninguém será privado da liberdade ou de seus bens sem o devido processo legal;

LV - aos litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes.

<sup>23</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *O redirecionamento no processo de execução: possibilidade e limites*. In *Processo Judicial Tributário*. São Paulo: MP Editora, 2006, p. 300.

Neste sentido, esclarece Leandro Paulsen que é na fase do processo administrativo de constituição do crédito tributário que deve ser aferida eventual responsabilidade tributária, porque naquela esfera é possível ao responsável tributário redirecionado defender-se amplamente da autuação fiscal:

Não há dúvida de que não se exige do Fisco que vá a Juízo para, em ação de conhecimento, ver reconhecida tal obrigação de terceiro. Mas também não pode haver dúvida quanto à necessidade de o Fisco apurar administrativamente tal responsabilidade, assegurando ao suposto responsável o devido processo legal, o que pressupõe a possibilidade de oferecer defesa administrativa.<sup>24</sup>

Assim, mesmo nas hipóteses em que não foi instaurado prévio processo administrativo ou nos quais os elementos ensejadores do redirecionamento foram verificados somente quando já encerrada a fase administrativa e iniciada a Execução Fiscal, cabível a suspensão da ação executiva para que seja instaurado processo administrativo cabível para comprovar tanto os elementos que autorizam a responsabilização – visto, que, como já analisado, são elementos distintos e autônomos com relação ao fato gerador – como os elementos da formação do próprio crédito tributário. Caso já sentenciada a Execução Fiscal, não caberá suspensão, mas sim nova Execução Fiscal posterior ao processo administrativo fiscal novo, visto que a nulidade da CDA por ausência de menção ao corresponsável somente pode ser sanada até a decisão de primeira instância, nos termos do artigo 203 do CTN.<sup>25</sup>

Na esfera administrativa, portanto, ao responsável tributário caberá defender-se das alegações de hipótese de responsabilidade tributário quanto da própria cobrança do crédito tributário, em evidente livre exercício da ampla defesa, já que com ampla produção probatória e dispensado do oferecimento de garantia do valor do débito.

---

<sup>24</sup> PAULSEN, Leandro. *Redirecionamento da execução fiscal contra o responsável tributário*. In Revista de Estudos Tributários, nº 68. Julho-Agosto de 2009, p. 15.

<sup>25</sup> Art. 203. A omissão de quaisquer dos requisitos previstos no artigo anterior, ou o erro a eles relativo, são causas de nulidade da inscrição e do processo de cobrança dela decorrente, mas a nulidade poderá ser sanada até a decisão de primeira instância, mediante substituição da certidão nula, devolvido ao sujeito passivo, acusado ou interessado o prazo para defesa, que somente poderá versar sobre a parte modificada.

Retomando o estudo feito no capítulo anterior, o fato gerador da responsabilização tributária é diverso e autônomo com relação ao fato gerador do tributo que dá azo à obrigação tributária. Portanto, a mera ocorrência do fato gerador do tributo não autoriza o redirecionamento, visto que se faz necessário comprovar o fato gerador que ensejou a responsabilidade em processo administrativo próprio, como visto neste capítulo. É neste ponto que cabe a análise mais pontual deste trabalho, que corresponde à prática cada vez mais comum de redirecionar a Execução Fiscal contra empresas não contribuintes sob a alegação de formação de grupo econômico.

### **3. Redirecionamento para empresa do mesmo grupo econômico**

A análise deste capítulo deve iniciar com o estudo sobre o que venha a ser a formação de um grupo econômico, ou um grupo de empresas, para a legislação brasileira. O conceito de grupo econômico formal, devidamente constituído, é trazido pelo artigo 265 da Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76<sup>26</sup>) e dimensiona a relação havida entre as empresas que se encontram nesta disposição societária: situação de controle por uma das empresas e combinação de recursos ou esforços para a consecução de um objetivo comum.

As sociedades dispostas em um grupo empresarial devem exercer, portanto, pelo menos uma atividade comum entre si, sendo que uma delas exerce atos de gerência com relação às demais, exercendo comando sobre elas. O que nos toca compreender neste momento é a expressa determinação do artigo seguinte da legislação empresarial, no ponto que trata da manutenção da personalidade e do patrimônio das empresas agrupadas:

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

---

<sup>26</sup> 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.

A doutrina especializada reconhece a existência de agrupamentos societários sob a forma de coordenação, exemplificados pelos consórcios, e sob a forma de subordinação, na situação de controle acima exposta, e ainda reconhece que essas formações societárias podem acontecer de acordo com a legislação comercial, mas também podem existir puramente no plano fático, o que não configura, para a legislação pátria, ilegalidade<sup>27</sup>.

No que toca especificamente à matéria tributária, a legislação não cuidou de tributar especificamente este tipo de agrupamento societário<sup>28</sup> e também não vetou este tipo de formação para quaisquer fins fiscais. Não há, portanto, consequência tributária para a formação de grupo de sociedades. Há, no entanto, alguns dispositivos da legislação tributária, e inclusive do Código Civil, que pretendem ser aplicadas para que a responsabilidade pelo pagamento de tributos seja estendida às empresas agrupadas.

Neste sentido, considerando as disposições acima colocadas sobre a figura do grupo de sociedades existente na legislação societária e a ausência de vedação quanto a esta formação societária para fins da legislação tributária, imperioso registrar como primeira conclusão desta análise que a simples formação de grupo empresarial, grupo de sociedades ou grupo econômico não é ilegal perante a legislação tributária, ou, da mesma forma, a formação deste tipo de grupo não importa a responsabilidade das empresas envolvidas pelos débitos tributários de uma delas, isoladamente. Veja-se claramente estas disposições

---

<sup>27</sup> WALD, Arnaldo. *Algumas considerações sobre as sociedades coligadas e os grupos de sociedade na nova Lei de Sociedades Anônimas*. Revista Forense, Rio de Janeiro, 258: 83-94, abr.-jun. 1977, p. 88-90.

<sup>28</sup> Em verdade, o Decreto-Lei nº 1.598, de 1977, dispôs sobre a possibilidade de haver tributação em conjunto para empresas que constituíssem grupo de sociedades: Art. 2º - Duas ou mais sociedades com sede no País podem optar pela tributação em conjunto, desde que satisfaçam aos seguintes requisitos:

I - sejam a sociedade de comando e uma ou mais afiliadas de grupo de sociedades constituído nos termos do Capítulo XXI da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976; ou

II - uma controle a outra, ou outras, e a controladora seja titular, direta ou indiretamente, de 80% ou mais do capital com direito a voto da sociedade ou sociedades controladas.

§ 1º - Somente podem optar pela tributação em conjunto as sociedades cujos exercícios sociais terminem na mesma data, que estejam sujeitas à alíquota geral de 30% e que satisfaçam aos requisitos deste artigo no término do período-base da incidência do imposto anual e no início do exercício financeiro em que o imposto for devido.

2º - Não serão computadas, para efeito de determinar a porcentagem de que trata o item II, as ações com direito a voto em tesouraria, as quotas liberadas de sociedade por quotas de responsabilidade limitada, e, no caso de participação recíproca entre controladas, as ações com direito a voto ou quotas do capital de uma controlada possuídas pela outra.

No entanto, tal dispositivo legal foi revogado no ano seguinte pela Decreto-Lei nº 1.648.

na jurisprudência, a qual enfatiza que a mera formação de grupo econômico não conduz a nenhuma responsabilização para fins tributários:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REEXAME FÁTICO PROBATÓRIO. SÚMULA 07/STJ. EMPRESA DE MESMO GRUPOECONÔMICO. SOLIDARIEDADE PASSIVA.

1. No que concerne aos arts. 150, 202 e 203, do CTN e ao art. 2º, §8º, da Lei nº 6.830/80, a Corte de origem valeu-se de detida análise do acervo fático-probatório dos autos para atingir as conclusões de que não houve a demonstração de fraude, que a CDA continha profundos vícios e que o recorrente não logrou proceder a sua emenda, sendo certo que a alteração desse entendimento esbarraria no óbice inscrito na Súmula 07/STJ.

2. A jurisprudência desta Corte consolidou-se no sentido de que inexistente solidariedade passiva em execução fiscal apenas por pertencerem as empresas ao mesmo grupo econômico, já que tal fato, por si só, não justifica a presença do "interesse comum" previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional.

3. Agravo regimental não provido.

(STJ, Segunda Turma, AgRg em REsp 1.102.894, Ministro Relator Castro Meira, publicado em 10/02/2011)

Como visto, as empresas agrupadas mantêm sua autonomia enquanto pessoa jurídica e também patrimônio próprio, o que somente corrobora que o argumento simplista muitas vezes utilizado pela Fazenda Pública de que “as empresas formam grupo econômico” não corresponde a nada, efetivamente, a não ser a uma constatação, que deverá ser devidamente comprovada, acerca da formação de um grupo de sociedades de fato. Novamente, este é o entendimento da recente jurisprudência:

RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. CIVIL. EMPRESARIAL. EXECUÇÃO. TÍTULO EXTRAJUDICIAL. CONTRATO DE SERVIÇOS ADVOCATÍCIOS. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. AGRAVO DE INSTRUMENTO. RECURSO CABÍVEL. ILEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. TEORIA DA APARÊNCIA. INAPLICABILIDADE. RECURSO PROVIDO.

1. Nos termos da jurisprudência do eg. Superior Tribunal de Justiça, o recurso cabível contra a decisão que julga a exceção de pré-executividade, sem extinguir o processo de execução, é o agravo de instrumento, e não a apelação.

2. As sociedades empresárias, ainda que integrantes de um mesmo grupo econômico, quando não figurem como parte no título executivo extrajudicial, não estão legitimadas a integrar o polo passivo da execução.

3. Tratando-se de sociedades distintas, com razões sociais, objetos e patrimônios próprios, o simples fato de pertencerem ao mesmo grupo de empresas não as torna solidárias nas respectivas obrigações, sendo descabida a aplicação da teoria da aparência para, com isso, ampliar-se a legitimação no polo passivo de ação executiva.

4. Cada pessoa jurídica tem personalidade e patrimônio próprios, distintos, justamente para assegurar-se a autonomia das relações e atividades de cada sociedade empresária, ainda que integrantes de um mesmo grupo econômico. Do contrário, a legislação faria a equivalência aplicada equivocadamente no v. acórdão recorrido ou até vedaria a formação de grupos econômicos pela inutilidade da medida. Somente em casos excepcionais essas distinções podem ser superadas, motivadamente (Código Civil, art. 50).

5. Recurso especial conhecido e provido.

(STJ, Quarta Turma, REsp 1404366/RS, Relator Ministro Raul Araújo, publicado em 09/02/2015)

Da análise da legislação tributária, verifica-se que somente para a matéria previdenciária há previsão de que a simples formação de grupo econômico dê ensejo a que todas as empresas agrupadas respondam pelos débitos de contribuições previdenciárias de uma. Esta é a disposição do artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/1991<sup>29</sup>, que prevê que as empresas agrupadas devem responder de forma solidária por débitos desta natureza. Ou seja, apenas em casos de contribuições previdenciárias é possível apenas a demonstração de ocorrência de grupo econômico ou de sociedades, de direito ou de fato.

Para alcançar a responsabilização das demais empresas que formam um grupo econômico para débitos essencialmente tributários, no entanto, surge o questionamento sobre por qual fundamento legal poderia cogitar-se da extensão da responsabilidade. Este estudo pretende analisar especificamente os dois argumentos legais mais explorados pela doutrina e pela jurisprudência para esta responsabilização: o artigo 124, I, do CTN; e o artigo 50 do Código Civil<sup>30</sup>.

---

<sup>29</sup>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; [...].

<sup>30</sup> AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. SIMULAÇÃO DE NEGÓCIO JURÍDICO NÃO VERIFICADA. GRUPO ECONÔMICO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. REDIRECIONAMENTO. PROVIMENTO PARCIAL.

[...]4. A responsabilidade tributária estende-se a todas as pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico, tanto pela desconsideração da personalidade jurídica em virtude do desvio de finalidade e/ou confusão



### 3.1. Aplicação do artigo 124, I, do Código Tributário Nacional

O artigo 124 do Código Tributário Nacional dispõe genericamente sobre situações nas quais haverá responsabilidade tributária entre contribuintes quanto ao fato gerador:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

No que diz respeito à responsabilização de sociedade agrupada, geralmente o fundamento legal utilizado é o inciso I do referido artigo, e a maior parte dos argumentos se dá por eventual vantagem econômica que as sociedades agrupadas podem vir a ter com eventual inadimplência do tributo devido. Ocorre que eventual vantagem econômica não é causa ensejadora da responsabilidade solidária pelo artigo 124, I, do CTN.

Com efeito, tanto doutrina como jurisprudência compreendem que o "interesse comum" de que trata o inciso I do artigo 124 diz respeito ao fato de mais de uma empresa, em situação de grupo de sociedades, realizar conjuntamente o fato gerador do tributo, ou, ao menos, concorrer na teoria para a consecução em conjunto deste fato, havendo idêntico dever de fazê-lo por qualquer uma das empresas.

Compartilhando desta posição, Maria Rita Ferragut ensina que a solidariedade advinda deste dispositivo legal ou existe quando há, previamente estipulada por lei, responsabilidade conjunta pela geração do fato gerador, sendo como exemplo "*a solidariedade no pagamento do IPTU por todos os proprietários de um mesmo imóvel e do*

---

patrimonial (art. 50 do Código Civil), quanto pela existência de solidariedade decorrente da existência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária (art. 124, I, do Código Tributário Nacional).

(TRF4, Segunda Turma, Ag 5021890-67.2014.404.0000, Relator Desembargador Otávio Roberto Pamplona, publicado em 16/12/2014)

*ITBI pelas transmissões imobiliárias de interesse de mais de um comprador*"<sup>31</sup>; ou quando este compartilhamento de atuação para a ocorrência do fato gerador se dá no plano fático.

O interesse comum a que se refere o CTN, portanto, não pode ser puramente econômico, de forma que o responsável solidário deve também ser sujeito da relação jurídico-tributária, interferindo na ocorrência do fato imponible. Assim, mesmo que duas sociedades estejam atuando em grupo, faz-se necessário, para a aplicação do art. 124, I, do CTN, que ambas fossem legalmente previstas como contribuintes do tributo ou tenham assim agido na prática. Não é diverso o entendimento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS.LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do STJ entende que 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 de referida situação.

2. A pretensão da recorrente em ver reconhecido o interesse comum entre o Banco Bradesco S/A e a empresa de leasing na ocorrência do fato gerador do crédito tributário encontra óbice na Súmula 7 desta Corte. Agravo regimental improvido.

(STJ, Segunda Turma, AgRg em REsp nº 21.073, Relator Ministro Humberto Martins, publicado em 26/10/2011)

Além da conclusão atinente à necessidade de que as empresas sejam sujeitos na relação jurídico-tributária, não podemos ignorar que, antes disso, elas têm que estar associadas também como grupo econômico, o que demanda, conforme conceituação já analisada, que haja o controle de uma empresa sobre a outra, com efetivos poderes de gerência.

Portanto, conjugando o exame feito nos capítulos 1 e 2 à adequação do artigo 124, I, do CTN, para a responsabilização solidária de empresas do grupo econômico, resta

---

<sup>31</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade?* Disponível em [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br). Acesso em 14/03/2015.

imperioso que a Fazenda Pública comprove<sup>32</sup> nos autos do processo administrativo ou da Execução Fiscal: a existência de grupo econômico a partir do conceito exposto pela Lei nº 6.404/76, o que inclui a subordinação ou a coordenação atrelada aos esforços para a consecução do objetivo comum; e, em ato contínuo, comprove que as empresas agiram em conjunto para a ocorrência do fato gerador, ou que eram todas obrigadas ao seu cumprimento.

### **3.2. Aplicação do artigo 50 do Código Civil**

A aplicação do artigo 50 do Código Civil surge como alternativa às situações às quais não se aplica a solidariedade do CTN, referindo à hipótese excepcional de desconsideração da personalidade jurídica para atingimento de patrimônio alheio ao seu. O texto legal é bastante claro ao dispor sobre os elementos que devem ser considerados para que se possa cogitar da desconsideração da personalidade jurídica:

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.

Verificam-se, portanto, dois requisitos fundamentais para que se cogite da desconsideração da personalidade jurídica: desvio da finalidade para qual a sociedade foi criada, ou confusão entre o patrimônio da empresa e o dos sócios ou o de outras empresas, no caso de formação de grupo de sociedades. São atos praticados, portanto, contra a identidade, a personalidade da pessoa jurídica.

Ambos os requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica, portanto, evidenciam a intenção de fraudar como elemento necessário à construção da responsabilização de terceiros. Ocorre que a referida previsão legal acabou por abarcar

---

<sup>32</sup> A comprovação destes elementos, e não o mero indício, se faz necessária tendo em vista que a responsabilidade não se presume, mas decorre de lei ou da vontade das partes: Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes. (Código Civil)

tanto aspectos subjetivos como objetivos desta responsabilização. Com efeito, o modelo inicial da internalização da *disregard doctrine* americana foi idealizado por Rubens Requião com faceta subjetiva, e previu a comprovação da má-fé, evidenciada pelo dolo ou fraude, como elemento necessário à consequência da desconsideração da personalidade jurídica. Neste sentido, ensina o Ministro do Superior Tribunal de Justiça Sidnei Agostinho Beneti:

Com efeito, no modelo inicial desenhado por RUBENS REQUIÃO, o instituto apresentou-se como antídoto do agir subjetivo fraudulento do participante da pessoa jurídica, tanto que essencial para caracterizá-la o requisito da má-fé a iludir contratantes ou relacionados com a pessoa jurídica nutridos de boa-fé, ludibriados pelo mau uso da personalidade jurídica, de modo a, por dolo ou fraude de seus participantes, perpetuar-se a fraude. Esse é o sentido da Aula Magna histórica, a revelar, com sinceridade, verdadeiro drama de consciência privatista em constatar o transformar-se a personalização da pessoa jurídica em instrumento de fraude (O próprio título da Aula Magna de RUBENS REQUIÃO evidencia a teoria subjetiva: “Abuso de Direito e Fraude através da Personalidade Jurídica – ‘Disregard Doctrine’” (RT 477/11, Jul/75). É a originária construção exposta por SERICK, de que a intenção de fraudar não se presume, necessitando, portanto, de prova (ROLF SERICK, ob. cit., p. 260). Necessária a caracterização de elementos subjetivos como a fraude, o abuso e a culpa).<sup>33</sup>

Conforme bem assinala o Ministro, os elementos do artigo 50 não deveriam ser pressupostos, mas sim comprovados por quem pretende a desconsideração. Por outro lado, outra corrente adotou entendimento de que tais elementos possuem caráter objetivo, dispensando a comprovação da intenção: o abuso da finalidade e a confusão patrimonial indicariam, por si só, a fraude. O caráter objetivo da teoria da desconsideração da personalidade jurídica pelo artigo 50 do Código Civil foi proposta por Fábio Konder Comparato, conforme também ensina o Ministro:

Em sentido diverso vem a obra de FÁBIO KONDER COMPARATO (FÁBIO KONDER COMPARATO, ob. cit, passim), salientando o caráter objetivo de o patrimônio da pessoa jurídica a broquelar o patrimônio de seus participantes, ensejando a lesão. Para esse enfoque, bastam a

---

<sup>33</sup>BENETI, Sidnei Agostinho. *Desconsideração da sociedade e legitimidade ad causam: esboço de sistematização*. In Fredie Didier Jr. e Teresa Arruda Alvim Wambier (coord.), Aspectos polêmicos e atuais sobre os terceiros no processo civil, São Paulo, RT, 2004.

produção do resultado lesivo por intermédio da personalidade jurídica, a patentear, objetivamente, independentemente de demonstração de assentimento subjetivo, o desvirtuamento da sociedade, e o nexo de causalidade, para a conseqüente despersonalização.

Diante desta dicotomia de posições, a jurisprudência pátria francamente adotou a teoria subjetiva, exigindo a demonstração de que houve intenção, por meio de dolo ou culpa do agente, para que restasse desviada a finalidade da pessoa jurídica ou seu patrimônio terminasse por confundido com o daqueles que a administram. Esta é a posição do Superior Tribunal de Justiça, que esclarece adicionalmente haver um aspecto objetivo na análise quando exige “*a presença de duas facetas: a) a inexistência de ativo patrimonial do devedor, apto a arcar com as conseqüências do débito (“Haftung”) e b) a utilização maliciosa da pessoa jurídica desfalcada de ativo patrimonial [...]*”

RECURSO ESPECIAL –[...] DESCONSIDERAÇÃO  
DA PERSONALIDADE JURÍDICA DA EMPRESA  
-PREENCHIMENTO DOS REQUISITOS - VERIFICAÇÃO  
REVOLVIMENTO DA MATÉRIA FÁTICA-PROBATÓRIA  
-IMPOSSIBILIDADE - RECURSO IMPROVIDO.

[...]

II - A responsabilização dos administradores e sócios pelas obrigações imputáveis à pessoa jurídica, em regra, não encontra amparo tão-somente na mera demonstração de insolvência para o cumprimento de suas obrigações (Teoria menor da desconsideração da personalidade jurídica). Faz-se necessário para tanto, ainda, ou a demonstração do desvio de finalidade (este compreendido como o ato intencional dos sócios em fraudar terceiros com o uso abusivo da personalidade jurídica), ou a demonstração da confusão patrimonial (esta subentendida como a inexistência, no campo dos fatos, de separação patrimonial do patrimônio da pessoa jurídica ou de seus sócios, ou, ainda, dos haveres de diversas pessoas jurídicas.

(STJ, Terceira Turma, REsp 1200850/SP, Relator Ministro Massami Uyeda, publicado em 22/11/2010)

O que se verifica, portanto, é que para a aplicação do artigo 50 do Código Civil para fins de atingir as empresas pertencentes a grupos econômicos resta indispensável que se comprove tanto que a empresa contribuinte não tem como arcar com o crédito tributário cobrado quanto a existência de desvio de finalidade ou confusão patrimonial proposital, advindo de dolo ou fraude. Estes últimos elementos, por sua vez, devem restar devidamente

comprovados, e não apenas suscitados pela Fazenda Pública, haja vista que dolo e fraude não se presumem.

Devidamente aclaradas as restritas hipóteses nas quais é possível se considerar a responsabilização de pessoas jurídicas por créditos tributários devidas por outras que componham o mesmo grupo de sociedades, necessário que se rememore que todas as demonstrações tratadas neste capítulo devem obedecer o proposto nas análises pretéritas quanto à inclusão de terceiro responsável por dívida alheia: uma vez que reste demonstrados e comprovados todos estes elementos em sede de Execução Fiscal, o pedido de redirecionamento da ação deve ser acompanhado de determinação de abertura de processo administrativo de lançamento pela Receita Federal contra o novo devedor, a fim de que não restem maculados os princípios constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal.

Como última análise a que este trabalho se propõe, analisaremos o prazo prescricional para que o pedido de redirecionamento seja feito nos autos da Execução Fiscal pela Fazenda Pública.

#### **4. Prescrição para o pedido de redirecionamento da Execução Fiscal**

Demonstradas a necessidade de constituição do crédito tributário com relação ao responsável tributário, assim como analisadas especificamente as hipóteses nas quais é cabível a responsabilização de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, passa-se à análise acerca de eventual prazo prescricional de que dispõe a Fazenda Pública para exercer o direito à extensão da responsabilidade tributária.

O artigo 174 do CTN<sup>34</sup> prevê o prazo de cinco anos para a cobrança do crédito fiscal definitivamente constituído contra o devedor, entendendo-se esta constituição

---

<sup>34</sup> Art. 174. A ação para a cobrança do crédito tributário prescreve em cinco anos, contados da data da sua constituição definitiva.

definitiva como o momento da constituição pelo contribuinte ou o momento do encerramento do processo administrativo fiscal, nas hipóteses em que constituído o crédito tributário pela autoridade administrativa e questionado pelo contribuinte. Considerando esta premissa, duas análises são cabíveis neste capítulo.

A primeira análise é feita sobre o entendimento atual de que a inclusão do responsável tributário na Execução Fiscal prescinde, erroneamente, de constituição do crédito contra ele, – porque, efetivamente, o crédito tributário não apenas se constitui, mas se constituiu para, contra alguém – a jurisprudência vem entendendo como sendo hipótese de prescrição quinquenal o encerramento do direito da Fazenda Pública à cobrança do crédito nos casos de pedido de redirecionamento da Execução Fiscal.

No que se refere à prescrição intercorrente, o debate travado reside no marco inicial do prazo quinquenal. De um lado, a Fazenda Pública sustenta que o prazo deve iniciar da ciência do fato que dá origem ao redirecionamento; de outro, os responsabilizados sustentam que o prazo para a cobrança do crédito fiscal é uno, e, uma vez constituído, deve ser cobrado contra o contribuinte, momento no qual passa a correr o prazo de prescrição intercorrente.

O posicionamento dos contribuintes é perfeitamente aplicável para a situação em análise, e, com efeito, o Superior Tribunal de Justiça vinha entendendo majoritariamente neste sentido<sup>35</sup> até que o Recurso Especial nº 1.201.993/SP foi escolhido para ser analisado sob a ótica dos recursos repetitivos e dirimir definitivamente a questão.

A segunda análise a ser feita vai ao encontro, de forma conclusiva, aos pressupostos adotados por este estudo: se o responsável tributário não é contribuinte e contra ele não há crédito tributário constituído, não há, obviamente, constituição definitiva

---

<sup>35</sup> Neste sentido: AGRAVO REGIMENTAL EM EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. PRESCRIÇÃO INTERCORRENTE. 1. A Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, por suas duas Turmas de Direito Público, consolidou o entendimento de que, não obstante a citação válida da pessoa jurídica interrompa a prescrição em relação aos responsáveis solidários, no caso de redirecionamento da execução fiscal, há prescrição intercorrente se decorridos mais de cinco anos entre a citação da empresa e a citação pessoal dos

que demarque o início do prazo prescricional. Esse entendimento corrobora a necessidade de que contra o responsável tributário se abra processo administrativo fiscal próprio, justamente para que se possa falar em constituição definitiva do crédito tributário e início do prazo prescricional. Nesta hipótese, encerrada a esfera administrativa, a Fazenda Pública dispõe de cinco anos para emendar a CDA, nos termos do artigo 2º, §8º, da Lei de Execuções Fiscais<sup>36</sup>, e promover os atos de execução contra o responsável tributário, sob pena de prescrição nos termos do artigo 174 do CTN.

Neste período, é perfeitamente cabível que a Execução Fiscal permanece suspensa nos termos do artigo 40 da Lei de Execuções Fiscais<sup>37</sup> até que seja concluído em definitivo o processo administrativo contra o responsável tributário. Nas hipóteses de redirecionamento de Execução Fiscal contra empresa do grupo econômico pelo artigo 50 do Código Civil, em razão da necessária comprovação de dolo ou fraude, adota-se a solução proposta por Renato Lopes Becho<sup>38</sup>, o qual refere que a solução apontada pelo Ministro Carlos Mário da Silva Veloso seria a mais apropriada: nas hipóteses de homologação expressa do tributo lançado, o prazo passará a contar a partir da constatação de fraude ou dolo; na hipótese de homologação tácita, cinco anos após o prazo quinquenal para homologação por esta modalidade; ou, por fim, em não se tratando de lançamento sujeito a

---

sócios, de modo a não tornar imprescritível a dívida fiscal [...] (STJ, 1ª Seção, AgRg nos EREsp 761.488/SC, Relator Ministro Hamilton Carvalhido, publicado em 07/12/2009.

<sup>36</sup> Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. [...] § 8º - Até a decisão de primeira instância, a Certidão de Dívida Ativa poderá ser emendada ou substituída, assegurada ao executado a devolução do prazo para embargos.

<sup>37</sup> Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, em quanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

<sup>38</sup> BECHO, Renato Lopes. *Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição*. In Revista Dialética de Direito Tributário – nº 204, setembro de 2012.



homologação, a regra geral do artigo 173 do CTN em consonância com as disposições do artigo 149, VII, também do CTN<sup>39</sup>.

---

<sup>39</sup> Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:  
VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

## CONCLUSÃO

Ao longo do presente trabalho foi possível apreendermos pequenas conclusões sobre o instituto do redirecionamento e sobre as possíveis falhas que a forma com que ele é feito hoje pode trazer aos devedores de créditos tributários.

Primeiramente, de se concluir que existem diferentes tipos de responsabilidade tributária, mas que em todas aquelas trazidas pelo Código Tributário Nacional e a que interessa a Fazenda Pública se verifica a existência de um fato novo a ser considerado para a responsabilização tributária, fato este diferente do fato gerador do tributo e que precisa ser devidamente comprovado para que se possa cogitar da responsabilização, afastando-se presunções hipotéticas.

Verificou-se ainda que, muito mais em situações de presunção, mas mesmo em situações de comprovação do fato autônomo quando do requerimento da Fazenda Pública nos autos da Execução Fiscal, aceitar-se a simples inclusão de mais um executado é permitir a execução de crédito tributário sem título executivo. A análise conjugada da Lei de Execuções Fiscais com o Código Tributário Nacional demonstra perfeitamente que, ainda que se permita que a Execução Fiscal tenha como devedor o responsável tributário, é também indispensável que este novo devedor esteja inscrito na Certidão de Dívida Ativa, o que assegura a sua passagem pelo processo administrativo de constituição do crédito tributário com todos os direitos de defesa que lhe são assegurados constitucionalmente.

Num segundo momento, a análise residiu especificamente quanto ao redirecionamento para empresa componente de grupo econômico, de forma que se pode concluir que a simples formação de grupo de sociedades não configura nenhuma extensão de responsabilidade. Pelo contrário, além da previsão específica de matéria previdenciária, apenas os artigos 124, I, do Código Tributário Nacional e o artigo 50 do Código Civil determinam alguma extensão de responsabilidade ao grupo: no primeiro caso, deve ser demonstrado o interesse comum na prática do fato gerador, não bastando o proveito econômico que o grupo venha a angariar com a prática; no segundo, não somente a

impossibilidade de solvência pelo devedor principal, mas também o dolo ou a fraude para o desvio de finalidade ou confusão patrimonial entre as empresas deve ser comprovada.

Por fim, uma nova análise sobre o redirecionamento levou à conclusão sobre ser necessária uma nova análise também sobre o prazo prescricional de que dispõe a Fazenda Pública para requerer a inclusão de um novo devedor tributário. A paralisação da Execução Fiscal se mostra não somente viável como necessária, permitindo que o processo administrativo fiscal tramite contra o responsável tributário até a sua conclusão e eventual edição da Certidão de Dívida Ativa para inclusão do novo devedor.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. São Paulo: Malheiros, 2011.

BECHO, Lopes Renato. *Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras-matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição*. In Revista Dialética de Direito Tributário – nº 204, setembro de 2012.

\_\_\_\_\_. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 1963.

BENETI, Sidnei Agostinho. *Desconsideração da sociedade e legitimidade ad causam: esboço de sistematização*. In Fredie Didier Jr. e Teresa Arruda Alvim Wambier (coord.), Aspectos polêmicos e atuais sobre os terceiros no processo civil, São Paulo, RT, 2004.

BUENO, Cassio Scarpinella. *Curso sistematizado de direito processual civil*. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009.

DENARI, Zelmo. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Atlas, 2009.

DIFINI, Luiz Felipe Silveira. *Manual de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2008.

FERRAGUT, Maria Rita. *O redirecionamento no processo de execução: possibilidade e limites*. In Processo Judicial Tributário. São Paulo: MP Editora, 2006.

\_\_\_\_\_. *Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade?* Disponível em [www.fiscosoft.com.br](http://www.fiscosoft.com.br). Acesso em 14/03/2015.

PAULSEN, Leandro. *Redirecionamento da Execução Fiscal contra o responsável tributário*. In Revista de Estudos Tributários, nº 68, Julho-Agosto de 2009.

SOUZA, Rubens Gomes de. *Compêndio de Legislação Tributária*. São Paulo: Resenha, 1973.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. *Lei de Execução Fiscal: comentários e jurisprudência*. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 17.

XAVIER, Alberto. *Princípios do processo administrativo judicial e tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

WALD, Arnaldo. *Algumas considerações sobre as sociedades coligadas e os grupos de sociedade na nova Lei de Sociedades Anônimas*. Revista Forense, Rio de Janeiro, 258: 83-94, abr.-jun. 1977.