

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL
FACULDADE DE DIREITO
DEPARTAMENTO DE DIREITO ECONÔMICO E DO TRABALHO

Mainara Kuhn

**ASPECTOS LEGAIS E JURISPRUDENCIAIS DA RESPONSABILIZAÇÃO
TRIBUTÁRIA DO GRUPO ECONÔMICO**

PORTO ALEGRE
2018

Mainara Kuhn

**ASPECTOS LEGAIS E JURISPRUDENCIAIS DA RESPONSABILIZAÇÃO
TRIBUTÁRIA DO GRUPO ECONÔMICO**

Monografia apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Bacharel em Direito,
junto à Faculdade de Direito da Universidade
Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Andrei Pitten Velloso

PORTO ALEGRE
2018

Mainara Kuhn

**ASPECTOS LEGAIS E JURISPRUDENCIAIS DA RESPONSABILIZAÇÃO
TRIBUTÁRIA DO GRUPO ECONÔMICO**

Monografia apresentada como requisito parcial
para obtenção do título de Bacharel em Direito,
junto à Faculdade de Direito da Universidade
Federal do Rio Grande do Sul.

Aprovado em __/__/__

BANCA EXAMINADORA

Professor Doutor Andrei Pitten Velloso (Orientador)

Professor Doutor Adão Sergio do Nascimento Cassiano

Professor Doutor Igor Danilevicz

PORTO ALEGRE
2018

AGRADECIMENTOS

Agradeço, em primeiro lugar, ao meu pai, Marino Reus Kuhn, e à minha mãe, Leane Maria Schrammel, por me apoiarem nessa árdua jornada e por toda confiança e amor depositados em mim. Igualmente, faço um especial agradecimento à minha avó, Maria Erenita dos Santos da Silva, por todos os seus cuidados e pelo seu carinho acolhedor.

Agradeço aos meus colegas e amigos da Faculdade de Direito da UFRGS, em especial, a Isadora Dias e a Tuíla Zanon, com as quais pude contar, de forma incondicional, nesse período tão importante da minha vida. Ao Frederico Apollo Brito, pela forma positiva com que vem me ensinando a viver a vida e por me fazer sentir em casa mesmo estando longe do meu lar.

Por último, porém não menos importantes, agradeço a todos os professores que exercem com maestria essa nobre profissão e que marcaram minha trajetória acadêmica, mormente, ao Professor Andrei Pitten Velloso, notório expoente do mundo jurídico, por ter aceitado o meu convite para ser o meu orientador.

RESUMO

O presente trabalho pretende delimitar os pressupostos do grupo econômico, como responsável tributário, sob uma ótica eminentemente legal e jurisprudencial. Para alcançar esse ambicioso objetivo, analisar-se-á, inicialmente, o sujeito passivo da obrigação tributária, averiguando os seus conceitos mais gerais, como o de contribuinte e substituto, e aprofundado no instituto da responsabilidade tributária. Como a disciplina legal é muito dispersa no que tange ao conceito e às premissas do grupo econômico, examinaremos as respostas que os mais diversos ramos do Direito dão a essa questão e o seu impacto, mais especificamente, no Direito Tributário. Outrossim, haja vista o esforço jurisdicional para uniformizar o reconhecimento do grupo econômico nas contendas judiciais, tornou-se pertinente também realizar um exame sobre a jurisprudência com relação aos requisitos para a formação do grupo econômico. Por fim, exibiremos os instrumentos processuais à disposição da Fazenda Pública para o reconhecimento judicial do grupo econômico.

Palavras-chave: Grupo Econômico. Responsabilidade Tributária.

ABSTRACT

The present paper intends to delimit the assumptions of the business group, as tax answerable, from a legal and jurisprudence point of view. To achieve this ambitious objective, we will analyze, initially, the subject of the tax obligation, finding out its more general concepts, like taxpayer and substitute, and deepening in the institute of tax responsibility. As the legal discipline is dispersed with respect to the concept and the premises of the business group, we will examine the answers that the most diverse branches of Law give to this question and its impact on Tax Law. Also, due to the jurisdictional effort to standardize the recognition of the business group in judicial litigation, it became important to accomplish a study of jurisprudence with regard to the requirements for the conformation of the business group. Finally, we will present the procedural instruments available to the State for judicial recognition of the business group.

Keywords: Business Group. Tax Responsibility.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	8
2	SUJEITO PASSIVO TRIBUTÁRIO	10
2.1	CONTRIBUINTE	13
2.2	SUBSTITUTO	14
2.3	RESPONSÁVEL	16
2.3.1	Responsabilidade dos sucessores	21
2.3.2	Responsabilidade de terceiros	25
2.3.3	Responsabilidade solidária	29
3	ASPECTOS LEGAIS DO GRUPO ECONÔMICO	34
3.1	ASPECTOS SOCIETÁRIOS DO GRUPO ECONÔMICO	34
3.1.1	Grupo de fato e de direito e grupo por coordenação e por subordinação	37
3.2	GRUPO ECONÔMICO NA LEGISLAÇÃO CIVIL E CONSUMERISTA	41
3.3	GRUPO ECONÔMICO NA CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS TRABALHISTAS	44
3.4	GRUPO ECONÔMICO NA LEI 8.212/91	48
3.4.1	Constitucionalidade do artigo 30, IX da Lei 8.212/91	50
4	REQUISITOS JURISPRUDENCIAIS PARA A RESPONSABILIZAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO	58
4.1	GRUPO ECONÔMICO NA COBRANÇA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NO GERAL	58
4.2	GRUPO ECONÔMICO NA EXECUÇÃO FISCAL DE DÉBITOS ABRANGIDOS PELA LEI 8.212/91	68
5	INSTRUMENTOS PROCESSUAIS PARA A CONFIGURAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO	72
5.1	AÇÃO CAUTELAR FISCAL	72
5.2	AÇÃO DECLARATÓRIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAS EMPRESAS INTEGRANTES DE GRUPOS ECONÔMICOS	76
5.3	INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA	78
6	CONCLUSÃO	84
	REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	86

1 INTRODUÇÃO

Em razão da dinamicidade das relações econômicas, considerar a empresa como algo individualizado é algo inconcebível. Tendo em vista a necessidade de investimento, de cooperação e de desenvolvimento da sua atividade econômica, a sociedade empresarial, independentemente da proteção conferida pela personalidade jurídica, tende a associar-se com outras sociedades, até mesmo informalmente, para a consecução desses anseios.

Nesse contexto, surge a figura do grupo econômico o qual é formado por uma ou mais empresas, cada qual com personalidade jurídica própria, que se encontram sob a direção, o controle ou a administração de outra. A hierarquia entre as componentes, contudo, não é uma característica fundamental para a configuração do grupo econômico, já que a sua direção pode ser desconcentrada e distribuída entre as suas integrantes.

Não obstante a relevância e a recorrência do tema, o ordenamento jurídico brasileiro não cuida uniformemente do grupo econômico. Ao contrário, observa-se uma profusão de conceitos e pressupostos para a sua configuração, os quais variam de acordo com o ramo do Direito de que se trata.

Com efeito, o reconhecimento da existência de grupos econômicos tem suscitado intenso debate doutrinário e jurisprudencial, sobretudo, porque inexistem paradigmas conceituais precisos para a sua configuração, circunstância que tem propiciado indesejável casuísmo.

No âmbito das relações jurídico-tributárias, a Fazenda Pública tem requerido, judicialmente, o reconhecimento de grupos econômicos, ou seja, de terceiros que não os contribuintes. Dentre as razões para tal pedido, merecem destaque a impossibilidade prática de cobrar, diretamente, o realizador do fato gerador e a imprescindibilidade de maior eficiência na arrecadação. Porém, a responsabilização do grupo econômico para fins fiscais deve ser decretada com cautela para que não reste maculado a segurança jurídica.

Diante disso, o presente trabalho visa delimitar os requisitos legais e jurisprudenciais para a responsabilização do grupo econômico nas relações jurídico-tributárias através da técnica de pesquisa bibliográfica. O intuito dessa exposição, portanto, seria compilar o que a melhor doutrina teoriza a respeito do grupo econômico, como responsável tributário, por meio do método hipotético-dedutivo.

O capítulo inaugural tratou a respeito do sujeito passivo da relação jurídico-tributária, perpassando pelos conceitos de contribuinte, de substituto e, principalmente, de responsável, como terceiro, sucessor e solidário.

No segundo capítulo, aborda-se a questão do grupo econômico sob o viés legal, percorrendo os mais diversos ramos do Direito, como empresarial, civil, consumerista, trabalhista e próprio tributário, para identificar o impacto dessas diversas legislações no âmbito fiscal.

O terceiro capítulo se debruça sobre uma análise das premissas fixadas pela jurisprudência para o reconhecimento do grupo econômico judicialmente. Por fim, o último capítulo almeja delinear os instrumentos processuais que o Fisco poderá utilizar para o reconhecimento judicial do grupo econômico.

2 SUJEITO PASSIVO TRIBUTÁRIO

CARVALHO¹ divide a norma jurídica tributária em hipótese e conseqüente. Naquela, encontram-se os critérios utilizados para identificação do fato tributado, enquanto, neste, observa-se a relação jurídica que se formará com a ocorrência do descrito na hipótese. Por isso, a hipótese aloca os critérios material, temporal e espacial, enquanto, no conseqüente, encontram-se os demais critérios – quantitativo e pessoal.

Conseqüentemente, o sujeito passivo tributário estaria, umbilicalmente, ligado ao critério material. Isso porque, firmado o critério material pela Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB), quando da distribuição das competências entre os entes federados, o legislador ordinário não poderia optar por qualquer pessoa como realizadora do núcleo do aspecto material².

O sujeito passivo possível, portanto, depender-se-ia da análise do critério material da exação o qual é composto por verbo e complemento³. Tendo o verbo designado uma ação ou um estado da pessoa, não é possível desvincular o sujeito passivo da hipótese de incidência.

Nesse mesmo sentido, CARRAZZA⁴:

A Constituição aponta o *sujeito passivo possível* de cada tributo, isto é a pessoa que poderá ser colocada, pela lei, na contingência de efetuar seu pagamento. É a pessoa que – evidentemente desde que apontada na lei – faz nascer a obrigação tributária, realizando seu *fato imponible* (*fato gerador “in concreto”*). (grifos do autor).

O respeitável doutrinador também se filia ao pensamento de que as pessoas políticas tampouco possuem liberdade para elegerem o sujeito passivo dos tributos que criam. Pelo contrário, o legislador ordinário deve levar em conta o sujeito passivo assinalado na CRFB. Arremata afirmando que, apesar de a CRFB não o estabelecer expressamente, a mesma sinaliza que o realizador do fato imponible será considerado sujeito passivo⁵.

Em oposição ao entendimento dos autores acima mencionados, CARVALHO⁶ afirma que a CRFB não opta por nenhum sujeito passivo e, inclusive, deixa a cargo do legislador ordinário elegê-lo. Por outro lado, o autor admite que o sujeito passivo será aquele que tem participação direta e pessoal no aspecto material da norma.

¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 199.

² BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 64.

³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 160-162.

⁴ *Ibidem*, p. 159-160.

⁵ *Ibidem*, p. 160-161.

⁶ CARVALHO, op. cit., p. 207.

Tendo em vista a divergência, torna-se relevante citar o conceito de sujeição passiva elaborada por CARVALHO⁷ que se vale da correlação com o princípio da capacidade tributária para defini-la, *in verbis*:

Ser capaz de realizar o fato jurídico tributário não quer demonstrar capacidade jurídica para ser sujeito passivo de obrigações tributárias. Uma coisa é a aptidão para concretizar o êxito abstratamente descrito no texto normativo, outra é integrar o liame que se instaura no preciso instante em que adquire proporções concretas o fato previsto no suposto da regra tributária. (grifos do autor).

Além da conexão do sujeito passivo com o critério material do fato impositivo, é possível fazer uma análise da sujeição passiva sob uma perspectiva kelseniana, haja vista a supremacia da CRFB no sistema jurídico brasileiro⁸.

Como a norma de hierarquia mais alta estabelece o conteúdo das normas hierarquicamente inferiores, a CRFB, nos seus dispositivos, não traz meras sugestões para o legislador ordinário, mas adianta todos os aspectos básicos a respeito do tributo⁹. Assim, além da CRFB arrolar os tributos, ela apresenta o conteúdo mínimo e máximo dos fatos tributários a serem criados, adotando uma posição nitidamente kelseniana¹⁰.

BECHO¹¹, ainda, classifica os tributos em discriminados e não-discriminados na CRFB. Os tributos discriminados implicam em uma liberdade de atuação mais restrita do legislador infraconstitucional. Como exemplo de tributos discriminados, o jurista aponta os previstos nos artigos 153, 155, 156 e 159 da CRFB. Nos tributos não-discriminados, há uma maior liberdade para o legislador estruturar o tributo e isso ocorre nas demais espécies tributárias, como, taxas, contribuição de melhoria e competência residual. Neste caso, quando o legislador encontrar um novo campo econômico, poderá delimitar o critério material livremente (respeitadas as delimitações postas na CRFB). Em consonância ao exposto acima, essa liberdade é maior no que tange à escolha do critério material do que à eleição do critério pessoal.

Acrescenta CARRAZZA¹² que, embora o ente competente para instituir os tributos não-discriminados tenha liberdade para fixar a base de cálculo e a hipótese de incidência, “deverá necessariamente, eleger, como *sujeito passivo possível* da exação, a pessoa que realiza o seu fato impositivo”.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 203.

⁸ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 29-30.

⁹ *Ibidem*, p. 39.

¹⁰ *Ibidem*.

¹¹ *Ibidem*, p. 42-43.

¹² CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 160.

A despeito do poder público à disposição do Estado, a CRFB impõe limitações aos entes federados denominadas direitos subjetivos públicos. Esses direitos subjetivos públicos têm, como destinatários, o administrado e o contribuinte e se manifestam na impossibilidade de os mesmos se tornarem sujeitos passivos quando não realizarem o fato gerador descrito e autorizado na CRFB¹³.

Para ser considerado sujeito passivo da obrigação tributária, logo, a pessoa deve implementar a hipótese de incidência do tributo expressa pela CRFB. Tal afirmação está em consonância com o sustentado por BECHO¹⁴, ao longo de sua obra, no sentido de que “o sujeito passivo está, pelo menos implicitamente, previsto no Texto Constitucional”.

A doutrina tradicional propõe uma classificação de sujeitos passivos tributários em contribuintes, responsáveis e substitutos. Nas palavras de BECHO¹⁵, essa classificação não seria meramente acadêmica, mas com repercussão prática, uma vez que o contribuinte seria aquele definido constitucionalmente, diferentemente das demais espécies de sujeito passivo, e o legislador infraconstitucional não teria competência para estabelecer o sujeito passivo que quisesse.

AMARO¹⁶, todavia, considera que o sujeito passivo da obrigação principal é gênero que abrange somente duas espécies: contribuinte e responsável. Seria possível, ainda, identificar duas modalidades de responsável: substituição e transferência. O substituto é colocado pela lei, desde logo, no lugar do contribuinte. Já, na transferência, a obrigação do devedor é deslocada para o responsável em razão de algum evento.

Essa classificação em muito se assemelha a estabelecida por Rubens Gomes de Sousa o qual especifica a sujeição passiva em direta e indireta. CARVALHO¹⁷ leciona que o sujeito passivo direto seria quem se encontra em relação econômica com o fato jurídico tributário, dele extraíndo vantagens.

Contudo, o Estado, muitas vezes, tem interesse em cobrar o tributo de pessoa diferente ocasionando a chamada sujeição passiva indireta. Esta apresenta uma subclassificação, qual seja, substituição e transferência. A transferência, por sua vez, contém três subespécies – solidariedade, sucessão e responsabilidade. Todas essas hipóteses de sujeição passiva indireta serão abordadas ao longo desse capítulo.

¹³ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 33.

¹⁴ *Ibidem*, p. 15.

¹⁵ *Ibidem*, p. 82-83.

¹⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 324.

¹⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 298-299.

Apesar da pertinência, é possível tecer críticas a essa classificação que diz estar influenciada por categorias de caráter econômico, uma vez que se encontra ligada à pesquisa de vantagens. Assim, de acordo com o posicionamento de CARVALHO¹⁸, não há a divisão em sujeitos passivos diretos e indiretos em termos jurídicos, visto que essa classificação repousa em considerações factuais ligadas ao que os participantes do fato retiram da sua realização, logo, interessa a este autor, do ângulo jurídico-tributário, apenas quem integra o vínculo obrigacional.

A despeito das brilhantes considerações, visando a desenvolver o tema da responsabilidade do grupo econômico, nos tópicos subsequentes, adotaremos a classificação proposta por BECHO, anteriormente referida, e trataremos do contribuinte, do substituto e do responsável.

2.1 CONTRIBUINTE

O artigo 121, parágrafo único, inciso I do Código Tributário Nacional (CTN)¹⁹ se refere ao contribuinte como aquele que tenha *relação pessoal e direta* com o fato imponible. O contribuinte, portanto, pode ser identificado como a figura que realiza o fato gerador da obrigação tributária, ou seja, pode ser reconhecido pela mera descrição da materialidade do fato gerador²⁰.

A *relação pessoal*, a qual o dispositivo faz referência, quer dizer a presença jurídica do contribuinte na situação que constitui o fato gerador. Essa presença não necessariamente será física, assim, o contribuinte pode relacionar-se com o fato gerador por intermédio de seu representante legal. Já por *relação direta*, entende-se a centralidade que o contribuinte ocupa em torno do fato gerador. Lembra AMARO²¹, porém, que, muitas vezes, “a lei poderá ter de decidir entre duas pessoas que se apresentem em cena com igual destaque”, como, por exemplo, a escolha entre o alienante ou o adquirente como contribuinte do imposto de transmissão de bens imóveis (ITBI).

¹⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 201.

¹⁹ **Art. 121, CTN/1966.** 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;

²⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 325.

²¹ *Ibidem*, p. 328.

Os contribuintes também são definidos como as pessoas que realizam, diretamente, a materialidade descrita na regra-matriz de incidência tributária²². Nesse mesmo sentido, TAVARES²³:

Contribuinte é a pessoa (física ou jurídica) que pratica completa e rigorosamente a descrição hipotética contida na lei, passível de tributação. (...) Eis aí a figura denominada “sujeição passiva direta”, pois quem ocupa o polo passivo da obrigação guarda íntima, direta e pessoal relação de causalidade com a situação definida em lei. (grifos do autor).

Conclui-se, portanto, que a CRFB não precisava estipular (nem estipulou) quem seriam os contribuintes dos tributos nela arrolados, já que a declaração da materialidade dos tributos bastou para que um grupo de contribuintes fosse fixado²⁴. Paralelamente a isso, BECHO²⁵ também prevê a existência de um sujeito passivo legal, ou seja, aquele escolhido pelo legislador infraconstitucional por aproximação jurídica aos sujeitos passivos constitucionais. Frisa o autor, inclusive, que a inexistência de sujeito passivo constitucional autoriza a criação de um sujeito passivo legal.

Em oposição ao entendimento anterior, AMARO²⁶ entende que quando a descrição do fato gerador não assegura quem seja o contribuinte, é possível identificá-lo como “a pessoa que manifesta capacidade contributiva, ou seja, titularidade de riqueza”. Em exemplo muito elucidativo, o autor comenta a respeito de alguns tributos indiretos nos quais não se leva em conta a capacidade econômica da empresa, mas a do consumidor.

2.2 SUBSTITUTO

Quando o Estado não cobra o tributo de quem realizou o fato imponible, mas de outro, ter-se-á a sujeição passiva indireta que, no tópico ora em estudo, dar-se-á na modalidade de substituição. O substituto é aquele colocado no lugar do contribuinte pela lei. Portanto, apesar dos sujeitos passivos identificáveis na CRFB (substituídos), o legislador elege outras pessoas (substitutos), colocando-as no polo passivo²⁷.

²² BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 85.

²³ TAVARES, Alexandre Macedo. **O Alcance da Expressão “Interesse Comum” (CTN, Art. 124, I) para Fins de Imputação de Responsabilidade Tributária Solidária às Sociedades Integrantes de Grupo Econômico**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 232, p. 21, jan. 2015. Acesso em: 10 set. 2018.

²⁴ BECHO, op. cit., p. 89.

²⁵ *Ibidem*, p. 90-91.

²⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 326-327.

²⁷ BECHO, op. cit., p. 114.

Esse conceito é alvo de críticas, uma vez que o legislador nada substituiria e somente instituiria. A doutrina justifica tal posicionamento afirmando que não haveria, juridicamente, o sujeito passivo direto antes da lei que aponta o substituto. Ou seja, a obrigação tributária já surgiria tendo, como sujeito passivo, o substituto²⁸.

Conceituada essa espécie de sujeição passiva indireta, torna-se oportuna a observação de CARVALHO²⁹ segundo o qual o substituto assume, integralmente, os deveres do substituído (prestação patrimonial e obrigações acessórias), enquanto, em outros casos de sujeição passiva indireta, remanesce a responsabilidade subsidiária do contribuinte, por exemplo.

A substituição se dará de duas formas: para trás ou para frente. A substituição para trás ocorre, quando já perfectibilizado o fato gerador, o legislador estabelece a responsabilidade na operação subsequente³⁰. Seria uma alteração do critério temporal para fins de recolhimento do tributo, ocorrendo uma substituição tributária do sujeito passivo por outro que lhe segue na cadeia produtiva³¹.

Como a sua incidência se dá, diversas vezes, sobre uma mesma mercadoria, o diferimento (ou substituição para trás) só ocorre nos chamados impostos plurifásicos, como, por exemplo, o ICMS, podendo o legislador postergar ou abandonar uma incidência.

Ao conceituar a substituição tributária para frente, BECHO³² afirma que, nessa modalidade, o legislador se encontra autorizado “a exigir do contribuinte inicial da cadeia (...) que recolha antecipadamente o tributo que será devido em todos os fatos que presumivelmente ocorrerão no futuro”. Portanto, a incidência, que talvez ocorrerá, será antecipada antes da sua possibilidade fática³³.

CARVALHO³⁴, em sua obra, critica esse modelo de substituição tributária (para frente), pois tal variedade se baseia na imprevisibilidade dos fatos futuros. Visando a, inclusive, atenuar essa e outras discordâncias, foi aprovada a Emenda Constitucional nº 03/1993 a qual

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 202.

²⁹ *Ibidem*, p. 210-211.

³⁰ *Ibidem*, p. 212.

³¹ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 139.

³² *Ibidem*, p. 136.

³³ *Ibidem*, p. 135-136.

³⁴ CARVALHO, op. cit., p. 213.

acrescentou o § 7º ao artigo 150³⁵. O dispositivo chama o destinatário da norma de responsável. Entretanto, para BECHO³⁶, “não se trata de responsabilidade, mas de verdadeira substituição”.

Um ponto controverso no que tange ao tema da substituição tributária seria a retenção de imposto de renda na fonte. De acordo com BECHO³⁷, a retenção na fonte não seria um exemplo de substituição tributária, pois o retentor não é considerado sujeito passivo dos tributos que retém, mas figura auxiliar do sujeito ativo. AMARO³⁸, contudo, considera a fonte pagadora como uma espécie de substituto.

Apesar de o empregador “substituir” o empregado na tarefa de apurar o imposto, declará-lo e recolhê-lo, não o faz em conta própria, de modo que o regime jurídico aplicado é do empregado (sujeito passivo), e a capacidade contributiva que se persegue é a do recebedor, não a do pagador³⁹.

Como crítica geral a esse modelo de arrecadação (substituição), encontramos CARRAZZA⁴⁰ segundo o qual, por comodidade, o ente tributante não pode escolher como sujeito passivo qualquer pessoa que não aquela que realizou o critério material. Pondera, pois, que a substituição macula essa diretriz constitucional, pois o sujeito a quem se deve cobrar o crédito tributário, há de ser aquele que ocasionou o fato imponible.

2.3 RESPONSÁVEL

O responsável é tratado no CTN no inciso II do parágrafo único do artigo 121⁴¹, sendo assim definido em razão de lei e por exclusão, pois não é considerado contribuinte. Além desse dispositivo, o CTN também prevê, no seu artigo 128⁴², novamente, a necessidade de a lei

³⁵ **Art. 150, CTN/1966.** Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: (...)

§ 7º A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido.

³⁶ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária.** 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 135.

³⁷ *Ibidem*, p. 122-129.

³⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro.** 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 333.

³⁹ BECHO, op. cit., p. 123.

⁴⁰ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária.** 1.ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 165.

⁴¹ **Art. 121, CTN/1966.** 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: (...)

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

⁴² **Art. 128, CTN/1966.** Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação,

estabelecer quem será o responsável. Contudo, acrescenta mais um requisito, qual seja, a necessidade de vínculo com o fato gerador.

De acordo com CARVALHO⁴³, o artigo 128 fixa duas vias de responsabilidade pelo crédito tributário: uma interna e outra externa ao fato jurídico tributário. A externa possui embasamento na frase excepcionadora do dispositivo (*Sem prejuízo do disposto neste Capítulo*) e se desenvolve no conteúdo dos demais artigos do Capítulo V do CTN (artigos 129 a 138). Enquanto, na via interna, a escolha do responsável deverá seguir o disposto na norma e ser alguém vinculado ao fato gerador.

Embora o responsável se encontre conectado à hipótese de incidência indiretamente, ele também realiza o fato gerador e, em razão disso, responde subsidiariamente pelo crédito tributário. Dessa forma, relações jurídico-tributárias compostas por sujeitos passivos alheios ao critério material apresentam a natureza de sanções administrativas⁴⁴. CARVALHO⁴⁵, inclusive, posiciona-se no sentido que a responsabilidade prevista nos artigos 130 a 134 do CTN não são de cunho obrigacional, mas de índole sancionatória.

Isso significa que não é qualquer terceiro que poderá ser responsabilizado, ainda que por lei expressa. AMARO⁴⁶ ainda apresenta, como requisito para a responsabilização, a possibilidade de que o tributo seja recolhido sem onerar o patrimônio do responsável. Por exemplo, o tabelião pode ser compelido a recolher o ITBI, como responsável, mas ele pode não lavrar o ato sem que o contribuinte recolha o tributo. De acordo com o posicionamento do doutrinador, portanto, o ônus do tributo não pode ser deslocado para qualquer pessoa pela lei, ainda que vinculada ao fato gerador, se essa pessoa não puder evitar esse ônus ou diligenciar para que o tributo seja recolhido pelo contribuinte.

Ainda, quanto ao determinado no artigo 128, AMARO⁴⁷ critica o emprego da expressão *crédito tributário*, uma vez que a responsabilidade seria pela obrigação tributária. Caso contrário, somente se poderia falar em responsabilidade pelo crédito tributário após o lançamento, nos termos do artigo 142 do CTN.

No que tange à responsabilidade subsidiária ou solidária do contribuinte para com o responsável, o artigo 128 permite ambas, ou seja, a lei poderá excluir a responsabilidade do

excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

⁴³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 207.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 208.

⁴⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 314-316.

⁴⁶ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 338.

⁴⁷ *Ibidem*, p. 337.

contribuinte ou o mantê-lo como responsável subsidiário. Pondera-se também a possibilidade de imputar a responsabilidade subsidiária ao terceiro, pois se a lei pode o mais, pode o menos⁴⁸.

MACHADO⁴⁹ oferece três conceitos de responsabilidade sob diferentes perspectivas. A responsabilidade em sentido amplo seria “a submissão de determinada pessoa, contribuinte ou não, ao direito do Fisco de exigir a prestação da obrigação tributária”. Já, a responsabilidade em sentido estrito seria “a submissão, em virtude de disposição legal expressa, de determinada pessoa que não é contribuinte, mas está vinculada ao fato gerador da obrigação tributária, ao direito do Fisco de exigir a prestação respectiva”. Por fim, o doutrinador considera que o responsável seria “o sujeito passivo da obrigação tributária que, sem revestir a condição de contribuinte, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expresso da lei”.

Corroborando, com esse posicionamento, AMARO⁵⁰ segundo o qual a lei coloca o responsável no lugar do contribuinte, desde o momento da ocorrência do fato ou em razão de eventos futuros (sucessão do contribuinte, por exemplo). Ao contrário do contribuinte, que não se encontra, necessariamente, explícito na lei, o responsável, por ser oriundo de uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, depende dessa indicação na lei.

AMARO⁵¹ explicita que a eleição do *terceiro* (responsável) decorre por razões de conveniência ou necessidade da Administração. Respalda o seu posicionamento, inclusive, com o controverso exemplo da retenção do imposto de renda pela fonte. Para o autor, a fonte pagadora seria a responsável selecionada em razão de um liame indireto com o fato gerador, afinal, o critério material é realizado pela pessoa que aufere renda.

CARRAZZA⁵² também acredita ser imprescindível, para a configuração da responsabilidade tributária, que “o responsável esteja vinculado, de algum modo, ao *fato imponível*”. Se esse pressuposto não fosse respeitado, o legislador não se submeteria aos limites tributários constitucionais. Além disso, o autor impõe, como requisito necessário à eleição do responsável, a existência de norma legal expressa. O seu posicionamento é excepcionado quando se trata da possibilidade de responsabilizar quem não realizou o fato gerador, como,

⁴⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 339.

⁴⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 154.

⁵⁰ AMARO, op. cit., p. 329-330.

⁵¹ *Ibidem*, p. 330-331.

⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 164.

nos casos expressamente previstos pela lei (responsabilidade de sucessores e de terceiros), que serão detalhados posteriormente⁵³.

As definições doutrinárias para responsável elaboradas por renomados autores e explanadas alhures, podem ser sintetizadas no conceito concedido por TAVARES⁵⁴ segundo o qual o responsável não é o contribuinte e, por razão de comodidade na arrecadação, é obrigado legalmente ao pagamento do tributo, mesmo não havendo implementado a hipótese de incidência. Todavia, acreditamos ser relevante expor entendimento oposto ao acima descrito elaborado por BECHO⁵⁵ que se filia aos ensinamentos de Paulo de Barros Carvalho e Gian Antônio Micheli.

O responsável, para esses renomados juristas, seria o garantidor fiduciário do crédito tributário. Isto é, o responsável não participa da relação jurídico-tributária descrita no consequente da norma tributária e não realiza o critério material explícito na hipótese de incidência do tributo. Nenhum dos responsáveis apontados pelo CTN, portanto, compõe o polo passivo da relação tributária antes do nascimento de referido crédito e, as justificativas para isso ocorrer são dadas pelo Direito Processual Civil.

Consequentemente, somente serão considerados sujeitos passivos tributários aqueles catalogados pela doutrina como sujeitos passivos diretos. Os sujeitos passivos indiretos não integram a relação tributária sendo considerados figuras administrativas ou civis com repercussões processuais⁵⁶.

Nesse sentido, importante exposição oferecida por BECHO⁵⁷:

O sujeito passivo da relação tributária será, sempre, o contribuinte ou o substituto (limitadamente), identificável de acordo com o modelo previsto constitucionalmente. Estes continuarão, pelo menos num primeiro momento, a integrar a relação processual que envolva a cobrança de tributos. Depois, passa a ser possível que o responsável integre essa relação processual, mas nunca tributária.

Apesar de não haver referência expressa ao responsável tributário no capítulo do Sistema Tributário Nacional na CRFB, o responsável é tutelado pela Constituição Federal nas normas que tratam do devido processo legal⁵⁸. Além disso, como forma de preservar as

⁵³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 165.

⁵⁴ TAVARES, Alexandre Macedo. **O Alcance da Expressão “Interesse Comum” (CTN, Art. 124, I) para Fins de Imputação de Responsabilidade Tributária Solidária às Sociedades Integrantes de Grupo Econômico**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 232, p. 21, jan. 2015. Acesso em: 10 set. 2018.

⁵⁵ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 152.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 156.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 159-160.

⁵⁸ *Ibidem*, p. 153.

prerrogativas do responsável, propõe-se também a análise dos direitos personalíssimos e das proteções constitucionais à propriedade⁵⁹.

Assim sendo, quando se trata de cobrar o contribuinte, nas palavras de BECHO⁶⁰, o Fisco pode executar a obrigação tributária diante do não-recolhimento do tributo. Contudo, para exigir a obrigação tributária do responsável, o Estado deverá “munir-se de título hábil, que comprove a responsabilidade de referido responsável – pois sabemos que essa responsabilidade nem sempre é objetiva”.

Um ponto crucial na explanação do autor seria a possibilidade de a sujeição passiva indireta (substituto e responsável) ser estendida aos tributos de caráter não-vinculado (sem sujeito passivo constitucional) e aos de feição vinculada (com sujeito passivo constitucional). A alteração do sujeito passivo da obrigação tributária, em ambos os casos, seria permitida, quando respeitados os seguintes pressupostos: disposição legislativa, possibilidade de reembolso pelo substituto e existência de nexo, de cunho econômico, com o fato imponible ou com o destinatário legal tributário⁶¹.

Por fim, cumpre dizer que a sujeição passiva indireta terá duas modalidades: a transferência e a substituição⁶². Na transferência, o fato gerador foi perfectibilizado pelo sujeito passivo direto, mas a obrigação tributária é transferida a terceiro. Podemos dizer, então, que a transferência ocorre em virtude de um fato posterior ao nascimento da obrigação tributária. Apesar de a expressão *responsabilidade* ser utilizada pelo CTN para designar todos os casos de sujeição passiva indireta⁶³, nos próximos tópicos, abordaremos as subespécies de transferência (sucessão, solidariedade e responsabilidade) ou as chamadas modalidades de responsabilidade.

Os conceitos de contribuinte e responsável, todavia, não são aplicáveis quando se trata de cobrança de penalidade pecuniária. Afinal, o vínculo entre a infração e o infrator não é *peçoal e direto* tampouco é uma relação oblíqua (responsável) com o fato gerador. *In verbis*, o entendimento do autor⁶⁴:

Ao tratar da *sujeição aos efeitos legais da infração*, o Código Tributário Nacional abandona as noções de “contribuinte” e de responsável (do artigo 121, parágrafo único) e fala em “responsabilidade por infrações” (arts. 136 a 138), onde, visivelmente, o diploma refere-se a alguém que (além ou a par de ser infrator) tanto pode ser “contribuinte” de tributo quanto pode ocupar a condição de “responsável” por tributo, como, ainda, *pode não ser nem uma coisa nem outra*. (grifos do autor).

⁵⁹ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 40.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 162.

⁶¹ *Ibidem*, p. 141.

⁶² *Ibidem*, p. 79.

⁶³ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 334.

⁶⁴ *Ibidem*, p. 331-333.

Dessa forma, a *responsabilidade por infrações* mereceria tratamento a parte no CTN, uma vez que a responsabilidade tributária, no sentido de sujeição passiva, esgota-se no artigo 135⁶⁵. Por essa razão, o presente trabalho não abordará esse tema.

2.3.1 Responsabilidade dos sucessores

A sucessão é considerada um típico exemplo de responsabilidade por transferência, uma vez que a obrigação, que era do sucedido, desloca-se, em razão de evento sucessório (morte da pessoa física, extinção da pessoa jurídica, entre outros), para o sucessor. Sucessão é a hipótese em que a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do desaparecimento do devedor original.

Referindo-se à responsabilidade dos sucessores como responsabilidade tributária por substituição, BECHO⁶⁶ afirma que, com o desaparecimento do sujeito passivo original, surge a *substituição tributária* a qual não altera a relação jurídico-tributária, mas é utilizada para efeitos de cobrança de crédito. Assim, caso haja algum dos eventos apontados nos artigos subsequentes, haverá a troca do sujeito passivo pelo responsável.

O artigo 130 do CTN⁶⁷ se destina à tributação da propriedade de bens imóveis. MACHADO⁶⁸ afirma que os créditos tributários não serão sub-rogados na pessoa do adquirente de bem imóvel, quando este possuir prova de quitação no título de transferência. Contudo, quando se trata de adquirente de bem móvel, a quitação dos tributos não importa, pois se algum crédito se encontra em aberto, o adquirente ou o remitente respondem pelos respectivos pagamentos. Para o autor, porém, parece invocável, havendo a quitação dos tributos, a aplicação do artigo 130 do Código Tributário Nacional por integração analógica.

Quanto à expressão *sub-rogam-se* referida no dispositivo em comento, AMARO⁶⁹ acredita que o legislador pretendia dizer que o adquirente assume a condição de responsável, como único ocupante do polo passivo da obrigação.

⁶⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 333.

⁶⁶ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 134.

⁶⁷ **Art. 130, CTN/1966**. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

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

⁶⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 156-157.

⁶⁹ AMARO, op. cit., p. 347.

A opinião da doutrina é que o arrematante, a despeito do disposto no parágrafo único do artigo 130 do CTN, não é considerado responsável tributário, visto que entre o arrematante e o anterior proprietário do bem não se estabelece relação jurídica⁷⁰.

Enquanto o dispositivo anterior tratava da tributação sobre a propriedade, o artigo 131 do CTN⁷¹ não institui essa redução. Em relação ao termo *pessoalmente* utilizado na redação do *caput*, AMARO⁷² tece críticas, no sentido de não ser fácil identificar sucessores que tivessem responsabilidades não pessoais. Para o prestigiado autor, o legislador quis dizer que as pessoas e o espólio referidos nos incisos da norma “assumem a condição de responsáveis, como únicos ocupantes do polo passivo da obrigação”.

No seu inciso I, o dispositivo faz referência aos adquirentes e aos remetentes de bens móveis ou imóveis. O preceito, portanto, acaba por generalizar, tanto para os bens móveis como para os bens imóveis, a regra sucessória trazida no artigo 131⁷³.

A prescrição trata de um típico exemplo de responsabilidade por sucessão, pois o adquirente ou o remetente passam a ocupar o polo passivo da relação jurídico-tributária, apesar de não serem sujeitos passivos constitucionais. Ocorreu, pois, uma alteração processual para fins de cobrança de créditos tributários, assim como, houve uma substituição na titularidade dos bens ensejadores de tributação. Consequentemente, os remetentes ou os adquirentes receberão as dívidas tributárias dos períodos anteriores à remição ou à aquisição⁷⁴.

Quanto à escolha, por parte do legislador, do *remetente* como destinatário da norma sucessória, conceituamos a remição como o ato em que o devedor paga a dívida e resgata o bem. Logo, o termo *remetente* possui, nesse contexto, sentido equivalente ao termo *adquirente*⁷⁵.

Em razão do disposto no inciso I do artigo 131, poderia ser levantada a questão da responsabilidade do alienante do bem: este ficaria liberado em razão da responsabilidade assumida pelo adquirente? Conforme MACHADO⁷⁶ bem elucidada em sua obra, o alienante continua responsável pelo respectivo pagamento.

⁷⁰ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 156.

⁷¹ **Art. 131, CTN/1966**. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remetente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

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

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

⁷² AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 347.

⁷³ MACHADO, op. cit., p. 157-158.

⁷⁴ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 132.

⁷⁵ MACHADO, loc. cit.

⁷⁶ *Ibidem*, p. 159.

Já o inciso II do artigo 131 também atribui responsabilidade pessoal ao sucessor a qualquer título, ou seja, a quem passa a ser proprietário em virtude do falecimento do proprietário anterior. A contar da partilha, porém, o sucessor (responsável) assume a condição de contribuinte tanto pelos tributos gerados antes do falecimento como pelos gerados após.

O dispositivo também menciona a figura do cônjuge meeiro, uma vez que, na vigência do Código Civil (CC) de 1916, este poderia ser, ou não, herdeiro. Contudo, com o advento do CC/02, o cônjuge passou a ser considerado herdeiro necessário⁷⁷.

O espólio, sucessor previsto no inciso III, torna-se responsável pelos tributos originados até a data do falecimento⁷⁸. Nunca é demais frisar que a responsabilidade dessas pessoas é limitada ao montante que lhes tenha tocado na partilha ou adjudicação.

Conclui-se, portanto, que a figura do responsável nem sempre surge no momento em que o fato gerador se perfectibiliza. Especificamente, nos casos de responsabilidade por sucessão, a responsabilização do sucessor se dá em razão de evento sucessório, irrompendo uma relação indireta entre o responsável e o fato gerador⁷⁹.

O artigo 132 do Código Tributário Nacional⁸⁰ trata do responsável tributário nas hipóteses de fusão, transformação e incorporação. De acordo com a Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76), a fusão é a operação pela qual se unem duas ou mais sociedades para formar sociedade nova, que lhes sucederá em todos os direitos e obrigações. Enquanto, a transformação seria a mudança da forma societária sem ocasionar a dissolução ou a liquidação. Como a pessoa jurídica continua sendo a mesma, apenas adotando nova forma jurídica e, na opinião de AMARO⁸¹, não há sucessão nesse caso. Já incorporação seria a operação pela qual uma ou mais sociedades são absorvidas por outra que lhes sucede em todos os direitos e as obrigações.

Para BECHO⁸², completada a fusão, a incorporação ou a transformação, há uma transmutação para uma nova relação tributária, ocasionando a substituição do sujeito passivo originário pelo *substituto tributário*.

⁷⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 158.

⁷⁸ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 347.

⁷⁹ *Ibidem*, p. 331.

⁸⁰ **Art. 132, CTN/1966**. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

⁸¹ AMARO, op. cit., p. 349.

⁸² BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 133

O parágrafo único de referido dispositivo trata da extinção da pessoa jurídica e estende a regra do *caput*. Quando o sócio ou o seu espólio continuam a exploração da mesma atividade, também responderão pelas dívidas tributárias da pessoa jurídica extinta.

Relevante tema societário, entretanto, não foi abordado pelo artigo 132: a cisão. Esse instituto societário pode resultar na criação de nova sociedade ou na sua incorporação por sociedade já constituída e, por isso, possui repercussão no campo da sujeição passiva tributária, afinal, a sucessão dos direitos e dos deveres da parcela cindida pode tornar-se objeto de regulação pelos sócios. Apesar dessa regulação ser matéria de direito privado, ela não pode ser oposta ao Fisco, nos termos do artigo 123 do CTN⁸³. Portanto, “falta uma disciplina geral sobre a responsabilidade tributária na cisão, e não se pode eleger responsável sem lei expressa”⁸⁴.

Finalmente, cumpre abordar o importante e controverso artigo 133 do CTN que expõe a questão da aquisição, por pessoa física ou jurídica de direito privado, de fundo de comércio ou estabelecimento e a respectiva sucessão dos créditos tributários.

O *caput*⁸⁵ do artigo aborda a responsabilização do adquirente pelos tributos devidos até a data da aquisição, enquanto os incisos tratam da responsabilidade integral ou subsidiária do alienante.

O adquirente responderá integralmente pelos tributos do estabelecimento adquirido, se o alienante cessar a exploração da atividade ou não explorar qualquer outra atividade. O termo *integralmente* significa que o adquirente responderá sozinho, não subsistindo qualquer obrigação por parte do alienante. Contudo, se o alienante continua explorando a atividade que desenvolvia no estabelecimento alienado ou passa a explorar outra atividade, o adquirente se tornará responsável subsidiário, permanecendo o alienante como principal obrigado⁸⁶. No que tange ao inciso II, a dívida deve ser cobrada, primeiramente, do alienante do fundo ou estabelecimento e, se este não pagar, será cobrada do adquirente⁸⁷.

⁸³ **Art. 123, CTN/1966.** Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

⁸⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 349.

⁸⁵ **Art. 133, CTN/1966.** A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

⁸⁶ AMARO, op. cit., p. 350.

⁸⁷ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 160.

Em contraposição ao posicionamento de Luciano Amaro explanado acima, MACHADO⁸⁸ entende que o inciso I, ao dispor que o adquirente responde *integralmente*, não quis dizer exclusivamente. Assim, se o patrimônio do adquirente for insuficiente para garantir o pagamento da dívida tributária que assumiu com a aquisição, o alienante, mesmo havendo cessado a respectiva exploração, continuará responsável.

Merece registro, também, a questão da possibilidade de o responsável arcar com as multas por infrações praticadas antes do evento sucessório. Assim como AMARO⁸⁹, acreditamos não ser possível, afinal, tanto o artigo 132 do CTN quanto o artigo 133 se referem a responsabilidade por *tributos*. Assim, tendo em vista o princípio da personalização da pena e a própria definição de tributo concedida pelo artigo 3º do CTN⁹⁰, o sucessor não poderia ser responsabilizado pelas multas que se encontram no passivo do sujeito originário.

Por fim, cumpre mencionar crítica, realizada por BECHO⁹¹, à classificação da responsabilidade por sucessão como categoria própria de sujeição passiva. A avaliação do autor se justifica, na medida em que a sucessão se deu em momento posterior ao nascimento da obrigação tributária e o fato gerador foi implementado pelo sujeito passivo constitucional. Em contraposição a esse posicionamento, contudo, podemos citar o artigo 129 do CTN⁹².

2.3.2 Responsabilidade de terceiros

Responsabilidade de terceiros trata da hipótese em que a lei tributária responsabiliza outra pessoa pelo pagamento do tributo, quando o crédito tributário não seja pago pelo sujeito passivo direto. O responsável, nos termos do artigo 128 do CTN, é um terceiro situado fora do binômio contribuinte-fisco. Apesar de o tema abordado neste tópico receber o título de “responsabilidade de terceiros”, isso não quer dizer que, nos casos de responsabilidade dos sucessores e de responsabilidade solidária, não há a figura de terceiros.

⁸⁸ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 160.

⁸⁹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 351.

⁹⁰ **Art. 3º, CTN/1966**. Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.

⁹¹ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 134.

⁹² **Art. 129, CTN/1966**. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Nesse sentido, CARRAZZA⁹³ entende que a responsabilidade de terceiro abarca a sucessão prevista nos artigos 129 a 133 do CTN, a “responsabilidade de terceiro estrito senso” prevista nos artigos 134 a 135 do CTN e a prática de ilícitos fiscais previstos nos artigos 136 e 137 do CTN. Portanto, o conceito de terceiro responsável se refere ao sujeito do qual se exige o tributo mesmo sendo alheio ao fato imponible, reafirmando, assim, a ideia de que somente será possível cobrar tributos de terceiros nos restritos casos apontados na lei.

Por outro lado, MACHADO⁹⁴ é mais restrito no seu conceito, na medida em que, para este autor, a responsabilidade de terceiros pressupõe: a impossibilidade de o contribuinte cumprir com a sua obrigação e a participação ou a omissão do terceiro no ato que configure o fato gerador do tributo. Exige-se, pois, a existência de uma relação entre o comportamento daquele a quem a lei atribui responsabilidade e a obrigação tributária exigida.

Passamos, agora, a análise dos dispositivos a que Hugo de Brito Machado se referiu na sua ilustração, a saber, os artigos 134 e 135 do CTN. O artigo 134⁹⁵ versa sobre a responsabilidade solidária do terceiro, pelos atos em que se omitiu ou interviu, nos casos de inadimplemento da obrigação principal pelo contribuinte.

O primeiro requisito para aplicação do dispositivo seria a *impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*. Assim, não há como se redirecionar a execução aos representantes, se não há comprovação de que o sujeito passivo não pode arcar com a obrigação principal. Afinal, o Fisco não pode valer-se da solidariedade prevista no caput do artigo para escolher de quem irá receber o crédito tributário. O segundo requisito seria a necessidade de atos omissos ou intervencionistas do responsável⁹⁶.

A despeito do entendimento, acima mencionado, AMARO⁹⁷ se posiciona no sentido de que essa responsabilidade assumida pelo terceiro possui caráter subsidiário e não solidário.

⁹³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 165.

⁹⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 162.

⁹⁵ **Art. 134, CTN/1966**. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

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

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

III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

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

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

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

⁹⁶ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 173.

⁹⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 340.

Afinal, o terceiro responsável somente é chamado a satisfazer a obrigação *nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte*.

Os incisos do artigo 134 enumeram os sujeitos que serão responsabilizados em razão de ato comissivo ou omissivo e do não cumprimento da obrigação principal pelo sujeito passivo direto. Haja vista a sua errônea repercussão no artigo 135 do CTN, resolvemos aprofundar o estudo do inciso III do artigo 134. Este inciso dispõe sobre a responsabilidade dos administradores de bens de terceiros. Visando ao saneamento dessa controvérsia, BECHO⁹⁸ afirma que os administradores de bens de terceiros não se confundem com administradores de empresas, previstos no inciso III do artigo 135, uma vez que aqueles atuam de acordo com o Código Civil, sendo gestores de negócios e mandatários em geral.

Outrossim, BECHO⁹⁹ faz importante anotação a respeito do emprego do inciso III do artigo 134. Em sua pesquisa, o jurista verificou que, em grande parte das execuções fiscais em que a Fazenda Pública requer a citação do administrador como responsável tributário, vale-se do mencionado dispositivo. Assim, não sendo encontrada a pessoa jurídica devedora, cita-se o administrador (da lei civil) para que ocupe o polo passivo da execução.

Quanto ao parágrafo único do artigo 134, este limita a responsabilidade, uma vez que o terceiro apenas será responsabilizado apenas pelos encargos de caráter moratório, afastando de si a exigibilidade das penalidades.

O artigo 135 do CTN¹⁰⁰ versa sobre a responsabilização dos agentes descritos nos seus três incisos, quando o crédito tributário decorra de atos praticados com excesso de poder ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto. Os sujeitos arrolados, em regra, não respondem pessoalmente pelos tributos devidos, apenas quando da prática de um dos atos mencionados, excluindo, assim, o contribuinte do polo passivo¹⁰¹.

O 5º Simpósio Nacional de Direito Tributário também estabeleceu a tese de que o artigo 135, ao responsabilizar as pessoas referidas, exonera a pessoa jurídica que realizou o fato imponible. MACHADO¹⁰², todavia, diverge do posicionamento do Simpósio ao dizer que as obrigações tributárias decorrentes dos excessos previstos no *caput* do artigo 135 nascem com

⁹⁸ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 173.

⁹⁹ *Ibidem*, p. 184.

¹⁰⁰ **Art. 135, CTN/1966**. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

¹⁰¹ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 353-354.

¹⁰² MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 166.

mais de um sujeito passivo, qual seja, o contribuinte (artigo 121, I do CTN) e o responsável (art. 121, II do CTN), pois, na forma do artigo 128 do CTN, “exige-se dispositivo legal expresso tanto para atribuição da responsabilidade a terceiro quanto para excluir a responsabilidade do contribuinte”.

Quanto as demais expressões contidas no *caput* do artigo 135, reportamo-nos a algumas definições concebidas por BECHO¹⁰³. Quando o sócio-gerente ou o administrador procede além do que lhe seria dado fazer, diz-se que agiu com *excesso de poderes*. O dispositivo ainda se refere aos diplomas que apresentam limitações aos administradores, a saber, o contrato social e o estatuto. A *infração ao contrato social ou ao estatuto*, portanto, ocorre quando o administrador ou sócio-gerente excede a competência de seu cargo.

Quanto à *lei* infringida referida pelo *caput*, seria a lei comercial¹⁰⁴. Essa especificação é de suma importância, pois, se entendermos que a lei mencionada no artigo 135 do CTN, significa qualquer lei, inclusive, a tributária, ou a de trânsito, por exemplo, o efeito será o fim do instituto da personalidade jurídica. Em razão disso, o não-recolhimento de tributo não é considerado infração à lei nos moldes previstos pelo artigo 135.

Um exemplo didático de infração a lei seria a dissolução irregular de sociedade ou o funcionamento de sociedade de fato. O tema foi, inclusive, objeto de Súmula¹⁰⁵ pelo Superior Tribunal de Justiça (STJ) segundo o qual os sócios-gerentes, os diretores e os administradores de sociedade que deixa de operar sem sua regular liquidação responderão pelas suas dívidas. Nesse julgado, verifica-se que a Corte Superior optou pela presunção de que tais pessoas se apropriaram dos bens pertencentes à sociedade.

Relevante salientar que, consoante o posicionamento de BECHO¹⁰⁶, o terceiro, previsto no artigo 135 do CTN, somente poderá ser responsabilizado pelo excesso de poder e pela infração à lei, contrato social ou estatuto quando da existência de sentença cível transitada em julgado que declare o “descumprimento de legislação societária”.

Entre os destinatários dessa regra, arrolados nos incisos, encontram-se as pessoas discriminadas nos incisos do artigo 134 que agirem com excesso de mandato ou infração à lei, contrato social ou estatuto. Estas assumirão a responsabilidade pessoal pelos créditos

¹⁰³ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 180.

¹⁰⁴ *Ibidem*, p. 178.

¹⁰⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 435. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub.>>. Acesso em: 15 out. 2018.

¹⁰⁶ BECHO, op. cit., p. 180

tributários, nos termos do artigo 135, inciso I do CTN, eximindo o contribuinte do pagamento do tributo¹⁰⁷.

O inciso III do artigo 135 prevê a responsabilidade dos diretores, dos gerentes ou dos representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Quanto às figuras referidas no inciso, julga-se necessária à sua delimitação. Para BECHO¹⁰⁸, o administrador pratica os atos de gestão, ou seja, cuida da parte burocrática, representa a empresa e se encarrega das contas a pagar e a receber. Dessa breve conceituação, portanto, depreende-se que os gerentes e os diretores das áreas técnicas – engenheiros, biólogos, químicos, entre outros – não podem ser responsabilizados pelo artigo 135 do CTN.

Outrossim, consigna-se que a condição de sócio também não ocasiona, necessariamente, a condição de responsável tributário. O que engendra a responsabilidade é a condição de administrador, logo, o sócio que não pratica atos de gestão na sociedade não tem responsabilidade pelos débitos tributários desta¹⁰⁹.

Tampouco será responsabilizado o administrador que suceder o cargo de gerência, ou seja, o novo gestor não responderá, em nome próprio, pelo não-recolhimento de tributos de períodos em que não ocupava a administração¹¹⁰.

Em arremate, acostamos as lições de FERRAGUT¹¹¹ segundo a qual o artigo 135 do CTN não é fundamento de validade para o redirecionamento de execução fiscal ao grupo econômico, uma vez que mencionado comando dispõe apenas sobre a responsabilidade de pessoas físicas.

2.3.3 Responsabilidade solidária

A solidariedade passiva, prevista no artigo 275 do CC/02¹¹², autoriza o credor a exigir e a receber de um ou alguns de seus devedores, parcial ou totalmente, a dívida comum. Nas relações jurídico-tributárias, a responsabilidade solidária se torna um expediente jurídico eficaz,

¹⁰⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 353-354.

¹⁰⁸ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 182.

¹⁰⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 164.

¹¹⁰ BECHO, op. cit., p. 171.

¹¹¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos Econômicos e Solidariedade Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, p. 89, out. 2014. Acesso em: 12 set. 2018.

¹¹² **Art. 275, caput, CC/2002**. O credor tem direito a exigir e receber de um ou de alguns dos devedores, parcial ou totalmente, a dívida comum; se o pagamento tiver sido parcial, todos os demais devedores continuam obrigados solidariamente pelo resto.

pois contempla à comodidade administrativa na busca da satisfação de seus interesses¹¹³. A solidariedade poderá decorrer de lei ou ser convencional nas situações em que o crédito tributário é garantido por fiança¹¹⁴.

Ao atribuir a alguém a responsabilidade tributária em sentido estrito, a lei libera o contribuinte (artigo 135 do CTN). Contudo, a lei também poderá atribuir responsabilidade subsidiária, ou seja, sem liberar o contribuinte¹¹⁵. Do mesmo modo, na responsabilidade solidária, o contribuinte não é substituído ou sucedido, assim, a identificação do responsável não justifica a exclusão do devedor originário. Operando-se, segundo AMARO¹¹⁶, a chamada *extensão da subjetividade passiva*.

O artigo 124 do CTN¹¹⁷ cuida da solidariedade passiva na qual duas ou mais pessoas se obrigam, cada uma, pela dívida tributária inteira. Sabendo que a eleição do responsável pressupõe sua vinculação indireta ao fato gerador, nos termos do artigo 128 do CTN, o artigo 124 adota, ainda, dois critérios para estabelecer o vínculo de solidariedade passiva entre os ocupantes do polo passivo: interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário, previsto no inciso I, e designação expressa em lei, prevista no inciso II. TAVARES¹¹⁸ classifica esses critérios de responsabilidade solidária como de fato ou natural (inciso I) e como de direito (inciso II).

FERRAGUT¹¹⁹ define interesse comum nos seguintes termos:

O mero interesse social, moral ou econômico nas consequências advindas da realização do fato gerador não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN. Deve haver interesse *jurídico* comum, que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação de Direito privado, tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo. Em outras palavras, há interesse jurídico quando as pessoas realizam conjuntamente o fato gerador. (grifos da autora).

¹¹³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 204.

¹¹⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 340.

¹¹⁵ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 155.

¹¹⁶ AMARO, op. cit., p. 335.

¹¹⁷ **Art. 124, CTN/1966**. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

¹¹⁸ TAVARES, Alexandre Macedo. **O Alcance da Expressão “Interesse Comum” (CTN, Art. 124, I) para Fins de Imputação de Responsabilidade Tributária Solidária às Sociedades Integrantes de Grupo Econômico**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 232, p. 21, jan. 2015. Acesso em: 10 set. 2018.

¹¹⁹ FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos Econômicos e Solidariedade Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, p. 93, out. 2014. Acesso em: 12 set. 2018.

Em consonância com o entendimento da autora, TAVARES¹²⁰ entende que, apesar de o termo *interesse comum* possuir sentido indeterminado, a expressão jurídica pressupõe o interesse jurídico, ou seja, a realização conjunta da situação que constitui o fato gerador. Portanto, partindo de uma interpretação sistemática do sistema jurídico-tributário, o *interesse comum* não será o mero proveito econômico no resultado que constitui o fato gerador da obrigação tributária.

Identificado o interesse comum no fato impositivo, os interessados serão solidariamente responsabilizados independentemente de lei que o estabeleça¹²¹. Dessa forma, aqueles que possuem interesse comum no fato impositivo descrito na hipótese de incidência responderão na qualidade de responsáveis tributários, ainda que não estejam registrados como contribuintes¹²².

CARVALHO¹²³ faz importante ressalva quanto à valia do inciso I do artigo 124, no sentido de que a sua aplicação somente se dará, quando não há “bilateralidade no seio do evento tributado”. A responsabilidade solidária somente será decretada entre sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, como, por exemplo, quando duas pessoas são proprietárias do mesmo imóvel e estão sujeitas ao pagamento de imposto predial territorial urbano (IPTU). Tratando-se, todavia, de fato que se formata pela presença de pessoas em posições contrapostas (vendedor e adquirente no ICMS; prestador e tomador no ISS), a solidariedade se instalará entre sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, ou seja, entre os prestadores ou entre os vendedores, por exemplo.

A despeito do exposto no quarto capítulo deste trabalho, parte da doutrina considera que o artigo 124, I não é fundamento de validade para o redirecionamento ao grupo econômico¹²⁴. Contribui, para esse entendimento, BECHO¹²⁵ que também se posiciona no sentido de que o interesse comum indicado não está presente quando se trata de grupo econômico.

Quanto ao inciso II do artigo 124 do Código Tributário Nacional, ele cumpre o comando emanado do princípio da legalidade, mais especificamente, do artigo 146, III, “a” da CRFB¹²⁶

¹²⁰ TAVARES, Alexandre Macedo. **O Alcance da Expressão “Interesse Comum” (CTN, Art. 124, I) para Fins de Imputação de Responsabilidade Tributária Solidária às Sociedades Integrantes de Grupo Econômico**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 232, p. 25, jan. 2015. Acesso em: 10 set. 2018.

¹²¹ *Ibidem*.

¹²² BECHO, Renato Lopes. **A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 221, p. 137, fev. 2014. Acesso em: 10 set. 2018.

¹²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 205.

¹²⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos Econômicos e Solidariedade Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, p. 89, out. 2014. Acesso em: 12 set. 2018.

¹²⁵ BECHO, loc. cit.

¹²⁶ **Art. 146, CRFB/1988**. Cabe à lei complementar: (...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

os quais determinam que qualquer espécie de sujeição passiva seja determinada por lei. A lei, nesse caso, deve ser compreendida como o próprio CTN, que contempla diversos casos de responsabilidade solidária¹²⁷.

A lei que dispõe a respeito do ITBI poderá eleger, como sujeito passivo da obrigação, o alienante ou o adquirente, sendo, portanto, um bom exemplo a *lei* referida no inciso II. Isto porque, tendo eleito um deles como contribuinte, o outro não será responsável, salvo expressa previsão legal. É válido acrescentar, ainda, que não seria um caso de *interesse comum* entre as partes (interesse do adquirente – comprar; interesse do alienante – vender).

O Código Tributário Nacional, de acordo com CARVALHO¹²⁸, deve basear a escolha dos seus responsáveis solidários “no âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição”. Isto posto, os devedores solidários, que não concorreram para a realização do fato gerador, compõem um vínculo obrigacional de feição sancionatória, em razão do descumprimento de algum dever. O devedor solidário, portanto, deve ter participado da ocorrência do fato gerador, uma vez que o legislador ordinário não possui competência para responsabilizar pessoa alheia ao evento do fato imponível¹²⁹.

Por outro lado, admite AMARO¹³⁰ que o evento que ocasiona a solidariedade, muitas vezes, é estranho ao fato gerador, ou seja, em razão de o evento ser valorizado pela lei, pessoa alheia ao fato gerador poderia ser eleita como responsável solidário. O autor cita, como exemplo, o tomador que não exige nota fiscal do prestador de serviços (contribuinte) e acaba se tornando responsável solidário pela obrigação principal do prestador, por descumprimento da obrigação acessória. Neste caso, segundo o entendimento do autor, pode-se dizer que o evento que provoca a solidariedade não integra a definição legal do fato gerador.

A despeito do posicionamento doutrinário de Paulo de Barros Carvalho, a lei tributária é elaborada, muitas vezes, para garantir a eficiência da arrecadação e, por isso, une os dois nexos obrigacionais (obrigação tributária principal e sanção decorrente de descumprimento de dever instrumental), sugerindo a existência de uma única relação.

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;

¹²⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos Econômicos e Solidariedade Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, p. 95, out. 2014. Acesso em: 12 set. 2018.

¹²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 205-206.

¹²⁹ *Ibidem idem*. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 310.

¹³⁰ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 334-335.

No que tange à responsabilização do grupo econômico, FERRAGUT¹³¹ afirma que a mera reunião de empresas, vinculadas em razão de participação social, não implica na solidariedade entre elas, se não há lei complementar (artigo 146, III, “a” da CRFB) dispondo nestes específicos termos. Aliás, o fisco somente estaria autorizado a cobrar o débito tributário desse grupo econômico, caso as empresas participantes contribuíssem para a realização do fato gerador, nos termos do inciso I do artigo 124 do CTN.

Nesse sentido, importante o aporte de TAVARES¹³² que assevera ser impossível o legislador ordinário impor a solidariedade entre sujeitos aos quais não possa ser imputada a corresponsabilidade tratada no artigo 128 do CTN, mesmo a solidariedade sendo abordada em seção diferente da que trata da responsabilidade.

¹³¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos Econômicos e Solidariedade Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, p. 95, out. 2014. Acesso em: 12 set. 2018.

¹³² TAVARES, Alexandre Macedo. **O Alcance da Expressão “Interesse Comum” (CTN, Art. 124, I) para Fins de Imputação de Responsabilidade Tributária Solidária às Sociedades Integrantes de Grupo Econômico**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 232, p. 24, jan. 2015. Acesso em: 10 set. 2018.

3 ASPECTOS LEGAIS DO GRUPO ECONÔMICO

3.1 ASPECTOS SOCIETÁRIOS DO GRUPO ECONÔMICO

Uma sociedade pode relacionar-se com outras sociedades para melhorar o seu desempenho, para obter investimento, entre outros motivos. Apesar de as normas gerais a respeito da participação de uma sociedade no capital de outras se encontrarem na Lei das Sociedades Anônimas (Lei 6.404/1976), tal fenômeno não lhes é restrito, podendo envolver qualquer tipo societário. Em razão disso, o próprio CC/02 passou a disciplinar a matéria com falta de técnica e de forma incompleta, na opinião de TOMAZETTE¹³³.

Nesse tópico, não pretendemos tratar da relação de simples participação em sociedade, consagrada no artigo 1.100 do CC/02¹³⁴, a qual se dá quando uma sociedade detém menos de 10% do capital com direito de voto de outra sociedade. Excetuados os casos de sociedades anônimas abertas, a simples participação não possui qualquer qualificação jurídica ou relevância prática¹³⁵.

Objetivamos, então, abordar as relações entre sociedades que, possivelmente, repercutem na responsabilidade tributária. Nesse interim, ocupamo-nos da sociedade coligada, da sociedade controladora e controlada, da *holding*, do consórcio, da *joint ventures* e da subsidiária integral.

As sociedades são consideradas coligadas ou filiadas quando detenham uma participação de 10% ou mais no capital social de outra sociedade, nos termos do artigo 1.099 do CC/02¹³⁶. Apesar da relevante participação, não há controle ou ingerência de uma sociedade sobre a outra, havendo apenas uma significativa influência no que tange à política financeira ou operacional¹³⁷.

É válido frisar que a quantificação da participação societária (10%) possui caráter exemplificativo, ou seja, caso 10% do capital possibilite o controle da companhia, essa relação não será mais considerada de coligação¹³⁸. Em se tratando de sociedade anônima, porém, a

¹³³ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 643.

¹³⁴ **Art. 1.100, CC/2002**. É de simples participação a sociedade de cujo capital outra sociedade possua menos de dez por cento do capital com direito de voto.

¹³⁵ TOMAZETTE, op. cit., p. 645.

¹³⁶ **Art. 1.099, CC/2002**. Diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

¹³⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: Direito de Empresa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 468.

¹³⁸ BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 522-523.

coligação é presumida quando a sociedade investidora detenha 20% ou mais do capital votante. Nesse caso, a sociedade anônima possui significativa influência, entendida como o poder de participar nas decisões financeiras ou operacionais da sociedade coligada sem controlá-la¹³⁹.

Com relação à sociedade controladora e à sociedade controlada, em definição extremamente didática, CORREIA¹⁴⁰ defende que o controle confere, à sociedade que o detém, o poder de ditar os rumos das sociedades controladas por meio da disposição dos seus bens de produção. O controle seria identificável através da preponderância acionária e, também, por meio da chamada *ingerência na destinação dos fatores de produção* – como, a identidade de sócios entre as integrantes do grupo, sociedades participantes do grupo instaladas no mesmo local e com uma mesma finalidade, etc.

Num conceito legal, define-se sociedade controladora (artigo 1.098 do CC/02¹⁴¹) como aquela que, efetivamente, dirige os negócios sociais, já que, em razão dos seus direitos de sócia, possui preponderância nas deliberações sociais e poder para eleger a maioria dos administradores da sociedade controlada. Por sua vez, a sociedade controlada (artigo 243, § 2º da Lei 6.404/1976¹⁴²) é aquela de cujo capital outra sociedade participa com maioria dos votos na assembleia de quotista¹⁴³.

Cumprido ressaltar que, para a conformação do controle, não é necessário que a própria sociedade seja titular dos direitos de sócio, podendo valer-se também de sociedade intermediária. Neste caso, teremos o que a doutrina chama de controle indireto¹⁴⁴.

A *holding* ou a sociedade de participação tem, como principal traço, a participação relevante de uma sociedade na atividade econômica de terceiro, ao invés do exercício de atividade produtiva ou comercial própria. Essa configuração societária demonstra ser um

¹³⁹ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 644.

¹⁴⁰ CORREIA, Marcus Orione Gonçalves. **Legislação previdenciária comentada**. 2. ed. São Paulo: DPJ, 2009. p. 181.

¹⁴¹ **Art. 1.098, CC/2002**. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembleia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

¹⁴² **Art. 243, Lei 6.404/1976**. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício. (...)

§ 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

¹⁴³ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: Direito de Empresa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 467.

¹⁴⁴ TOMAZETTE, loc. cit.

eficiente instrumento para centralizar o controle de um grupo ou para gerir grupos de sociedades de forma unificada¹⁴⁵.

NASCIMENTO¹⁴⁶, citando José Engrácia Antunes, realiza a pertinente distinção entre grupo econômico de *holding*. Enquanto o grupo econômico é modelo de *organização global*, a *holding* seria o ente que gerencia carteira de participações detidas no capital de outras sociedades.

Já a subsidiária integral é um instrumento utilizado para a participação no capital de outras sociedades, possuindo o formato de sociedade anônima com um único sócio. Essa figura é considerada similar a ideia de filial, apesar de ser dotada de personalidade jurídica própria, pois permite a descentralização da administração sujeita ao mesmo controle¹⁴⁷.

O consórcio seria a reunião de sociedades por um motivo específico, como a participação em um empreendimento ou em uma licitação. Além de não necessitar de personalidade jurídica, as companhias envolvidas não precisam encontrar-se sob o mesmo controle: sua associação se perfectibiliza através de um contrato associativo entre sociedades independentes ou subordinadas¹⁴⁸. O consórcio se diferencia do grupo econômico, na medida em que não tem o intuito duradouro e possui forma de constituição distinta (não se faz necessária a convenção como ocorre no grupo de direito que será visto mais adiante)¹⁴⁹.

Este instituto, eminentemente societário e contratual, possui relevância no que tange à sujeição passiva tributária, tanto que foi editada a Lei 12.402/2011 que trata da responsabilidade do consórcio em relação aos tributos administrados pela Receita Federal do Brasil. De acordo com os imperativos dessa lei, cada empresa consorciada será responsabilizada, no que diz respeito aos tributos devidos pelo consórcio, na proporção de sua participação. Contudo, serão solidariamente responsabilizadas pela retenção de tributos e pelo cumprimento de obrigações acessórias quando da contratação de pessoas jurídicas ou físicas¹⁵⁰.

Quanto a esse ponto, é importante reafirmar que o legislador ordinário não poderá eleger qualquer terceiro como sujeito passivo solidário, devendo obedecer ao requisito do vínculo, ao menos indireto, com o fato gerador estabelecido no artigo 128 do CTN. Para isso, o Fisco deverá

¹⁴⁵ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 647-648.

¹⁴⁶ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 695.

¹⁴⁷ TOMAZETTE, op. cit., p. 648.

¹⁴⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: Direito de Empresa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 469.

¹⁴⁹ TOMAZETTE, op. cit., p. 653.

¹⁵⁰ *Ibidem*, p. 654.

comprovar a colaboração do integrante do consórcio para o descumprimento de deveres acessórios ou para o inadimplemento do sujeito passivo direto¹⁵¹.

Por fim, a *joint venture* é uma associação de empresas independentes para executar uma atividade comum (obtenção de recursos, transferência de tecnologia, partilha de riscos, etc.). Apesar da não-subordinação característica dessa associação¹⁵², alguns autores acreditam que esse instituto seria apenas uma modalidade de consórcio¹⁵³.

Na maioria das vezes, essa aproximação se dá entre duas ou mais empresas sediadas em diferentes países, visando à exploração conjunta de uma atividade econômica com a criação de pessoa jurídica, ou não. Essa relação entre diferentes sociedades pode perfectibilizar-se por meio de acordo de acionista, contrato de sociedade ou de consórcio, etc.¹⁵⁴.

Para NASCIMENTO¹⁵⁵, novamente se valendo dos ensinamentos de José Engrácia Antunes, não seria possível o surgimento do grupo através de um consórcio, pois o grupo econômico não se caracteriza como uma relação delimitada para um único fim específico.

Depois de tratar das feições societárias que o grupo econômico poderá assumir, partimos para as definições que o direito societário concede ao grupo de direito e de fato e ao grupo por subordinação e por coordenação as quais possuem extrema relevância quando se trata de responsabilidade tributária e, por isso, o tema será abordado em tópico apartado.

3.1.1 Grupo de fato e de direito e grupo por coordenação e por subordinação

Empresas se reúnem sob diversas formas de concentração, de poder de comando e de deliberações por razões de interesse econômico¹⁵⁶. Os grupos societários o fazem para combinar esforços a fim de realizar os objetos sociais das sociedades integrantes¹⁵⁷. O engajamento, portanto, seria no sentido de participar de atividades comuns e de combinar recursos a fim de realizar objetivos comuns¹⁵⁸.

¹⁵¹ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 655.

¹⁵² *Ibidem*, p. 657-658.

¹⁵³ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 695.

¹⁵⁴ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: Direito de Empresa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 469-470.

¹⁵⁵ NASCIMENTO, loc. cit.

¹⁵⁶ *Ibidem*, p. 697.

¹⁵⁷ COELHO, op. cit., p. 469.

¹⁵⁸ TOMAZETTE, op. cit., p. 650.

Essa influência se dará por uma relação de natureza contratual ou por uma participação no capital das integrantes do grupo¹⁵⁹. Em razão disso, para a formação do grupo econômico, não se faz necessário a criação de uma nova pessoa jurídica, inclusive, as sociedades integrantes podem manter a sua própria personalidade jurídica, o seu patrimônio e as suas obrigações¹⁶⁰.

Qualquer forma de direcionamento único das sociedades participantes do grupo, para TOMAZETTE¹⁶¹, conformaria os requisitos para perfectibilizar o grupo econômico. Esse posicionamento, todavia, diverge de outros doutrinadores que somente reconhecem a configuração do grupo econômico quando há o *controle comum* sobre as sociedades que o compõe.

NASCIMENTO¹⁶², reproduzindo os ensinamentos de José Engrácia Antunes, aduz a existência das seguintes características nos grupos econômicos em geral: estruturas com aspecto plurissocietário; direção unitária, consubstanciada na existência de uma política econômico-empresarial comum e geral; desnecessidade de personificação do grupo, pois a sua exigibilidade seria a destruição da pluralidade jurídica.

A doutrina apresenta algumas classificações para esse arranjo societário. Essas classificações não são meramente didáticas, possuindo repercussão prática, como veremos a seguir.

O grupo de sociedade pode dividir-se em: grupo por subordinação e grupo por coordenação. Naquele, uma sociedade, mais especificamente uma *holding*, comanda as demais, detendo o controle. Por sua vez, os grupos por coordenação não possuem uma sociedade de comando, ou seja, as sociedades integrantes não se encontram subordinadas umas às outras. Embora haja direção única, as sociedades estão em “pé de igualdade”, pois acordam quanto à coordenação de suas atividades e de seus resultados, sem influência de uma sobre a autonomia jurídica de outra¹⁶³.

Para disciplinar as relações entre as participantes do grupo de subordinação, é prevista a elaboração de uma convenção de grupo. A convenção deverá ser aprovada por todas as

¹⁵⁹ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 649.

¹⁶⁰ *Ibidem*, p. 650.

¹⁶¹ *Ibidem*.

¹⁶² NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 696

¹⁶³ TOMAZETTE, op. cit., p. 651.

sociedades integrantes pelo quórum necessário para a alteração do contrato social¹⁶⁴, devendo constar, na convenção, os requisitos mínimos dispostos no artigo 269 da Lei 6.404/1976¹⁶⁵.

Finalmente, não haverá presunção de solidariedade entre as empresas integrantes do grupo econômico, independentemente da espécie, ainda que componham uma unidade empresarial com objetivos comuns, permanecendo a individualização patrimonial e a personalidade jurídica¹⁶⁶.

Outra classificação extremamente pertinente seria a classificação do grupo de sociedades em grupo de fato ou em grupo de direito. Quanto aos grupos de direito, o artigo 269 da Lei 6.404/1976 estabelece certos pressupostos para a sua ocorrência e disciplina as relações das sociedades que o integrarão. Eles são formalizados por uma convenção registrada na Junta Comercial, e a sua constituição visa coordenar ou subordinar à administração das sociedades filiadas. A despeito disso, cada integrante conservará a sua personalidade jurídica e o seu patrimônio próprio¹⁶⁷.

Logo, para a configuração de um grupo de direito, é necessário que as sociedades combinem, expressamente, recursos e esforços para a consecução de objetivos e atividades comuns, mediante convenção ou consórcio¹⁶⁸.

Por outro lado, a legislação societária não regulamenta o grupo econômico de fato, havendo, neste caso, uma mera junção de sociedades sem organização jurídica¹⁶⁹. Apesar disso, TOMAZETTE¹⁷⁰ considera central, para a configuração de uma sociedade de fato, a presença dos seguintes elementos: contribuição para o capital social, participação nos lucros e nas perdas e *affectio societatis*.

¹⁶⁴ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 652.

¹⁶⁵ **Art. 269, Lei 6.404/1976**. O grupo de sociedades será constituído por convenção aprovada pelas sociedades que o componham, a qual deverá conter:

I - a designação do grupo;

II - a indicação da sociedade de comando e das filiadas;

III - as condições de participação das diversas sociedades;

IV - o prazo de duração, se houver, e as condições de extinção;

V - as condições para admissão de outras sociedades e para a retirada das que o componham;

VI - os órgãos e cargos da administração do grupo, suas atribuições e as relações entre a estrutura administrativa do grupo e as das sociedades que o componham;

VII - a declaração da nacionalidade do controle do grupo;

VIII - as condições para alteração da convenção.

¹⁶⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos Econômicos e Solidariedade Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, p. 89, out. 2014. Acesso em: 12 set. 2018.

¹⁶⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: Direito de Empresa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 469.

¹⁶⁸ FERRAGUT, op. cit., p. 90.

¹⁶⁹ TOMAZETTE, op. cit., p. 650.

¹⁷⁰ TOMAZETTE, op. cit., 658.

FERRAGUT¹⁷¹, ao atribuir as características essenciais do grupo de fato, vale-se dos conceitos de sociedade controladora e controlada e sociedade coligada, *in verbis*:

Para a configuração do grupo “de fato” é necessário que (i) uma das sociedades tenha influência significativa na outra, sem controlá-la (coligada), ou (ii) uma das empresas seja titular de direitos de sócio sobre as outras que lhe assegure, de modo permanente, preponderâncias nas deliberações sociais, em especial o de eleger a maioria dos administradores (art. 116, “a”), hipóteses em que será considerada sociedade controladora.

Nesse mesmo sentido, ULHOA¹⁷² determina que, no grupo de fato, encontram-se quaisquer sociedades sob relação de controle ou coligação.

O grupo de sociedades, não reconhecido pela ordem jurídica, como, por exemplo, o grupo de fato, pertence, de acordo com CARVALHO¹⁷³, ao grupo de entidades a que o direito privado não aceita como destinatária de direitos e deveres. Apesar disso, a situação de fato serve para a inauguração de vínculo tributário. Portanto, a capacidade para realizar o fato gerador, ou dele participar, prescinde de qualquer atinência às construções do direito civil.

Entretanto, o Direito Tributário não possui prerrogativas de modelar a organização do vínculo (composto pelo titular do direito subjetivo ao crédito, sujeito passivo e objeto) e atribuir personalidade jurídica a quem não lhe é conferido. Outrossim, quando se trata do conseqüente da norma jurídica tributária, o rol de opções do legislador se restringe, não sendo possível indicar, como sujeito passivo, quem não detenha personalidade jurídica, sob pena de a pretensão tributária restar inibida em razão da inaplicabilidade dos dispositivos processuais¹⁷⁴.

O artigo 126 do CTN¹⁷⁵ não faz essa distinção entre a capacidade para realizar o fato jurídico-tributário e a capacidade de ser sujeito passivo de obrigações fiscais no seu inciso III. O inciso I de mencionado artigo se reporta às pessoas naturais as quais nunca serão destituídas de personalidade jurídica no direito brasileiro. O inciso II se refere às limitações ao exercício de atividades civis as quais não interferem na capacidade passiva tributária. Já o inciso III trata dos entes despersonalizados, como o grupo de fato, os quais, apesar do posicionamento de Paulo Barros de Carvalho, podem configurar no polo passivo das obrigações tributárias¹⁷⁶.

¹⁷¹ FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos Econômicos e Solidariedade Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, p. 90, out. 2014. Acesso em: 12 set. 2018.

¹⁷² COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: Direito de Empresa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 468.

¹⁷³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 305-306.

¹⁷⁴ *Ibidem*, p. 306-307.

¹⁷⁵ **Art. 126, CTN/1966**. A capacidade tributária passiva independe:

I - da capacidade civil das pessoas naturais;

II - de achar-se a pessoa natural sujeita a medidas que importem privação ou limitação do exercício de atividades civis, comerciais ou profissionais, ou da administração direta de seus bens ou negócios;

III - de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

¹⁷⁶ CARVALHO, op. cit., p. 307-308.

3.2 GRUPO ECONÔMICO NA LEGISLAÇÃO CIVIL E CONSUMERISTA

Inicialmente, para analisar o grupo econômico na legislação civil, torna-se fundamental apreciar o conceito de personalidade jurídica formulado por DINIZ¹⁷⁷, a qual se apropria dos ensinamentos de Maurice Hauriou, e afirma que, assim como a personalidade humana deriva do direito, o ordenamento jurídico também concede agrupamentos de pessoas ou de bens. A personalidade jurídica, portanto, é uma realidade jurídica e um atributo concedido pela ordem estatal aos entes que cumprirem os requisitos impostos por ela.

O fato que dá origem às pessoas jurídicas é a vontade humana, em detrimento da pessoa natural que surge em razão de um fato biológico. A existência da pessoa jurídica se dá com a conjugação de duas fases: ato constitutivo (convergência de vontades para consecução de um objetivo comum) e registro público (inscrição dos atos constitutivos)¹⁷⁸. A capacidade jurídica decorre, por sua vez, da personalidade jurídica obtida e lhe confere direitos subjetivos (de personalidade, de cunho patrimonial ou real, obrigacionais)¹⁷⁹.

Um dos desdobramentos mais importantes da personalidade jurídica seria a limitação da responsabilidade ao patrimônio da pessoa jurídica, ou seja, a pessoa jurídica não se confunde com a pessoa de seus sócios. Tendo em vista os privilégios que decorrem da sua autonomia patrimonial, muitas vezes, a pessoa jurídica se afasta da sua finalidade legal e contratual ao se valer da sua “armadura jurídica” para cometer fraudes¹⁸⁰.

Visando a coibir essas práticas, a doutrina nacional reconheceu instituto original da *Common Law*, qual seja, a desconsideração da personalidade jurídica. Esse instrumento pretende levantar o véu da personalidade jurídica num dado caso concreto, para outros fins, porém, a personalidade jurídica permanecerá incólume. Essa ação almeja alcançar o detentor do comando da sociedade e não seus diretores assalariados ou seus empregados¹⁸¹.

É atribuído, ao Código de Defesa do Consumidor (CDC) no seu artigo 28¹⁸², a introdução, no direito positivo brasileiro, da teoria da desconsideração da personalidade

¹⁷⁷ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 271.

¹⁷⁸ *Ibidem*, p. 307.

¹⁷⁹ *Ibidem*, p. 317-318.

¹⁸⁰ *Ibidem*, p. 347.

¹⁸¹ *Ibidem*, p. 349.

¹⁸² **Art. 28, caput, CDC/1990.** O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

jurídica. O dispositivo autoriza ao órgão julgante, nas relações de consumo, desconsiderar a personalidade jurídica quando houver abuso de direito ou excesso de poder, infração legal ou estatutária, fato ou ato ilícito, falência, insolvência ou encerramento das atividades em razão de má administração, em todos os casos, em detrimento do consumidor. DINIZ¹⁸³ não exige, para a ocorrência da desconsideração, a existência de personalidade jurídica, portanto, um grupo de fato poderia ser responsabilizado nos termos desse dispositivo.

No § 2º do mesmo dispositivo¹⁸⁴, também trata da responsabilidade subsidiária das sociedades integrantes do grupo econômico. O grupo econômico nada mais seria do que a reunião de sociedades submetidas a direção única. Se a sociedade que causou danos ao consumidor não tiver condições de ressarcí-lo, o prejudicado poderá recorrer ao patrimônio das demais participantes do grupo, tendo em vista a sua responsabilidade subsidiária¹⁸⁵. Para TOMAZETTE¹⁸⁶, inclusive, a responsabilização das integrantes do grupo econômico não seria hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, mas *extensão da responsabilidade às sociedades que mantêm relações entre si*.

Tendo em vista a presunção de vulnerabilidade do consumidor, o CDC, nas relações a ele atinentes e em prol do consumidor, além de desconsiderar a personalidade jurídica, irá considerar subsidiariamente responsável as sociedades integrantes do grupo societário e das controladas, nos termos do § 2º do artigo 28. Já o § 3º¹⁸⁷ prevê a responsabilidade solidária das sociedades consorciadas, e o § 4º¹⁸⁸ a responsabilidade subjetiva das sociedades coligadas¹⁸⁹. O artigo 28 e seus parágrafos somente são aplicáveis às relações de consumo, sendo incogitável a sua extensão¹⁹⁰. Esse não é o caso, contudo, da desconsideração da personalidade jurídica prevista no artigo 50 do CC/02, como veremos a seguir.

O artigo 50 do CC/02¹⁹¹ se inspirou na *disregard doctrine* ao determinar que a personalidade jurídica, quando perseguir objetivo diferente do seu ato constitutivo objetivando

¹⁸³ DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 355.

¹⁸⁴ **Art. 28, § 2º, CDC/1990**. As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código. (...)

¹⁸⁵ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 267.

¹⁸⁶ *Ibidem*, p. 268.

¹⁸⁷ **Art. 28, § 3º, CDC/1990**. As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

¹⁸⁸ **Art. 28, § 4º, CDC/1990**. As sociedades coligadas só responderão por culpa.

¹⁸⁹ DINIZ, op. cit., p. 357.

¹⁹⁰ TOMAZETTE, op. cit., p. 265.

¹⁹¹ **Art. 50, CC/2002**. 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.

prejudicar alguém (*desvio de finalidade*), será desconsiderada episodicamente para estender a obrigação aos sócios. Essa consequência jurídica também se dará quando houver *confusão patrimonial*, ou seja, quando o patrimônio da sociedade se misturar com o patrimônio dos seus sócios, causando danos a terceiros¹⁹². Para TOMAZETTE¹⁹³, contudo, essa norma não seria uma hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, mas um caso de responsabilidade pessoal e direta dos sócios ou dos administradores.

O Enunciado nº 408 do Conselho da Justiça Federal¹⁹⁴, aprovado na V Jornada de Direito Civil, autoriza a aplicação do artigo 50 do CC/02 também nos casos de grupo econômico, quando presentes os requisitos expressos na norma (abuso da personalidade através do desvio de finalidade e da confusão patrimonial), bem como quando a conduta do grupo causar prejuízo a terceiro. Chama atenção, no enunciado, a demarcação da responsabilidade das sociedades integrantes do grupo *até o limite transferido entre as sociedades*, ou seja, até o montante investido em cada uma.

Para que se conforme o grupo econômico, as sociedades não precisam ser coligadas ou se encontrarem sob o controle de outra, basta identificar atos ilegais ou contrários ao interesse societário em benefício próprio ou de terceiros para que se configure o grupo econômico de fato e ocorra o redirecionamento da cobrança da dívida para todas as sociedades integrantes, na forma do artigo 50 do CC/02¹⁹⁵.

Em matéria tributária, portanto, a jurista autoriza a utilização do artigo 50 do CC/02 para instituir o grupo econômico, mesmo que de fato. Outrossim, a autora detalha os requisitos para a sua conformação, a saber, unidade gerencial, laboral e patrimonial, a despeito da independência formal das pessoas jurídicas; identidade de administradores; quadro societário com os mesmos indivíduos ou parentes e atuação idêntica, similar ou complementar¹⁹⁶.

O abuso de personalidade jurídica se dá pelo desvio dos fins estabelecidos pela sociedade no seu ato constitutivo e é uma forma de mascarar a realização do fato gerador ou impossibilitar o pagamento da obrigação tributária. Em casos como esse, a participante do grupo econômico responderá pela dívida das demais integrantes, ainda que o débito tenha sido

¹⁹² DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 354.

¹⁹³ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 273.

¹⁹⁴ A desconsideração da personalidade jurídica alcança os grupos de sociedade quando presentes os pressupostos do art. 50 do Código Civil e houver prejuízo para os credores até o limite transferido entre as sociedades.

¹⁹⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos Econômicos e Solidariedade Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, p. 90, out. 2014. Acesso em: 12 set. 2018.

¹⁹⁶ *Ibidem*.

obtido no interesse de apenas uma delas. Nesse contexto, o que ocasiona o dever de sociedades responderem por débitos tributários de outras não é a formação de grupo econômico, mas a confusão patrimonial ou o desvio de finalidade com vistas a fraudar os credores¹⁹⁷.

Por fim, cumpre mencionar que o artigo 50 do CC/02 não cria hipótese de responsabilidade tributária, nos termos exigidos pelo artigo 128 do CTN. Mencionado dispositivo apenas desconstitui a personalidade jurídica de sociedade, que incorreu em uma das práticas vedadas aludidas, que passa a responder pela obrigação tributária, haja vista que a devedora originária já teve a sua personalidade desconsiderada.¹⁹⁸.

3.3 GRUPO ECONÔMICO NA CONSOLIDAÇÃO DAS LEIS TRABALHISTAS

O grupo econômico se encontra positivado na Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), no § 2º do artigo 2º¹⁹⁹, bem como na Lei do Trabalho Rural (Lei 5.889/1973), no § 2º do artigo 3º²⁰⁰. Apesar das diferenças existentes entre os dispositivos, sugere-se a sua leitura integrada por cristalizarem o mesmo instituto – o grupo econômico para fins trabalhistas.

O grupo econômico, quando se trata da dogmática trabalhista, é conceituado como figura resultante da vinculação entre dois ou mais entes favorecidos, direta ou indiretamente, pelo mesmo contrato de trabalho. Entre os entes, há laços de direito ou de coordenação em razão de atividades de qualquer natureza econômica²⁰¹.

O objetivo do Direito do Trabalho ao instituir essa figura foi ampliar as garantias do crédito trabalhista e, por isso, a responsabilidade estabelecida entre as sociedades do grupo possui índole solidária, isto é, o credor trabalhista poderá exigir de todos os participantes ou de

¹⁹⁷ FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos Econômicos e Solidariedade Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, p. 95, out. 2014. Acesso em: 12 set. 2018.

¹⁹⁸ *Ibidem*, p. 97.

¹⁹⁹ **Art. 2º, CLT/1943**. Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço. (...)

§ 2º 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.

²⁰⁰ **Art. 3º, Lei 5.889/1973**. Considera-se empregador, rural, para os efeitos desta Lei, a pessoa física ou jurídica, proprietário ou não, que explore atividade agro-econômica, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou através de prepostos e com auxílio de empregados. (...)

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, embora tendo cada uma delas personalidade jurídica própria, estiverem sob direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico ou financeiro rural, serão responsáveis solidariamente nas obrigações decorrentes da relação de emprego.

²⁰¹ DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 16. ed. São Paulo: LTr, 2017. p. 465.

qualquer deles o pagamento inteiro do seu crédito, ainda que tenha sido contrato por apenas uma das pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico²⁰².

Para a caracterização desse instituto trabalhista, propõe-se três perspectivas: a abrangência objetiva, a abrangência subjetiva e o nexo relacional. A abrangência objetiva garante que os conceitos e pressupostos elaborados por outros ramos do Direito não sejam relevantes ao Direito do Trabalho. Portanto, para fins trabalhistas, não se exige a prova formal da institucionalização do grupo econômico, por exemplo. Outrossim, a configuração do grupo econômico não surte efeitos de caráter civil, comercial ou tributário²⁰³.

Tal conclusão é de suma importância, pois o Fisco, muitas vezes, vale-se da configuração do grupo econômico em uma relação de emprego para responsabilizar o mesmo grupo de sociedades por crédito tributário.

Não há, todavia, a possibilidade de transpor os meios de cobrança trabalhistas para a relação tributária, visto que falta a esta a caracterização de hipossuficiência existente no binômio trabalhador-empregador, pois, a toda prova, o Estado não é hipossuficiente em relação ao devedor tributário²⁰⁴.

Ademais, o grupo econômico, previsto na CLT, não se limita ao conceito de controle explícito nas normas civis (como a sociedade coligada, controladora e a controlada e de simples participação), pois a lei trabalhista não indica o modo que o controle será exercido para a perfectibilização do grupo. De acordo com o disposto no artigo 8º da CLT²⁰⁵, o CC/02 terá aplicação complementar, pois a legislação específica (CLT) não é omissa quanto à configuração do grupo econômico²⁰⁶.

Com relação à abrangência subjetiva do conceito de grupo econômico, verifica-se que esse sujeito é delimitado pela lei, não se tratando de qualquer empregador. De forma geral, serão pessoas jurídicas, mas também poderão ser pessoas físicas ou entes despersonalizados. Esses sujeitos terão, como traço comum e imprescindível, a realização de atividade com fim

²⁰² DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 16. ed. São Paulo: LTr, 2017. p. 466.

²⁰³ *Ibidem*, p. 467.

²⁰⁴ BECHO, Renato Lopes. **A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 221, p. 132, fev. 2014. Acesso em 10 set. 2018.

²⁰⁵ **Art. 8º, CLT/1943**. As autoridades administrativas e a Justiça do Trabalho, na falta de disposições legais ou contratuais, decidirão, conforme o caso, pela jurisprudência, por analogia, por equidade e outros princípios e normas gerais de direito, principalmente do direito do trabalho, e, ainda, de acordo com os usos e costumes, o direito comparado, mas sempre de maneira que nenhum interesse de classe ou particular prevaleça sobre o interesse público.

²⁰⁶ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 698-699.

econômico²⁰⁷. Conseqüentemente, entes que não possuam atuação econômica não são aptos para integrar o grupo econômico, como profissionais liberais, associações recreativas, etc.²⁰⁸.

A associação de profissionais liberais, as instituições de beneficência e as entidades sem fins lucrativos não possibilitam a conformação de um grupo econômico, pois não possuem atividade econômica. Em exceção ao disposto, encontram-se a sociedade civil assistencial, constituída por empresa, aos seus empregados e a sociedade empresária constituída por profissional liberal, como, hospital ou casa de saúde organizada por médico, ou construtora instituída por engenheiro (advogado não poderá constituir sociedade empresarial)²⁰⁹.

O termo *empresa*, referido no artigo 2º, § 2º da CLT e no artigo 3º, § 2º da Lei 5.889/1973, acaba tornando-se central no aspecto subjetivo do grupo econômico. Afinal, essa expressão é carregada de conteúdo normativo, pois acentua a dimensão econômica do sujeito que compõe o grupo²¹⁰.

A última dimensão proposta seria o nexo relacional interempresas. Essa feição é objeto de divergência tanto na doutrina como na jurisprudência. Uma primeira vertente se posiciona, no sentido de que, para se perfectibilizar o nexo entre os entes integrantes do grupo, seria necessário a direção hierárquica entre as empresas componentes. A segunda teoria condiciona o nexo a uma simples coordenação entre as empresas do grupo²¹¹.

Na redação original do § 2º do artigo 2º, a norma da CLT se aproximava da primeira vertente, haja vista que utilizava a expressão *sob direção, controle ou administração de outra*. A reforma trabalhista manteve essa expressão, mas adicionou a ideia de *autonomia*. Sendo a informalidade característica marcante do Direito do Trabalho, a segunda teoria atende a esse atributo quando propõe que o nexo entre os participantes se dê pela simples coordenação. Essa tese se encontra abrangida pela Lei 5.889/1973 que também garante a *autonomia* dos componentes do grupo econômico²¹².

Desse modo, o legislador deixou de adotar o conceito de grupo econômico vertical, ou por subordinação, e passou a utilizar o conceito de grupo econômico por coordenação ou horizontal²¹³.

²⁰⁷ DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 16. ed. São Paulo: LTr, 2017. p. 467.

²⁰⁸ *Ibidem*, p. 468.

²⁰⁹ BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de Direito do Trabalho**. 9. ed. São Paulo, LTr, 2013 p. 306-307.

²¹⁰ DELGADO, loc. cit.

²¹¹ *Ibidem*, p. 469.

²¹² *Ibidem*, p. 469-470.

²¹³ MANUS, Pedro Paulo Teixeira. **O grupo econômico sob a ótica do Direito do Trabalho e da reforma trabalhista**. Consultor Jurídico, 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-jun-15/reflexoes-trabalhistas-grupo-economico-otica-reforma-trabalhista>>. Acesso em: 27 nov. 2018.

Com relação a comprovação do vínculo entre entes, é facultado as partes trazer, aos autos, a questão somente na fase executória, tendo em vista o cancelamento da Súmula 205²¹⁴ do TST pela Resolução 121/2003 do TST. Essa Súmula, quando vigente, exigia que a tese do grupo econômico fosse apreciada na fase cognitiva do processo trabalhista, com a citação dos integrantes e a possibilidade de ampla defesa. Apesar do cancelamento, a doutrina afirma que, em se tratando de prova complexa, as partes deverão produzi-las através do processo de cognição²¹⁵.

A formação de grupo econômico pode ser comprovada através do contrato de grupo ou de presunção. A primeira ocorre quando as sociedades participantes resolvem associar-se por contrato. Quando não existir qualquer contrato, outros meios de prova serão permitidos, como a prova testemunhal, para demonstrar a direção unitária das integrantes²¹⁶.

Entretanto, a mera identidade de sócios foi rechaçada como requisito para o reconhecimento do grupo econômico, de acordo com o § 3º do artigo 2º da CLT²¹⁷. Apesar de não consistir numa premissa, é inegável que a identidade de sócios é uma importante evidência da formação de grupo econômico²¹⁸.

GARCIA²¹⁹ limita a aplicabilidade desse preceito aos casos de grupo econômico por coordenação. O § 3º propõe três pressupostos para o seu reconhecimento: interesse integrado, efetiva comunhão de interesses e atuação conjunta das empresas dele integrantes. Como a lei não veicula locuções inúteis, a jurisprudência e a doutrina deverão elaborar conceitos jurídicos distintos para cada expressão que, a princípio, revelam significados idênticos ou muito parecidos²²⁰.

Além da figura do grupo econômico, a doutrina prevê o consórcio de empregadores, instituto que não se encontra positivado em lei. O consórcio é uma sociedade registrada em

²¹⁴ BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. Súmula n. 205. O responsável solidário, integrante do grupo econômico, que não participou da relação processual como reclamado e que, portanto, não consta no título executivo judicial como devedor, não pode ser sujeito passivo na execução. Disponível em: <<http://www.tst.jus.br/sumulas>>. Acesso em: 28 out. 2018.

²¹⁵ DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 16. ed. São Paulo: LTr, 2017. p. 473-474.

²¹⁶ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 703.

²¹⁷ **Art. 2º, § 3º, CLT/1943**. 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.

²¹⁸ FERNANDEZ, Leandro. **Grupo econômico na reforma trabalhista**. Jota, 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/reforma-trabalhista/grupo-economico-na-reforma-trabalhista-02082018>>. Acesso em: 27 nov. 2018.

²¹⁹ GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. **Reforma trabalhista altera caracterização de grupo econômico**. Consultor Jurídico, 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-set-09/gustavo-garcia-reforma-trabalhista-muda-conceito-grupo-economico>>. Acesso em: 27 nov.2018.

²²⁰ FERNANDEZ, loc. cit.

Cartório com termo de responsabilidade solidária²²¹ e pressupõe uma organização piramidal, figurando, em seu topo, a *holding* detentora de poder de comando e direção sob as demais sociedades²²².

O grupo econômico também se caracteriza pelo controle unificado através da participação acionária majoritária. Contudo, soma-se a esse conceito a possibilidade de o grupo assumir outra feição na qual não há comando entre os integrantes, com todas as empresas dispostas horizontalmente²²³.

3.4 GRUPO ECONÔMICO NA LEI 8.212/91

A Lei 8.212/1991 dispõe, entre outras matérias, sobre o Plano de Custeio da Previdência Social. Como forma de garantir o adimplemento das contribuições e de outras importâncias devidas à Seguridade Social, essa lei permite a cobrança do respectivo crédito tributário das empresas que integrem grupo econômico de qualquer natureza, nos termos do seu artigo 30, IX²²⁴.

Para a Fazenda Pública se valer do disposto no artigo 30, IX em suas execuções fiscais, é imprescindível verificar se o crédito tributário se funda na Seguridade Social (Lei 8.212/91), haja vista que o legislador restringiu a norma a apenas alguns tributos do ordenamento jurídico brasileiro. O próprio CTN²²⁵, inclusive, impede que eventual interpretação analógica resulte em tributo não previsto na Lei 8.212/1991²²⁶.

A IN da RFB nº 971 de 2009 estabelece procedimentos aplicáveis à arrecadação de contribuições pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, fornecendo o conceito de grupo

²²¹ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 707.

²²² BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de Direito do Trabalho**. 9. ed. São Paulo, LTr, 2013 p. 305.

²²³ *Ibidem*.

²²⁴ **Art. 30, Lei 8.212/1991**. 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;

²²⁵ **Art. 108, CTN/1966**. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:

I - a analogia; (...)

§ 1º O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

²²⁶ BECHO, Renato Lopes. **A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 221, p. 130, fev. 2014. Acesso em: 10 set. 2018.

econômico no seu artigo 494²²⁷ e dispendo a respeito da vinculação que se estabelece entre as integrantes do grupo econômico e a obrigação tributária (vínculo solidário) no seu artigo 495²²⁸

O grupo econômico para fins fiscais, diferentemente do grupo econômico previsto no Direito do Trabalho, exige a conexão entre as integrantes do grupo responsabilizadas e o fato gerador, imposta pelo artigo 128 do CTN, não bastando apenas a vinculação societária. Por outro lado, parte da doutrina que lida com essa questão no âmbito trabalhista afirma que o grupo econômico pressupõe o controle, a direção ou a administração comum de mais de uma pessoa jurídica, mesma definição conferida pela IN acima mencionada. Entretanto, com relação ao grupo econômico previsto na Lei 8.212/1991, a doutrina não exige esse tipo de participação societária²²⁹.

O inciso IX do artigo 30 não possui correspondente no CTN. Apesar de o artigo 124 tratar da responsabilidade solidária nos casos de *interesse comum*, no inciso I, e nas hipóteses *expressamente designadas por lei*, no inciso II, essas normas não possuem o condão de responsabilizar, de forma geral, as integrantes de grupo econômico²³⁰.

Com relação à existência de interesse comum, não se pode afirmar que as sociedades participantes de grupos econômicos sempre o possuam quanto aos fatos sujeitos à tributação, uma vez que podem realizar atividades econômicas distintas. À primeira vista, tampouco uma *holding* poderia ser responsabilizada pelas obrigações tributárias de suas controladas, na medida em que possui personalidade jurídica própria e, portanto, autonomia patrimonial, não se admitindo a responsabilização de sócio-gerente pelo mero inadimplemento de tributos²³¹, nos termos da Súmula 430 do STJ²³².

Por outro lado, o inciso II do artigo 124 não autoriza a criação de normas acerca da responsabilização solidária sem a observância dos requisitos dispostos no artigo 128 do CTN.

²²⁷ **Art. 494, IN n. 971/2009.** Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

²²⁸ **Art. 495, IN n. 971/2009.** Quando 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 inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, serão cientificadas da ocorrência.

²²⁹ BECHO, Renato Lopes. **A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico.** Revista Dialética de Direito Tributário, n. 221, p. 133, fev. 2014. Acesso em: 10 set. 2018.

²³⁰ VELLOSO, Andrei Pitten. **Responsabilização solidária de grupos econômicos: inconstitucionalidade do artigo 30, IX, da Lei 8.212/1991.** Carta Forense, 2017. Disponível em: <<http://www.carteforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilizacao-solidaria-de-grupos-economicos-inconstitucionalidade-do-art-30-ix-da-lei-82121991/17883>>. Acesso em: 30 out. 2018.

²³¹ *Ibidem.*

²³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista_eletronica/stj_revista_sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 30 out. 2018

Portanto, as *peçoas expressamente designadas por lei* ou as sociedades integrantes do grupo econômico, para assumirem a responsabilidade solidária, precisam encontrar-se vinculadas ao fato gerador²³³.

Resolvemos tratar da constitucionalidade desse dispositivo no seguinte tópico o qual abordará posições jurisprudenciais e doutrinárias das mais diversas.

3.4.1 Constitucionalidade do artigo 30, IX da Lei 8.212/91

A constitucionalidade do artigo 30, IX da Lei 8.212/1991 é questionável em razão do disposto no artigo 146, III da CRFB²³⁴. Este dispositivo trata da necessidade de edição de lei complementar em alguns casos. Essa reserva de lei não é presumida, existindo somente nos casos expressamente indicados pela CRFB a qual fixou, como objeto de lei complementar, os conflitos de competência em matéria tributária, as limitações constitucionais ao poder de tributar e a norma geral em matéria tributária, que nos é de vital interesse²³⁵.

A *lei complementar* é reconhecível formal e materialmente. No que tange ao requisito formal, a lei complementar se origina apenas de projeto de lei complementar, não podendo ser considerado como tal o projeto de lei ordinária, mesmo que aprovado por maioria absoluta²³⁶. Aliás, a aprovação por maioria absoluta também é um dos pressupostos da lei complementar²³⁷. Sob o ponto de vista material, a lei complementar visa à complementação da Constituição Federal através da normatividade e da operacionalização dos seus comandos²³⁸.

Não há, em regra, hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, tendo a CRFB apenas reservado matérias destinadas a esta e àquela. Todavia, em alguns casos, admite-se o escalonamento normativo. A lei ordinária, quando vinculada ao disposto em lei complementar, encontra-se validada por essa lei complementar, ocorrendo, nesse caso, o escalonamento normativo²³⁹.

²³³ VELLOSO, Andrei Pitten. **Responsabilização solidária de grupos econômicos: inconstitucionalidade do artigo 30, IX, da Lei 8.212/1991**. Carta Forense, 2017. Disponível em: <<http://www.carteforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilizacao-solidaria-de-grupos-economicos-nconstitucionalidade-do-art-30-ix-da-lei-82121991/17883>>. Acesso em: 30 out. 2018.

²³⁴ **Art. 146, CRFB/1988**. Cabe à lei complementar: (...)

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: (...)

²³⁵ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 101.

²³⁶ *Ibidem*, p. 97.

²³⁷ **Art. 69, CRFB/1988**. As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.

²³⁸ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 74.

²³⁹ VELLOSO, op. cit., p. 98-99.

COÊLHO²⁴⁰, seguindo os ensinamentos de José Souto Maior Borges, complementa o referido alhures ao classificar as leis complementares em duas espécies: as que fundamentam a validade de outros atos normativos e as que não fundamentam outros atos normativos, atuando diretamente. É possível concluir, como já afirmamos no tópico anterior, que o artigo 30, IX se encontra atrelado ao CTN e, mesmo assim, não observou, na sua edição, o exposto no artigo 128 do CTN.

O órgão que edita a lei complementar (Congresso Nacional) é o mesmo órgão que emite a lei ordinária federal (ordem jurídica parcial). O âmbito de validade espacial da lei complementar é o mesmo da lei ordinária federal. Não obstante, a lei complementar não faz parte da *ordem jurídica parcial* da União, afinal, o Congresso Nacional não exerce suas funções somente no interesse da União, mas também elabora leis de cunho nacional, como a lei complementar, que são de observância obrigatória pelas ordens jurídicas parciais (União, Estados, Distrito Federal e Municípios)²⁴¹.

Como já afirmado anteriormente, os incisos do artigo 146 da CRFB dispõem acerca de matérias reservadas à lei complementar. Cumpre deter-se na análise do inciso III que trata da elaboração de *normas gerais em matéria de legislação tributária*. O fracasso em conceituar norma geral se atribui a existência de diversas competências concedidas aos entes federados²⁴².

O estudo das normas gerais, portanto, situa-se na repartição das competências legislativas entre os entes federados. Na competência horizontal, as pessoas políticas recebem suas áreas delimitadas. Com relação à competência vertical, as matérias são regradas por mais de uma pessoa política²⁴³.

As normas gerais surgem do exercício da competência vertical, apesar de serem competência legislativa do Congresso Nacional, pois sua observância se torna obrigatória quando do exercício das competências privativas pelos Estados, pelo Distrito Federal e pelos Municípios²⁴⁴. Por serem eficazes em todo o território nacional, as normas gerais ligam o sistema tributário constitucional às legislações fiscais dos entes federados (ordens jurídicas parciais). Por se endereçarem aos legisladores das pessoas políticas, são conceituadas como normas sobre como fazer normas em sede de tributação²⁴⁵.

²⁴⁰ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 82.

²⁴¹ *Ibidem*, p. 77.

²⁴² *Ibidem*, p. 91-93.

²⁴³ *Ibidem*, p. 97.

²⁴⁴ *Ibidem*.

²⁴⁵ *Ibidem*, p. 94.

Diante da vagueza dessa expressão (*normas gerais*), o constituinte enumerou diversas matérias nas alíneas do inciso III²⁴⁶. Essa enumeração é meramente exemplificativa, ou seja, não exclui o reconhecimento de outras matérias como sendo objeto de normas gerais. Esse entendimento é corroborado pela utilização do termo *especialmente* pelo constituinte quando da formulação do dispositivo²⁴⁷.

A alínea “a” traz, como exemplo de matéria a ser regulada por lei complementar ou lei com *status* de lei complementar (como o CTN), a definição de tributo e de suas espécies e da hipótese de incidência (fato gerador) e do consequente (base de cálculo e contribuinte) dos impostos discriminados na CRFB²⁴⁸. BECHO²⁴⁹ se opõe a interpretação gramatical e entende que quando o constituinte se referiu ao *contribuinte*, no artigo 146, III, “a”, queria tratar do sujeito passivo de modo geral.

Assim como as normas que definem a base de cálculo, a hipótese de incidência e o contribuinte de imposto devem possuir caráter geral e serem formuladas por meio de lei complementar, as normas que definem essa sistemática nas contribuições sociais também deveriam ser objeto de lei complementar. Conquanto, o Supremo Tribunal Federal (STF)²⁵⁰ considerou que, em razão da literalidade da alínea “a”, inciso III, do artigo 146, as contribuições sociais poderiam ser matéria de lei ordinária, uma vez que não se encontram abrangidas pelo conceito de imposto²⁵¹.

De acordo com os ensinamentos de CARRAZZA²⁵², cumpre salientar que “esse dispositivo não autoriza a lei complementar a modificar as regras-matrizes dos tributos” constitucionalmente traçadas. Consequentemente, essa lei complementar se subordina à Constituição e a seus princípios em todos os seus aspectos. A lei complementar que estabelecer

²⁴⁶ **Art. 146, III, CRFB/1988.** (...)

- 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;
- 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.

²⁴⁷ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 105.

²⁴⁸ *Ibidem*, p. 108.

²⁴⁹ BECHO, Renato Lopes. **A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 221, p. 132, fev. 2014. Acesso em: 10 set. 2018.

²⁵⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 146.733/SP. Recorrente: União Federal. Recorrido: Viação Nasser S/A. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 29 jun. 1992. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1534598>>. Acesso em: 1º nov. 2018.

²⁵¹ VELLOSO, op. cit., p. 109.

²⁵² CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 58-59.

normas gerais de cunho tributário poderá iluminar pontos controvertidos de nosso sistema tributário constitucional, não lhe sendo facultada a sua alteração.

Por força da alínea “b”, inciso III do artigo 146, as normas gerais sobre responsabilidade tributária (como o artigo 30, IX da Lei 8.212/1991) se encontram sob a reserva de lei complementar, uma vez que dizem respeito à *obrigação* tributária. O CTN, então, estabelece um arquétipo geral, a ser observado pelo legislador, no seu artigo 128, bem como trata da responsabilidade dos sucessores (artigos 129 a 133), dos terceiros (artigos 134 a 135) e por infrações (artigos 136 a 138). Conseqüentemente, caso a legislação ordinária desconsidere o arquétipo do artigo 128 do CTN (vínculo do terceiro com o fato gerador e previsão legal específica) ou os requisitos consagrados nas regras matrizes de responsabilidade tributária (sucessores, terceiros ou infrações) incorrerá em inconstitucionalidade por invasão de matéria reservada à lei complementar²⁵³.

O teor do artigo 30, IX da Lei 8.212/1992 (lei ordinária) afronta o conteúdo do artigo 128 do CTN (lei complementar), uma vez que basta o inadimplemento de crédito junto à Seguridade Social para autorizar o alcance do patrimônio dos sócios da pessoa jurídica devedora. Enquanto isso, a norma geral expressa no CTN exige, para a responsabilização solidária, a vinculação ao fato gerador. Logo, a incompatibilidade da lei ordinária com a sua respectiva lei complementar seria hipótese de invasão de competência destinada à lei complementar e, conseqüentemente, de inconstitucionalidade²⁵⁴. O artigo 30, IX, ao criar nova hipótese de responsabilidade tributária, torna-se inconstitucional, visto que o seu conteúdo não foi veiculado por lei complementar, nos termos do artigo 146, III, “b” da CRFB²⁵⁵.

Matéria semelhante foi discutida pela Corte Suprema no Tema nº 13²⁵⁶ julgado sob a sistemática da repercussão geral. Neste caso, discutia-se a constitucionalidade do artigo 13 da Lei 8.620/1993²⁵⁷ o qual determinava a responsabilização solidária dos sócios por débitos junto à Seguridade Social de sociedade limitada.

²⁵³ VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 110-111.

²⁵⁴ *Ibidem*, p. 99.

²⁵⁵ FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos Econômicos e Solidariedade Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, p. 88, out. 2014. Acesso em: 12 set. 2018.

²⁵⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. Tema n. 13. Responsabilidade solidária dos sócios das empresas por quotas de responsabilidade limitada por dívidas junto à Seguridade Social. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2555009&numeroProcesso=562276&classeProcesso=RE&numeroTema=13>>. Acesso em: 1º nov. 2018.

²⁵⁷ **Art. 13, caput, Lei 8.620/1993**. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

O voto vencedor, proferido pela Ministra Ellen Gracie, é extremamente elucidativo para a questão em comento e, por isso, reproduziremos importantes posicionamentos. Inicialmente, a relatora comenta a respeito das *regras matrizes de responsabilidade tributária* as quais se enquadram no rol de normas gerais de direito. Desse modo, além de lhes ser conferido caráter de normas gerais, os dispositivos do CTN, que tratam da responsabilidade tributária, possuem o *status* de lei complementar.

Como já afirmamos no primeiro capítulo desse estudo, a responsabilidade de terceiro, por obrigação do contribuinte, não é um desdobramento da ocorrência do fato gerador, como a relação contributiva. Mesmo assim, o responsável deve guardar relação com o fato imponível ou com o contribuinte (nos termos do voto vencedor, isso se daria através da influência no adimplemento da obrigação ou da prestação de informações acerca do surgimento da obrigação).

Referir-se ao responsável como terceiro, então, demonstra a sua não participação na relação contributiva, mas numa relação específica de responsabilidade tributária. O responsável e o contribuinte, desse modo, são sujeitos de relações jurídicas distintas, com suporte legal e pressupostos de fato específicos, ainda que o objeto obrigacional coincida (pagar tributo próprio ou alheio).

No caso em comento, a regra matriz de responsabilidade tributária seria o inciso III do artigo 135 do CTN que apresenta, como pressuposto de fato, a prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatuto que implicam no inadimplemento de obrigação tributária.

Por se tratar de norma geral, aplicável a qualquer ente político, deveria ter sido levada em conta pelo legislador ordinário federal quando da edição do artigo 13 da Lei 8.620/1993. Ocorre que este dispositivo estabeleceu exceção não autorizada por aquela norma geral, evidenciando a sua invasão na esfera reservada à lei complementar.

De acordo com o voto, o dispositivo posto em discussão tampouco se encontra legitimado pelo artigo 124, II do CTN, pois este preceito não autoriza a criação de novos casos de responsabilidade solidária sem a observância do artigo 128 do CTN e das regras matrizes de responsabilidade estabelecidas pelos artigos 134 e 135 do CTN.

Diante de todo o exposto, o artigo 13 da Lei 8.620/1993 foi declarado inconstitucional do ponto de vista formal, em razão do disposto no artigo 146, III, “b” da CRFB, bem como do ponto de vista material, uma vez que não é facultado, ao legislador, misturar o patrimônio da pessoa jurídica com o de seus sócios com vistas a garantir os débitos daquela perante a

Seguridade Social. Não é possível, portanto, sobrepor o interesse arrecadatório ao próprio princípio da liberdade de iniciativa sob pena de se incorrer em flagrante inconstitucionalidade.

Nesse mesmo sentido, BECHO²⁵⁸ afirma que não basta, para a responsabilização solidária das empresas integrantes de grupo econômico, a existência de tributo para com a Seguridade Social não pago e a participação em grupo econômico que se queira responsabilizar. Caso contrário, seria dada carta branca ao legislador para desconsiderar a personalidade jurídica para fins de cobrança previdenciária.

A desconsideração da personalidade jurídica estabelecida pelo artigo 13 da Lei 8.620/1993 foi considerada objetiva, pois não observou os artigos 128 e 135 do CTN como requisitos para a responsabilização solidária dos sócios. VELLOSO²⁵⁹ propõe que essa mesma conclusão seja aplicada ao inciso IX do artigo 30 da Lei 8.212/1991, pois este preceito também estabelece a desconsideração objetiva da personalidade jurídica das sociedades integrantes de grupos econômicos sem observar as prescrições constitucionais (lei complementar) e tornando prescindível a vinculação ao fato gerador.

Outrossim, frisa-se que a inconstitucionalidade desse dispositivo não impede a responsabilização solidária das integrantes do grupo econômico quando comprovada a confusão patrimonial, o desvio de finalidade, a sucessão empresarial, a coparticipação nos fatos geradores, entre outras práticas que acarretam em tal vínculo obrigacional²⁶⁰.

Nesse mesmo sentido, BECHO²⁶¹ considera que a desconsideração da personalidade jurídica, positivada no artigo 50 do CC/02, é um dos elementos legais a serem considerados pelo intérprete quando da aplicação do artigo 30 da Lei 8.212/1991.

Visando a sanar essa controvérsia, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4) instaurou incidente de arguição de inconstitucionalidade²⁶² do artigo 30, IX da Lei 8.212/1991. Fazendo um breve histórico das contribuições sociais nas Constituições Federais de 1967 e

²⁵⁸ BECHO, Renato Lopes. **A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 221, p. 130, fev. 2014. Acesso em: 10 set. 2018.

²⁵⁹ VELLOSO, Andrei Pitten. **Responsabilização solidária de grupos econômicos: inconstitucionalidade do artigo 30, IX, da Lei 8.212/1991**. Carta Forense, 2017. Disponível em: <<http://www.carteforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilizacao-solidaria-de-grupos-economicos-inconstitucionalidade-do-art-30-ix-da-lei-82121991/17883>>. Acesso em: 30 out. 2018.

²⁶⁰ *Ibidem*.

²⁶¹ BECHO, op. cit., p. 132.

²⁶² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade n. 5010683-32.2018.4.04.0000. Suscitante: 2ª Turma do TRF-4. Interessado: A. P. Pizaia Eireli. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti. Porto Alegre, 23 ago. 2018. Disponível em: <

1988, o relator, Desembargador Rômulo Pizzolatti, ponderou que as sucessivas mutações de natureza jurídica que sofreram contribuições sociais, as quais ora se incluíam no sistema tributário nacional ora não eram mais abrangidas por este, fizeram com que o legislador ordinário agisse como se as contribuições sociais ainda estivessem fora do regime tributário, editando, assim, normas como o inciso IX do artigo 30 da Lei 8.212/1991.

Para o relator, o dispositivo em comento não pretende legitimar-se no artigo 124, I do CTN, uma vez que este preceito não exige a formulação de lei ordinária para a sua conformação. O preceito em discussão, conseqüentemente, só poderia encontrar-se vinculado ao inciso II do artigo 124 do CTN. Esse inciso II determina que a *lei* designará os responsáveis solidários pela obrigação tributária, ou seja, a lei complementar estabelecerá a responsabilidade tributária, visto que essa matéria é objeto de norma geral (artigo 146, III da CRFB).

O voto, portanto, esclarece que o artigo 30, IX não poderia ser editado por meio de lei ordinária, tendo a sua elaboração, assim, invadido o campo material reservado à lei complementar por ofensa ao artigo 146, III da CRFB.

Apesar da consistente argumentação apresentada pelo respeitável relator, o preceito, quando do seu julgamento pela Corte Especial do TRF-4, foi considerado constitucional. O relator para o acórdão, Desembargador Carlos Thompson Flores Lenz, argumentou no sentido de que a implementação de novas hipóteses de responsabilidade tributária não fica adstrita à reserva de lei complementar, desde que não ofenda o CTN e a CRFB.

Nesse contexto, o legislador ordinário se encontraria autorizado a disciplinar essa matéria, pois o artigo 124, II do CTN permitiria a indiscriminada responsabilização, condicionando a edição da norma que impõe a responsabilização solidária ao exposto no artigo 128 do CTN (a vinculação do grupo ou sociedade controladora ao fato gerador comprovada pela Fazenda Nacional). De qualquer forma, a interpretação conforme à Constituição implicou na rejeição da arguição.

TAVARES²⁶³ também se posiciona no sentido de que a responsabilidade perante a Seguridade Social resulta da aplicação conjunta do artigo 124, II do CTN com o artigo 30, IX da Lei 8.212/1991. Contudo, para a sua conformação, a responsabilização solidária precisa ser ladeada em provas, cujo ônus recai sob a Fazenda Pública²⁶⁴, de que a sociedade controladora

²⁶³ TAVARES, Alexandre Macedo. **O Alcance da Expressão “Interesse Comum” (CTN, Art. 124, I) para Fins de Imputação de Responsabilidade Tributária Solidária às Sociedades Integrantes de Grupo Econômico**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 232, p. 27, jan. 2015. Acesso em: 10 set. 2018.

²⁶⁴ **Art. 142, CTN/1966**. 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.

participou da realização do fato gerador e do descumprimento da obrigação tributária correspondente.

O relator para acórdão, ainda, faz interessantes ressalvas a respeito da aplicabilidade da norma em discussão. Segundo o Desembargador Carlos Thompson Flores Lenz, o artigo 30, IX somente pode ser utilizado para imputar a responsabilidade tributária à sociedade controladora ou ao órgão de direção do grupo, quando comprovado que a controladora atuou em conjunto com a sociedade contribuinte, de modo a realizar o fato gerador e a decidir acerca do adimplemento do tributo.

BECHO²⁶⁵ também considera constitucional o preceito, mas fundamenta o seu posicionamento de forma distinta. Para o autor, o dispositivo observa o previsto na *norma geral* ao respeitar os requisitos esculpido no inciso II do parágrafo único do artigo 121 do CTN. Em outros termos, como a CRFB exige a disciplina dos sujeitos passivos mediante *lei complementar* e considerando que o CTN (*status* de lei complementar) dispõe que “as pessoas expressamente designadas em lei” serão responsáveis, o artigo 30, IX encontraria validade na lei complementar correspondente.

²⁶⁵ BECHO, Renato Lopes. **A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 221, p. 133, fev. 2014. Acesso em: 10 set. 2018

4 REQUISITOS JURISPRUDENCIAIS PARA A RESPONSABILIZAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO

A legislação não acompanha as mudanças de comportamento, especialmente no que tange às relações econômicas, possibilitando a reconstrução das normas postas para que o direito possa regular essas novas condutas. Essa lacuna existe em relação à responsabilidade tributária de grupos econômicos²⁶⁶ e a jurisprudência possui papel crucial na definição dos pressupostos para a sua conformação.

Por isso, nesse tópico, abordaremos os requisitos propostos pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul (TJ/RS), pelo TRF-4 e pelo STJ. Como a configuração do grupo econômico envolve questões eminentemente probatórias, a análise desse tema pela Corte Superior fica comprometida, em razão do óbice instaurado pela Súmula 7 do STJ²⁶⁷. Para melhor compreensão do estudo aventado, sugerimos a sua divisão em dois tópicos: grupo econômico na cobrança de créditos fiscais no geral e grupo econômico na execução fiscal de débitos abrangidos pela Lei 8.212/1991.

4.1 GRUPO ECONÔMICO NA COBRANÇA DE CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS NO GERAL

Os grupos econômicos de fato são compostos por sociedades que mantêm relações entre si por meio de participação acionária sem necessidade de se organizarem juridicamente. Sociedades economicamente unidas à controladora e submetidas a um mesmo poder evidenciam a existência de grupo econômico de fato. A jurisprudência pátria é pacífica no sentido de que o simples controle acionário de várias empresas por uma ou mais pessoas físicas não é suficiente para a caracterização do grupo econômico – que pressupõe a existência de uma empresa principal e outras subordinadas²⁶⁸.

²⁶⁶ ARAUJO, Juliana Furtado Costa. CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Grupo Econômico e Responsabilidade Tributária – Análise da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 124, out. 2015, pg. 47. Acesso em: 13 nov. 2018.

²⁶⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 7. A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial. Disponível em: < http://www.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ_asc.pdf>. Acesso em: 7 nov. 2018.

²⁶⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível n. 5021657-72.2012.4.04.7200. Apelante: Refinadora Catarinense S/A. Apelado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti. Porto Alegre, 05 dez. 2013. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selfForma=NU&txtValor=5021657-

O Desembargador Roger Raupp Rios, ao apreciar recurso de agravo de instrumento²⁶⁹ interposto pelo contribuinte, elenca alguns elementos suficientes para evidenciar a existência de grupo econômico de fato: o exercício da gestão das integrantes do grupo econômico pelos mesmos administradores, representantes ou procuradores, a exploração da mesma atividade econômica e do mesmo fundo de comércio e o fato de as participantes possuírem nenhum ou apenas um empregado.

A formação de grupos econômicos com intuito de burlar a execução instaura-se, no aspecto fático, por meio de terceiras pessoas cujos bens são transferidos, de empresas que são criadas para dar continuidade ao negócio e da existência do mesmo controle sobre as empresas, sem que se possa caracterizar a sucessão empresarial (artigos 132 e 133 do CTN). Nessas hipóteses, a solidariedade se impõe como medida necessária para impedir o inadimplemento por parte do sujeito passivo, ante o fracionamento dos seus bens. Os elementos configuradores do grupo econômico devem ser aferíveis à luz dos aspectos fáticos e, ainda que não exista outro vínculo jurídico expresso entre as empresas, o mesmo poder de controle justifica o reconhecimento do grupo econômico e da consequente responsabilidade solidária pelas obrigações tributárias²⁷⁰.

Do exame desta e de outras decisões, depreende-se que não há um estabelecimento rígido de premissas para a instauração do grupo econômico, tendo em vista, sobretudo, a informalidade dessas aglomerações de sociedades, bem como o princípio do livre convencimento motivado do Magistrado²⁷¹.

Como se trata de arranjo empresarial informal, predisposto a dissimular a dispersão da mesma atividade econômica apenas ficticiamente distribuída entre pessoas jurídicas diversas

72.2012.4.04.7200&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>. Acesso em: 7 nov. 2018.

²⁶⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5036318-83.2016.4.04.0000. Agravante: Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda. Agravado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Roger Raupp Rios. Porto Alegre, 24 nov. 2016. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5036318-83.2016.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

²⁷⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5040851-17.2018.4.04.0000. Agravante: TP Participações Ltda. Agravado: União – Fazenda Nacional. Relator: Juiz Federal Convocado Alexandre Rossato da Silva Ávila. Porto Alegre, 10 nov. 2018. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5040851-17.2018.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 15 nov. 2018.

²⁷¹ **Art. 37, CPC/2015.** O juiz apreciará a prova constante dos autos, independentemente do sujeito que a tiver promovido, e indicará na decisão as razões da formação de seu convencimento.

com vistas a reduzir a carga tributária ou a não cumprir obrigações tributárias²⁷², vamos apresentar os requisitos correntes quando da configuração de grupo econômico nas execuções fiscais (excluídas aquelas que cobram débitos oriundos do regime da Lei 8.212/1991).

A conformação de grupo econômico está condicionada a convergência entre os quadros sociais de seus componentes e a identidade de administradores²⁷³. A doutrina ainda propõe uma classificação entre grupos de base pessoal e grupos de base societária. A primeira espécie se dá quando há a identidade de administradores, enquanto o segundo tipo ocorre quando os sócios realizam um *intercâmbio* entre as empresas participantes do grupo econômico²⁷⁴.

No que tange a esse requisito, torna-se extremamente relevante discorrer acerca do grupo econômico com feição familiar, de frequente ocorrência no Brasil. De uma maneira geral, as sociedades que integram o grupo econômico familiar possuem sócios da mesma família o que corrobora com a tese de identidade societária²⁷⁵.

Diante disso, lançamos mão de pertinente conceito elaborado pela jurisdição trabalhista²⁷⁶ segundo o qual o grupo econômico familiar se caracteriza pelo revezamento de integrantes da mesma família no gerenciamento dos negócios. A alternância da titularidade de quotas entre integrantes da mesma família, a relação de coordenação entre os empreendimentos, que possuem objeto social coincidente e o controle familiar na gestão são alguns traços dessa espécie de aglomeração de sociedades.

²⁷² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5036318-83.2016.4.04.0000. Agravante: Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda. Agravado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Roger Raupp Rios. Porto Alegre, 24 nov. 2016. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5036318-83.2016.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

²⁷³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5002057-58.2017.4.04.0000. Agravante: União – Fazenda Nacional. Agravado: Pré-escola Trindade S/C Ltda. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti. Porto Alegre, 13 set. 2017. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5002057-58.2017.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

²⁷⁴ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho**. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 698.

²⁷⁵ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5036318-83.2016.4.04.0000. Agravante: Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda. Agravado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Roger Raupp Rios. Porto Alegre, 24 nov. 2016. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5036318-83.2016.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

²⁷⁶ MINAS GERAIS. Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região. Recurso Ordinário n. 01548-2008-013-03-00-2. Agravante: Antônio de Alcântara Cassimiro. Agravado: Arizona Assessoria Empresarial e Serviços Técnicos. Juízo do Trabalho da 13ª Vara do Trabalho. Belo Horizonte, 10 mar. 2011. Disponível em: <<http://www.etecnico.com.br/paginas/mef19779.htm>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

Em recente julgado, a Segunda Turma do TRF-4 assentou que a constante alteração societária entre membros de uma mesma família e empresas da mesma família, com vistas a incorporações e esvaziamento de capital, deixa claro a formação do grupo econômico familiar de fato²⁷⁷.

Uma característica típica do grupo econômico familiar seria a existência de duas pessoas jurídicas ou mais as quais são compostas pelos parentes próximos do controlador. Normalmente, um dos sócios de qualquer dessas pessoas jurídicas possuirá amplos poderes para administrar os negócios de ambas as sociedades²⁷⁸.

Outro importante requisito seria a unidade patrimonial do grupo econômico. Um de seus principais indícios seria a indicação de um mesmo endereço nos contratos sociais das integrantes²⁷⁹. Ou seja, as participantes do grupo econômico se encontram estabelecidas no mesmo estabelecimento, na maioria das vezes, em um imóvel de propriedade de uma das componentes²⁸⁰.

Além da utilização de idêntico domicílio, há a utilização do mesmo nome fantasia, elemento de distinção e identificação da empresa por meio do qual apresenta os seus produtos e os seus serviços aos seus clientes e fornecedores.

²⁷⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5040851-17.2018.4.04.0000. Agravante: TP Participações Ltda. Agravado: União – Fazenda Nacional. Relator: Juiz Federal Convocado Alexandre Rossato da Silva Ávila. Porto Alegre, 10 nov. 2018. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5040851-17.2018.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 15 nov. 2018.

²⁷⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5036318-83.2016.4.04.0000. Agravante: Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda. Agravado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Roger Raupp Rios. Porto Alegre, 24 nov. 2016. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5036318-83.2016.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

²⁷⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5002057-58.2017.4.04.0000. Agravante: União – Fazenda Nacional. Agravado: Pré-escola Trindade S/C Ltda. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti. Porto Alegre, 13 set. 2017. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5002057-58.2017.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

²⁸⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5036318-83.2016.4.04.0000. Agravante: Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda. Agravado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Roger Raupp Rios. Porto Alegre, 24 nov. 2016. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5036318-83.2016.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

A unidade patrimonial se evidencia, ainda, na participação societária das integrantes do grupo econômico no capital social das demais e na celebração de contratos particulares para garantir a dívida de outra componente perante instituições bancárias ou, até mesmo, perante a própria Fazenda Pública. Também transferem imóveis entre si, condutas que apontam para, além da unidade patrimonial, a confusão patrimonial, uma vez que a separação societária decorrente da personalidade jurídica possui índole apenas formal nesses casos²⁸¹.

É válido ressaltar que a mera participação de uma empresa no quadro societário de outra não acarreta, por si só, a responsabilidade tributária em razão da suposta existência de grupo econômico. Para TAVARES²⁸², é crucial a demonstração de que as sociedades integrantes se submetam ao controle comum identificável através de uma atuação econômica unificada. A atuação econômica unificada é comprovada através de registros cadastrais e contábeis, como o uso de marca registrada, cisões com transferências patrimoniais, coincidência de endereços de sedes e filiais, etc.

Outrossim, o objeto social idêntico se comprova, por exemplo, por meio de sentenças de reclamações trabalhistas nas quais se pode verificar que não há distinção do serviço prestado por empregados entre as empresas integrantes, pertencendo os empregados a uma mesma estrutura²⁸³.

TAVARES²⁸⁴ ainda distingue a participação no quadro societário da *intercomunicação patrimonial* que seria a transferência de ativos mediante anotação na contabilidade, assunção de encargos da folha de salários, realização de investimentos de uma integrante em outra, entre outras práticas.

Depreende-se de diversos julgados que é muito comum as instalações e a estrutura para a consecução da atividade fim da empresa serem locadas de uma sociedade que compõe o

²⁸¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível n. 5021657-72.2012.4.04.7200. Apelante: Refinadora Catarinense S/A. Apelado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti. Porto Alegre, 05 dez. 2013. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5021657-72.2012.4.04.7200&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

²⁸² TAVARES, Alexandre Macedo. **O Alcance da Expressão “Interesse Comum” (CTN, Art. 124, I) para Fins de Imputação de Responsabilidade Tributária Solidária às Sociedades Integrantes de Grupo Econômico**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 232, p. 26, jan. 2015. Acesso em: 10 set. 2018.

²⁸³ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5036318-83.2016.4.04.0000. Agravante: Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda. Agravado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Roger Raupp Rios. Porto Alegre, 24 nov. 2016. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5036318-83.2016.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

²⁸⁴ TAVARES, loc. cit.

grupo. Por exemplo, uma sociedade endividada cria outra sociedade apenas para industrializar os seus produtos. O surgimento dessa nova sociedade demanda também contratos de cessão, transferência e uso de tecnologia. A formação de grupo econômico de fato com vistas à blindagem patrimonial e à evasão de receitas tributárias futuras será objeto do próximo requisito abordado²⁸⁵.

Visando à limitação dos riscos inerentes às atividades econômicas, foi criado o instituto da personalidade jurídica para aqueles que desejassem empreender, mas não quisessem comprometer todo o seu patrimônio. A sociedade personificada é um ente autônomo com direitos e obrigações próprias, não se confundindo com a pessoa dos seus membros os quais assumem os riscos limitadamente²⁸⁶.

Entretanto, no uso do instituto da personalidade jurídica, seus usuários acabam extrapolando o limite disposto no artigo 50 do CC/02, configurando o abuso de personalidade jurídica. O abuso de personalidade poderá ser comprovado pelo desvio da finalidade ou pela confusão patrimonial. O desvio de finalidade seria a prática de atos contrários ao disposto no contrato social ou no estatuto, ligado à ideia de abuso de poder. Essa expressão também é atribuída aos casos de uso da personalidade jurídica para fins diversos dos que motivam a sua existência (proteção patrimonial do sócio), ensejando a criação de instrumentos processuais, como a desconsideração da personalidade jurídica, para coibir esses atos²⁸⁷.

O segundo critério para a configuração do abuso de personalidade, qual seja, a confusão patrimonial que consiste na impossibilidade de delimitar o patrimônio da pessoa jurídica e dos sócios²⁸⁸. Um exemplo de confusão patrimonial seria a locação de bem por empresa integrante do grupo para outra sociedade do grupo econômico. Nesse caso, a locatária se vale desse bem para garantir financiamento perante instituição bancária, por meio de hipoteca, com a respectiva anuência do locador²⁸⁹.

²⁸⁵ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento n. 70077940179. Agravante: C.A. Donida Eireli. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Desembargador Miguel Ângelo da Silva. Porto Alegre, 19 set. 2018. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/busca/?tb=proc>>. Acesso em: 9 nov. 2018.

²⁸⁶ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 245-246.

²⁸⁷ *Ibidem*, p. 273.

²⁸⁸ PELIZZARO, Renato S.; VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. **Responsabilidade Tributárias das Empresas Componentes de Grupos Econômicos**. Revista de Direito Empresarial, vol. 19, out. 2016, p. 222. Acesso em: 13 nov. 2018.

²⁸⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5036318-83.2016.4.04.0000. Agravante: Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda. Agravado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Roger Raupp Rios. Porto Alegre, 24 nov. 2016. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5036318-83.2016.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

A desconsideração da personalidade jurídica, mesmo no caso de grupo econômico, deve ser reconhecida em situações excepcionais, onde se visualiza a confusão patrimonial, eventuais fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores. O intuito é visar situações falsas ou artifícios maliciosos, à margem da lei e prejudiciais a terceiros²⁹⁰. Em paralelo a isso, a doutrina especializada se posiciona no sentido de, identificada a confusão patrimonial ou o abuso de personalidade praticados pelas componentes do grupo de forma fraudulenta, é possível cogitar a desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do artigo 50 do CC/02.²⁹¹

Um exemplo típico de fraude praticado por grupos econômicos, com a intenção de ludibriar o Fisco, seria direcionar as dívidas para a participante insolvente. Almejando elucidar essa questão, retiramos um exemplo de um julgado do TRF-4²⁹². Uma empresa insolvente, que não se encontra em funcionamento, tampouco possuindo faturamento, sofre uma retirada de sócios pouco tempo antes de notificação acerca da constituição de crédito tributário. Essa empresa endividada compartilha o mesmo endereço e o mesmo objeto social com outra integrante do grupo econômico. Coincidentemente, além de endereços idênticos, ambas compartilham alguns sócios ou seus respectivos familiares. Verifica-se, portanto, que a personalidade jurídica é apenas um instrumento para se esquivar da responsabilidade tributária.

Como a personalidade jurídica era uma ferramenta meramente formal, haja vista o exercício das atividades sob unidade gerencial e de comando, a responsabilidade tributária se estende a todas as empresas do grupo econômico, tanto pela desconsideração da personalidade jurídica, em face do desvio de finalidade e da confusão patrimonial (artigo 50 do CC/02), quanto pela existência de solidariedade decorrente da existência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária (artigo 124, I do CTN).

²⁹⁰ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível n. 5021657-72.2012.4.04.7200. Apelante: Refinadora Catarinense S/A. Apelado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti. Porto Alegre, 05 dez. 2013. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5021657-72.2012.4.04.7200&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 8 nov. 2018.

²⁹¹ ARAUJO, Juliana Furtado Costa. CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Grupo Econômico e Responsabilidade Tributária – Análise da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 124, out. 2015, p. 55. Acesso em: 13 nov. 2018.

²⁹² BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5036318-83.2016.4.04.0000. Agravante: Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda. Agravado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Roger Raupp Rios. Porto Alegre, 24 nov. 2016. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5036318-83.2016.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

Julgamentos similares também são proferidos perante o TJ/RS²⁹³ em face de grupo econômico nos quais se verificam o esvaziamento patrimonial da empresa insolvente, concomitantemente, ao desenvolvimento econômico da pessoa jurídica criada para sucedê-la. O grupo econômico concentra o seu patrimônio e as suas atividades nessa nova pessoa jurídica que se encontra livre de débitos. Além de possuir intuito fraudulento, os indícios, como objeto social idêntico, sócios comuns, mesma sede, exploração da mesma marca, conformam o grupo econômico de fato e, conseqüentemente, a sua responsabilização solidária, com base no artigo 124, I do CTN. Não há falar em sucessão tributária, visto que as empresas coincidem no período de atividade, mas uma delas sucedeu a outra no patrimônio e nas atividades, enquanto a outra ficou apenas com as dívidas, prática ilegal muito comum no meio societário.

Quando se tem fraude, a despeito de se identificar pessoas jurídicas distintas, estas se unem com vistas a ocultar a ocorrência do fato imponible. Com o objetivo único de evitar o pagamento do tributo, as pessoas jurídicas em conluio se tornam, de fato, uma única empresa. Nessas hipóteses, mesmo que não tenham realizado formalmente o fato gerador, identifica-se o interesse comum entre as empresas do grupo²⁹⁴.

Trazer o conceito de abuso da personalidade jurídica e como se dá a sua ocorrência no grupo econômico é relevante, tendo em vista o recente entendimento do STJ²⁹⁵ no sentido da aplicabilidade do artigo 124 do CTN, não somente quando há comprovação da realização conjunta do fato gerador, mas também quando há confusão patrimonial. A respeito dessa importante premissa – os integrantes do grupo econômico praticarem o fato imponible conjuntamente – trataremos agora, tomando, como preceito básico, o artigo 124, I do CTN.

Como anteriormente afirmado, esse tema é de difícil discussão nos Tribunais Superiores em razão do óbice de rediscussão de fatos e provas. Mesmo assim, a Primeira Seção do STJ²⁹⁶ pacificou entendimento, no sentido de que as componentes do grupo econômico não serão

²⁹³ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento n. 70079173712. Agravante: Novaportal Comércio de Autopeças Ltda. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Desembargador Marcelo Bandeira Pereira. Porto Alegre, 10 out. 2018. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/busca/?tb=proc>>. Acesso em: 8 nov. 2018.

²⁹⁴ ARAUJO, Juliana Furtado Costa. CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Grupo Econômico e Responsabilidade Tributária – Análise da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 124, out. 2015, p. 55. Acesso em: 13 nov. 2018.

²⁹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.689.431. Recorrente: Swamville Commercial Corporation. Recorrido: União – Fazenda Nacional. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 22 ago. 2018. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/>>. Acesso em: 9 nov. 2018.

²⁹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 21.073. Agravante: Município de Garibaldi. Agravado: Banco Bradesco S/A. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, 26 out. 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1097374&nu_m_registro=201100779350&data=20111026&formato=PDF>. Acesso em: 10 nov. 2018.

responsabilizadas pelo simples fato de o integrarem. Na forma prevista no artigo 124, I, somente existe responsabilidade tributária solidária entre integrantes de um mesmo grupo econômico quando realizam conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

Elucidativa é a explanação do Ministro Luiz Fux²⁹⁷ em voto percussor a sobre a matéria em questão:

Tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto 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.

Não possuindo relação pessoal com o fato gerador nem interesse comum capaz de configurar a solidariedade prevista no artigo 124, I do CTN, a integrante do grupo econômico é considerada pessoa jurídica diversa, em princípio. Sobretudo, em sede de relações jurídico-tributária, a solidariedade não se presume (artigo 265 do CC/02)²⁹⁸.

Logo, o reconhecimento da responsabilidade solidária entre sociedades integrantes de um grupo econômico pressupõe a realização conjunta da situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico compartilhado. Essa exigência diferencia a cobrança dos tributos em geral da cobrança dos débitos oriundos da Lei 8.212/1991²⁹⁹.

Nesse mesmo sentido, a doutrina aduz que a ordem jurídica tributária não admite a responsabilidade solidária, que cuida o artigo 124, I do CTN, em razão da mera participação de sociedades em um mesmo grupo econômico. Para a conformação do grupo econômico, não basta esse pertencimento, sendo indispensável a configuração do interesse comum na ocorrência do fato gerador. A interdependência entre as empresas, caracterizada pela

²⁹⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 859.616. Recorrente: Alfa Arrendamento Mercantil S/A. Recorrido: Município de São Leopoldo. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 18 set. 2007. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=721767&num_registro=200601241908&data=20071015&formato=PDF>. Acesso em: 9 nov. 2018.

²⁹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 21.073. Agravante: Município de Garibaldi. Agravado: Banco Bradesco S/A. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, 26 out. 2011. Disponível em:

<https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1097374&num_registro=201100779350&data=20111026&formato=PDF>. Acesso em: 10 nov. 2018.

²⁹⁹ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5002057-58.2017.4.04.0000. Agravante: União – Fazenda Nacional. Agravado: Pré-escola Trindade S/C Ltda. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti. Porto Alegre, 13 set. 2017. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5002057-58.2017.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

composição do capital ou pela identidade de pessoas que compõem as sociedades, tampouco é pressuposto de fato suficiente para se concluir pela responsabilidade solidária³⁰⁰.

Diante disso, o interesse comum não se confunde com o interesse econômico no resultado gerado pela ocorrência do fato gerador. Sociedades coligadas, por exemplo, podem ter interesse comum na exploração da atividade, mas não necessariamente participarão, entre si, da situação que constitua o fato gerador, configurando, dessa forma, o interesse comum. Portanto, a sociedade que participa do capital social de outra, ainda que de forma relevante, não é solidariamente obrigada pela dívida, a princípio, pois, embora tenha interesse econômico no lucro, não possui, necessariamente, interesse comum (participação comum na acepção dada pelo artigo 124, I do CTN).

A jurisprudência do TRF-4³⁰¹, ainda, condicionou a solidariedade à fraude entre os componentes do grupo econômico, conjuntamente com o diversas vezes mencionado, interesse comum dos membros nos resultados decorrentes do fato gerador. Na fraude, o interesse comum se sobressai pelo acordo entre as partes visando à sonegação. Por sua vez, no interesse comum, mais de uma pessoa se beneficia diretamente pela ocorrência do fato gerador.

A prova da ocorrência dos requisitos anteriormente expostos, como, unidade patrimonial, identidade de sócios e administradores, interesse comum na ocorrência do fato gerador, é de vital importância para a responsabilização do grupo econômico. A jurisprudência admite a produção de prova documental, pericial e testemunhal.

Porém, quando as alegações demandam apenas a análise de documentos previamente anexados aos autos, a realização de prova pericial e testemunhal será dispensável. Semelhante decisão não constitui cerceamento de defesa, desde que o Magistrado julgue estar suficientemente instruída a demanda³⁰².

³⁰⁰ HARADA, Kiyoshi. **Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador**. Investidura Portal Jurídico, 2009. Disponível em: <<http://investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/3454-responsabilidade-tributaria-solidaria-por-interesse-comum-na-situacao-que-constitua-o-fato-gerador>>. Acesso em: 06 nov. 2018.

³⁰¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal 4ª Região. Apelação Cível n. 5021657-72.2012.4.04.7200. Apelante: Refinadora Catarinense S/A. Apelado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti. Porto Alegre, 05 dez. 2013. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=wqtp&hdnRefId=60f13aee2bdb4fc2c176554031cbf141&selForma=NU&txtValor=5021657-72.2012.4.04.7200&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras>. Acesso em: 10 nov. 2018.

³⁰² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.144.884. Recorrente: Back Serviços de Vigilância e Segurança Ltda. Recorrido: União – Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 03 fev. 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1028016&num_registro=200901142420&data=20110203&formato=PDF>. Acesso em: 20 nov. 2018.

Outrossim, é dispensável a participação da sociedade componente do grupo econômico no procedimento administrativo prévio à constituição do crédito, assim como a sua notificação, haja vista que a responsabilidade da integrante decorre de previsão legal e não da realização do fato gerador (evento que origina o lançamento o crédito). Dessa forma, a não-menção das responsáveis na CDA, tal como previsto no artigo 202, I do CTN³⁰³, não acarreta na sua nulidade ou na impossibilidade de posterior inclusão das responsáveis no polo passivo da execução fiscal, desde que comprovados os fatos que implicam na sua responsabilização³⁰⁴.

Aliás, quando, no curso de processo executivo, restar evidenciada a responsabilidade tributária de componente do grupo, poderá ser feito o regular redirecionamento do feito sem plena comprovação ou esgotamento da matéria. Dessa forma, a decisão que defere o pedido de inclusão de terceiro no polo passivo da execução é precária. Por ocasião da sua inclusão, o responsável poderá, justamente, exercer o seu direito ao contraditório e o seu direito de defesa através da exceção de pré-executividade, dos embargos à execução ou da ação ordinária³⁰⁵.

Havendo indícios de formação de grupo econômico, de fraude ou de sucessão empresarial, deve-se, primeiramente, autorizar o redirecionamento do feito para, posteriormente, verificar a pertinência da responsabilização através de embargos do devedor³⁰⁶.

4.2 GRUPO ECONÔMICO NA EXECUÇÃO FISCAL DE DÉBITOS ABRANGIDOS PELA LEI 8.212/91

³⁰³ **Art. 202, CTN/1966.** O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

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

³⁰⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal 4ª Região. Apelação Cível n. 5021657-72.2012.4.04.7200. Apelante: Refinadora Catarinense S/A. Apelado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti. Porto Alegre, 05 dez. 2013. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=wqtp&hdnRefId=60f13aee2bdb4fc2c176554031cbf141&selForma=NU&txtValor=5021657-72.2012.4.04.7200&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras>. Acesso em: 10 nov. 2018.

³⁰⁵ BRASIL. Tribunal Região Federal 4ª Região, Agravo de Instrumento n. 5056943-07.2017.4.04.0000. Agravante: Agravado: União – Fazenda Nacional. Relator: Juiz Federal Luiz Carlos Cervi. Porto Alegre, 07 fev. 2018. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=zpxg&hdnRefId=15879cbf06080d42e8089769b663172e&selForma=NU&txtValor=5056943-07.2017.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras>. Acesso em: 8 nov. 2018.

³⁰⁶ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento n. 70077940179. Agravante: C.A. Donida Eireli. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Desembargador Miguel Ângelo da Silva. Porto Alegre, 19 set. 2018. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/busca/?tb=proc>>. Acesso em: 9 nov. 2018.

Quando houver relevantes indícios de formação de grupo econômico, como, a convergência do quadro social, a administração entre pessoas de uma mesma família, a indicação do mesmo endereço nos contratos sociais, legitima-se a inclusão das empresas dele integrantes no polo passivo da execução, quando o processo tem por objeto contribuições previdenciárias, nos termos do artigo 30, IX da Lei 8.212/1991.

Contudo, a exigência de que o reconhecimento da responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico pressuponha a prática conjunta da situação configuradora do fato gerador, não bastando o interesse econômico compartilhado, aplica-se apenas aos casos em que se cobram judicialmente tributos outros que não as contribuições previdenciárias da Lei 8.212/1991³⁰⁷.

Nos processos de execução de débitos que têm como objeto os tributos descritos na Lei 8.212/1991, não se aplica o entendimento do STJ³⁰⁸ de que a mera participação em grupo econômico não é elemento de fato suficiente para a instituição da solidariedade passiva, uma vez que esse entendimento da Corte Superior se baseia no disposto no artigo 124, I do CTN, e o artigo 30, IX da Lei 8.212/1991 se encontra fundamentado, por sua vez, no inciso II do artigo 124. Apesar da possível inconstitucionalidade do inciso IX, do artigo 30, parte da jurisprudência entende que o inciso II do artigo 124 legitimaria a sua aplicação ao estipular que o responsável solidário será, expressamente, designado por lei, desconsiderando, assim, o requisito do *interesse comum* expresso no inciso I.

À luz do artigo 124, II conjuntamente com o artigo 30, IX, basta aferir se há elementos probatórios suficientes para caracterizar a existência de *empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza*, para concluir pela existência da solidariedade. Além de outros exemplos, os indícios fático-probatórios da inexistência de separação entre as empresas seriam o sócio-gerente de uma das integrantes ter procuração que o autoriza a praticar atos de gerência em relação às outras empresas e as integrantes se mostrarem ao mercado, por meio de publicidade, como uma só corporação. Esses elementos, especialmente a unidade nos atos de

³⁰⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5002057-58.2017.4.04.0000. Agravante: União – Fazenda Nacional. Agravado: Pré-escola Trindade S/C Ltda. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti. Porto Alegre, 13 set. 2017. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5002057-58.2017.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

³⁰⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.144.884. Recorrente: Back Serviços de Vigilância e Segurança Ltda. Recorrido: União – Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 03 fev. 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1028016&nu_m_registro=200901142420&data=20110203&formato=PDF>. Acesso em: 20 nov. 2018.

gerência das integrantes do grupo, demonstram a existência de controle único que atende ao escopo legal de responsabilização do grupo econômico de qualquer natureza³⁰⁹.

A legislação de custeio da previdência social não é restritiva quanto à conformação do grupo econômico, afinal, permite que tal grupo seja de qualquer natureza. Assim, o artigo 30, IX preza por um conceito amplo de grupo econômico ao permitir e abarcar situações de informalidade. Em razão disso, a doutrina vem ampliando a interpretação de mencionado instituto para admitir a configuração do grupo econômico entre empresas com atividades diversas e quando o controle for exercido por pessoas físicas (sócios comuns às empresas), não apenas por uma pessoa jurídica (*holding*) sobre outra³¹⁰.

A premissa da realização conjunta do fato gerador varia de acordo com o regime jurídico específico dos tributos em execução³¹¹. Caso se trate da cobrança de créditos de FGTS, não há necessidade de participação conjunta na realização do fato imponible. Tendo em vista que o CTN não se aplica a essa espécie e que esses créditos gozam dos mesmos privilégios atribuídos aos créditos trabalhistas³¹². Desse modo, para fins de responsabilização do grupo econômico, aplica-se o disposto no artigo 2º, § 2º da CLT. As contribuições previstas nos artigos 1º e 2º da Lei Complementar 110/2001 seguem a mesma sistemática do FGTS quanto à sujeição passiva³¹³.

Assim, a jurisprudência do STJ, acerca das premissas para a responsabilização do grupo econômico, tampouco tem aplicabilidade nas obrigações abarcadas pela Lei Complementar

³⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.144.884. Recorrente: Back Serviços de Vigilância e Segurança Ltda. Recorrido: União – Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 03 fev. 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1028016&num_registro=200901142420&data=20110203&formato=PDF>. Acesso em: 20 nov. 2018.

³¹⁰ *Ibidem*.

³¹¹ BRASIL. Tribunal Regional Federal 4ª Região. Apelação Cível n. 5021657-72.2012.4.04.7200. Apelante: Refinadora Catarinense S/A. Apelado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti. Porto Alegre, 05 dez. 2013. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=wqtp&hdnRefId=60f13aee2bdb4fc2c176554031cbf141&selForma=NU&txtValor=5021657-72.2012.4.04.7200&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras>. Acesso em: 10 nov. 2018.

³¹² **Art. 2º da Lei 8.844/1994.** Compete à Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional a inscrição em Dívida Ativa dos débitos para com o Fundo de Garantia do Tempo de serviço - FGTS, bem como, diretamente ou por intermédio da Caixa Econômica Federal, mediante convênio, a representação Judicial e extrajudicial do FGTS, para a correspondente cobrança, relativamente à contribuição e às multas e demais encargos previstos na legislação respectiva. (...)

§ 3º Os créditos relativos ao FGTS gozam dos mesmos privilégios atribuídos aos créditos trabalhistas.

³¹³ **Art. 3º da LC 110/2001.** Às contribuições sociais de que tratam os arts. 1º e 2º aplicam-se as disposições da Lei no 8.036, de 11 de maio de 1990, e da Lei no 8.844, de 20 de janeiro de 1994, inclusive quanto a sujeição passiva e equiparações, prazo de recolhimento, administração, fiscalização, lançamento, consulta, cobrança, garantias, processo administrativo de determinação e exigência de créditos tributários federais.

110/2011 e com relação ao FGTS, pois as suas normatizações específicas preveem a responsabilização decorrente da mera existência de um grupo econômico, ainda que o fato gerador tenha sido praticado por uma das empresas apenas.

5 INSTRUMENTOS PROCESSUAIS PARA A CONFIGURAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO

O grupo econômico apresenta uma diversos regulamentos, posto que é conceituado pelo CDC, pela Lei 6.404/1976 (grupo de direito) e pela CLT. Contudo, o grupo econômico de fato é de mais difícil apreensão, pois não existe relação institucional entre as sociedades participantes. A sua inexistência formal não se sobrepõe a sua existência material, de forma que os mesmos efeitos jurídicos devem ser aplicados ao grupo econômico de fato.

Como verificamos no capítulo anterior, não há, na doutrina nem na jurisprudência, premissas claras e uniformes para a sua conformação. Como analisaremos nesse tópico, no que tange ao procedimento para o seu reconhecimento, há também uma proliferação de mecanismos procedimentais para que se configure o grupo econômico dentro de um processo³¹⁴.

5.1 AÇÃO CAUTELAR FISCAL

O Fisco se vale, muitas vezes, do processo executivo previsto na Lei 8.630/1980 para obter o adimplemento do crédito tributário e, eventualmente, do processo cautelar, para assegurar a efetividade da execução fiscal. Para atingir esses fins, a cautelar fiscal torna indisponíveis os bens do sujeito passivo, de modo que o devedor não possa acudir-se de meios fraudulentos para inadimplir o crédito fiscal. A disciplina normativa da ação cautelar fiscal é feita pela Lei 8.397/1992, sendo admissível a sua propositura depois da constituição do crédito ou, até mesmo antes, quando respeitados alguns requisitos (parágrafo único do artigo 1º³¹⁵). A autorização de sua propositura antes da conclusão do processo administrativo visa a evitar que o sujeito passivo se valha de recursos administrativos protelatórios para alienar o seu patrimônio sem incorrer na vedação expressa no artigo 185 do CTN³¹⁶³¹⁷.

³¹⁴ MARCONDES, Gustavo Viegas. **O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e sua aplicação ao reconhecimento, incidenter tantum, da existência de grupos econômicos**. Revista de Processo, vol. 252, fev. 2016, p. 49. Acesso em: 13 nov. 2018.

³¹⁵ **Art. 1º, Lei 8.397/1992**. O procedimento cautelar fiscal poderá ser instaurado após a constituição do crédito, inclusive no curso da execução judicial da Dívida Ativa da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e respectivas autarquias.

Parágrafo único. O requerimento da medida cautelar, na hipótese dos incisos V, alínea "b", e VII, do art. 2º, independe da prévia constituição do crédito tributário.

³¹⁶ **Art. 185, CTN/1966**. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

Parágrafo único. O disposto neste artigo não se aplica na hipótese de terem sido reservados, pelo devedor, bens ou rendas suficientes ao total pagamento da dívida inscrita.

³¹⁷ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 315

A doutrina questiona a constitucionalidade desse preceito (parágrafo único do artigo 1º da Lei 8.397/1992) em face das normas constitucionais que asseguram o direito ao devido processo legal administrativo, à ampla defesa e ao contraditório. Estas normas legitimariam que uma lei ordinária determinasse as consequências do “inadimplemento” de um crédito cuja existência e validade ainda estão sob o crivo da autoridade legislativa. Soma-se a isso o conteúdo do artigo 151, III do CTN³¹⁸, que determina a suspensão da exigibilidade do crédito tributário quando recursos administrativos pendem de julgamento³¹⁹.

O art. 2º da Lei 8.397/1992³²⁰, além de prever, em seus nove incisos, as hipóteses de cabimento da cautelar fiscal, estabelece que a medida será requerida em face do sujeito passivo da obrigação tributária. Enquanto isso, o artigo 3º³²¹ dispõe a respeito das condições para a concessão da medida cautelar fiscal, a saber, cumprimento do disposto em um dos incisos do artigo 2º e prova da constituição do crédito fiscal.

A premissa principal da tutela cautelar é a existência de uma situação de perigo à efetividade da prestação jurisdicional e a possibilidade de ocorrência da prestação. É o que a doutrina processualista costuma chamar, respectivamente, de perigo de demora e de aparência de direito. A aparência do direito é demonstrada através de um crédito regularmente constituído em favor da Fazenda Pública, premissa que pode ser relativizada. Já o perigo da demora se caracteriza pelo esvaziamento do direito a ser satisfeito e é comprovado por atos do sujeito passivo que revelam o seu objetivo de esquivar-se do pagamento do crédito tributário. A presença desses pressupostos autoriza o Magistrado a atribuir maior prestígio àquele que requer a tutela cautelar do que àquele que sofrerá os seus efeitos, desconsiderando, no caso concreto, o princípio do devido processo legal, que demanda a ampla instrução probatória prévia a qualquer ato restritivo³²².

O efeito do provimento da cautelar fiscal é a indisponibilidade dos bens do sujeito passivo³²³. Essa constrição somente pode alcançar os bens necessários à satisfação do crédito tributário. Não é possível indisponibilizar todos os bens do devedor sob a justificativa de que outros créditos poderiam vir a ser constituídos, sem macular o princípio da legalidade e da

³¹⁸ **Art. 151, CTN/1966.** Suspendem a exigibilidade do crédito tributário: (...)

III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;

³¹⁹ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 317.

³²⁰ **Art. 2º, caput, Lei 8.397/1992.** A medida cautelar fiscal poderá ser requerida contra o sujeito passivo de crédito tributário ou não tributário, quando o devedor: (...)

³²¹ **Art. 3º, Lei 8.397/1992.** Para a concessão da medida cautelar fiscal é essencial:

I - prova literal da constituição do crédito fiscal;

II - prova documental de algum dos casos mencionados no artigo antecedente.

³²² MACHADO SEGUNDO, op. cit., p. 316.

³²³ **Art. 4º, caput, Lei 8.397/1992.** A decretação da medida cautelar fiscal produzirá, de imediato, a indisponibilidade dos bens do requerido, até o limite da satisfação da obrigação.

proporcionalidade. Em se tratando de pessoa jurídica, a indisponibilidade recairá somente sobre o ativo permanente (por exemplo, o imóvel onde a sociedade funciona), dessa forma os bens do ativo circulante não poderão ser constrictos (tal como o estoque)³²⁴. Essa ressalva pretende resguardar a continuidade da atividade da pessoa jurídica.

A indisponibilidade poderá ser estendida aos bens do acionista controlador e daqueles que detenham poderes de adimplemento das obrigações fiscais ao tempo da realização do fato gerador (nos casos de lançamento de ofício) e do não-pagamento do crédito tributário. De acordo com uma interpretação sistemática, a responsabilidade do sócio-gerente, todavia, só restará configurada se ele implementar uma das condutas dispostas no artigo 135, III do CTN³²⁵.

O lançamento de um crédito tributário em valor superior a R\$ 500.000,00 e a 30% do patrimônio declarado do sujeito passivo faz com que a autoridade, na esfera federal, tenha de proceder ao arrolamento de seus bens. Esse arrolamento consiste em mero inventário de todo o patrimônio do devedor, a fim de promover o controle de fraudes e informar o Fisco dos bens que poderão ser penhorados em eventual execução fiscal. O arrolamento, portanto, não possui os mesmos efeitos da medida cautelar fiscal, uma vez que o inventário de bens de um contribuinte não o impede de efetuar uma venda, por exemplo. Caso a tese de que o arrolamento consiste em uma indisponibilidade fosse juridicamente válida, o princípio do devido processo legal administrativo restaria prejudicado³²⁶.

Nesse tópico, pretende-se verificar a possibilidade de incluir, na relação jurídico-tributária, terceiro por meio de medida cautelar. O Procurador da Fazenda Nacional, Cristiano Zapelini³²⁷, defende que quem não figura, inicialmente, como devedor do crédito tributário pode integrar o polo passivo de cautelar fiscal. Afinal, a possibilidade de seu ajuizamento antes mesmo da constituição do crédito demonstra que a qualidade de devedor não é essencial para que o sujeito faça parte do polo passivo da medida assecuratória.

Diante disso, exigir a correspondência entre o sujeito passivo identificado no lançamento e os legitimados passivos da cautelar fiscal tolheria a Fazenda Pública no seu intento de resguardar o adimplemento do crédito tributário. Assim, demonstrada a

³²⁴ **Art. 4º, § 1º, Lei 8.397/1992.** Na hipótese de pessoa jurídica, a indisponibilidade recairá somente sobre os bens do ativo permanente, podendo, ainda, ser estendida aos bens do acionista controlador e aos dos que em razão do contrato social ou estatuto tenham poderes para fazer a empresa cumprir suas obrigações fiscais, ao tempo: (...)

³²⁵ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 318.

³²⁶ *Ibidem*, p. 321.

³²⁷ ZAPELINI, Cristiano. **Reconhecimento de Grupo Econômico em sede de Medida Cautelar Fiscal**. Jusbrasil, 2014. Disponível em: <<https://daniellixavierfreitas.jusbrasil.com.br/artigos/145500921/reconhecimento-de-grupo-economico-em-sede-de-medida-cautelar-fiscal>>. Acesso em: 18 nov. 2018.

responsabilidade do grupo econômico, seus participantes poderão ocupar o polo passivo da medida cautelar fiscal. É válido ressaltar que a cautelar não tem a finalidade de declarar a responsabilidade dos membros, mas garantir a satisfação do crédito tributário. Por isso, resguardado o crédito com o deferimento da cautelar fiscal, a discussão a respeito da responsabilidade tributária deverá ser travada nos embargos à execução fiscal.

Em paralelo a isso, o TRF-4³²⁸ assevera que a cautelar fiscal determina, tão somente, providências de natureza conservativa, mediante a indisponibilidade de bens, não reconhecendo a existência de grupo econômico entre as empresas. Como a medida cautelar não encerra um fim em si mesma, mas assegura o resultado útil de outra ação, não declara a responsabilidade solidária. Mesmo assim, não há óbice na utilização de decisão proferida em sede de cautelar fiscal para fundamentar o redirecionamento de execução para grupo econômico. O fato de o reconhecimento da responsabilidade solidária ter ocorrido por meio de cautelar fiscal não deslegitima o redirecionamento, pois é garantida, aos integrantes do grupo econômico, a sua defesa por meio de embargos à execução, ação de conhecimento ou ação anulatória.

Nesse mesmo sentido, posiciona-se o TJ/RS. Como a cautelar fiscal poderá ser oposta em face de sujeito passivo do crédito tributário (artigo 2º), ela também poderá atingir, desse modo, terceiro que não constava na certidão de dívida ativa ou que não figurasse no procedimento fiscal. Afinal, o artigo 121, parágrafo único, inciso II do CTN considera, como sujeito passivo da obrigação tributária, o responsável. Dessa forma, a inclusão do grupo econômico no polo passivo da cautelar fiscal tem suporte nesta previsão legal do CTN em conjunto com o artigo 124 do CTN³²⁹.

Quanto à produção de provas, o TJ/RS³³⁰ se manifestou, no sentido de que é incabível a produção de provas na cautelar, devendo a conformação do grupo econômico ser discutida em sede de embargos à execução, não no processo cautelar. A medida cautelar fiscal, por almejar o resultado útil da execução fiscal, possui caráter instrumental e precário, limitando-se o seu alcance à análise dos seus pressupostos (*fumus boni juris e periculum in mora*). Havendo

³²⁸ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível n. 5004312-96.2017.404.7110. Apelante: Cerealista Comimpex Ltda. Apelado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Roger Raupp Rios. Porto Alegre, 12 set. 2018. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=hfwk&hdnRefId=e380d890c296ff2a9d456a7217250d08&selForma=NU&txtValor=5004312-96.2017.404.7110&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras>. Acesso em: 8 nov. 2018.

³²⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.689.431. Recorrente: Swamville Commercial Corporation. Recorrido: União – Fazenda Nacional. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 03 out. 2017. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/>>. Acesso em: 9 nov. 2018.

³³⁰ *Ibidem*.

evidências da configuração de grupo econômico e o preenchimento dos requisitos do artigo 3º da Lei 8.397/1992, a indisponibilidade dos bens das integrantes se torna admissível.

5.2 AÇÃO DECLARATÓRIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DAS EMPRESAS INTEGRANTES DE GRUPOS ECONÔMICOS

No CPC, a ação declaratória possui dois dispositivos como referência. Em razão da sua pertinência, permito-me transcrevê-los:

Artigo 19. O interesse do autor pode limitar-se à declaração:

I - da existência, da inexistência ou do modo de ser de uma relação jurídica;

II - da autenticidade ou da falsidade de documento.

Art. 20. É admissível a ação meramente declaratória, ainda que tenha ocorrido a violação do direito.

A ação declaratória *pura* se limita a uma declaração de existência ou inexistência de relação jurídica entre fisco e contribuinte. Os efeitos da relação jurídica tanto podem ser em favor do fisco quanto do contribuinte³³¹. Há também a ação declaratória *mista* nos casos em que a sentença contenha, além de caráter declaratório, efeitos constitutivos e condenatórios³³².

Mesmo considerando o conceito puro de ação declaratória, a jurisprudência³³³ não insiste no dogma de que as sentenças declaratórias não contenham eficácia executiva. Assim, a sentença declaratória que traga a definição integral da norma jurídica individualizada possuirá eficácia executiva. Não há razão para submeter a sentença declaratória a um segundo juízo de certificação, pois a nova sentença não poderia destoar da primeira sob pena de desrespeito a coisa julgada.

A Fazenda Pública, em regra, não se vale de processos de conhecimento, pois não tem interesse nem legitimidade para tanto, eis que dotada de aptidão para constituir unilateralmente seus próprios títulos executivos³³⁴. Além disso, quando se trata de assegurar o pagamento do seu crédito tributário, a Fazenda Nacional se vale da ação cautelar fiscal.

Por outro lado, acreditamos que, nas hipóteses em que não há o cumprimento de todos os requisitos propostos no artigo 3º da Lei 8.397/1992, a ação declaratória poderia ser uma

³³¹ CASSONE, Maria Eugenia Teixeira; CASSONE, Vitório; ROSSI, Júlio César. **Processo Tributário: Teoria e Prática**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 189.

³³² *Ibidem*, p. 190.

³³³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 609.266. Embargante: Soder Companhia Ltda. Embargado: União – Fazenda Nacional. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 11 set. 2006. Disponível: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200600419655&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 8 nov. 2018.

³³⁴ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 315.

opção para salvaguardar o crédito tributário. Para isso, torna-se importante distinguir a ação declaratória da ação anulatória. A ação declaratória é admissível quando da ocorrência do fato gerador, ou seja, quando a obrigação tributária se encontra ilíquida. Já a ação anulatória é cabível após a ocorrência do lançamento, quando o crédito tributário se encontra líquido³³⁵.

Dessa forma, nos casos em que a obrigação tributária não se encontra constituída, pendendo de finalização o seu respectivo processo administrativo, e o fisco não consegue embasar a sua cautelar fiscal no artigo 2º, inciso V, alínea “b” ou inciso VII da Lei 8.397/1992, mas possui fortes evidências quanto à formação do grupo econômico, a Fazenda Pública poderá ajuizar ação declaratória de responsabilidade solidária das sociedades integrantes do grupo econômico. Diante do caráter executivo das ações declaratórias, inclusive das *puras*, seria possível dizer que, eventual sentença de procedência em ação dessa natureza, poderia ser apresentada em executivo fiscal como forma de responsabilizar o grupo³³⁶.

Na prática, com pretensões diversas, foi ajuizada, pela Fazenda Nacional³³⁷, ação declaratória de descon sideração da personalidade jurídica em face de sociedades e de seus sócios. Mencionada ação objetivava o reconhecimento de grupo econômico e a caracterização de abuso da personalidade jurídica e, conseqüentemente, a responsabilização das pessoas físicas integrantes do grupo. Fundamentado na necessidade de resguardar o patrimônio das responsáveis, a Fazenda requereu a indisponibilidade dos bens presentes e futuros dos réus e o reconhecimento da responsabilidade solidária irrestrita de todos por todas as dívidas.

Ao postular a responsabilização dos réus por todos os débitos tributários das componentes do grupo econômico, de forma geral e irrestrita, ao não individualizar os créditos constituídos das execuções fiscais já ajuizadas, o TRF-4 decidiu, em sede de agravo de instrumento, que “a responsabilização indistinta deve ser feita administrativamente, pois a responsabilização tributária não depende de descon sideração da personalidade jurídica”.

Outrossim, nas causas de responsabilidade embasadas pelos artigos 124, II e 133 do CTN, nas quais já há execução fiscal ajuizada, a responsabilização deve ser postulada

³³⁵ CASSONE, Maria Eugenia Teixeira; CASSONE, Vitório; ROSSI, Júlio César. **Processo Tributário: Teoria e Prática**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 192.

³³⁶ Nota da autora: esse parágrafo não possui referência, pois se trata de uma conclusão que a própria discente chegou com as leituras que realizou para elaborar esse tópico.

³³⁷ BRASIL. Tribunal Regional Federal 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5026788-21.2017.4.04.0000. Agravante: Visatec Construções e Empreendimentos Ltda. Agravado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti. Porto Alegre, 09 jun. 2017. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=qabn&hdnRefId=2923d877c23df680535cbe2f55928d0b&selForma=NU&txtValor=5026788-21.2017.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras>. Acesso em: 13 nov. 2018.

diretamente em cada processo, por meio de redirecionamento, como tradicionalmente é feito em casos semelhantes.

5.3 INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

A personalidade jurídica é considerada uma armadura para a realização de atividades econômicas sem comprometer o patrimônio dos participantes do empreendimento. A personalidade, todavia, não é um dogma intocável, tendo em vista a possibilidade de relativização do seu conceito, caso os propósitos desse instituto sejam desvirtuados³³⁸.

Apesar de a regra ser a primazia da autonomia patrimonial, esse privilégio será ignorado, momentaneamente, para estender as obrigações societárias da pessoa jurídica aos seus sócios ou administradores, quando se verificar, no caso concreto, distorções no uso do instituto (como fraude ou abuso de direito). Em prejuízo da separação patrimonial entre a pessoa jurídica e seus membros, então, a relativização se dará através da desconsideração da personalidade jurídica³³⁹.

No CPC/1973, a jurisdição era concebida como uma atividade declaratória de uma solução jurídica previamente estabelecida na norma. O CPC/2015, por sua vez, propôs que a norma se tornasse produto da interpretação do seu próprio texto e, também, dos elementos de fato do caso concreto. Dessa forma, o processo passou a ser concebido como um método de criação da norma jurídica para o caso concreto³⁴⁰.

Nesse contexto, surgiu o incidente de desconsideração da personalidade jurídica que é, justamente, o instrumento estabelecido pelo CPC para implementar a regra de direito material prevista no artigo 50 do CC/02. Assim, para que sejam analisados os pressupostos do abuso de personalidade e, conseqüentemente, para que seja aplicado a consequência jurídica expressa nesse dispositivo, deve ser instaurado referido incidente processual³⁴¹.

Apesar de amplamente admitida no Brasil, a desconsideração da personalidade jurídica passa a ter um regramento processual próprio somente com a edição do Novo Código de Processo Civil. O incidente objetiva assegurar a efetivação do direito de crédito, em face de sociedade insolvente, mediante ingresso na esfera jurídica do sócio ou da própria sociedade

³³⁸ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 247.

³³⁹ *Ibidem*, p. 248-249.

³⁴⁰ MARCONDES, Gustavo Viegas. **O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e sua aplicação ao reconhecimento, incidenter tantum, da existência de grupos econômicos**. Revista de Processo, vol. 252, fev. 2016, p. 43-44. Acesso em: 13 nov. 2018.

³⁴¹ HOLANDA, Sara Maria de Moraes. **O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica na Esfera do Direito Tributário**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, vol. 6, jun. 2017, p. 135. Acesso em: 14 nov. 2015.

(desconsideração inversa)³⁴². Assim, caso o incidente seja acolhido³⁴³, qualquer alienação ou oneração de bens efetuadas que visem frustrar a eficácia da decisão são consideradas ineficazes em relação ao requerente³⁴⁴.

O incidente de desconsideração da personalidade jurídica está alocado dentre as modalidades de intervenção de terceiros, sendo admissível em qualquer fase do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução de título extrajudicial. A escolha de referido capítulo se dá em razão dos objetivos almejados pelo peticionante, qual seja, ampliar o *âmbito de incidência subjetiva do processo* através do incidente, atingindo, assim, terceiros não vinculados anteriormente. A opção pela via incidental visa contemplar a tradição processual assentada na participação das partes e dos interessados na produção da norma jurídica concreta, visto que a coisa julgada somente pode ser fixada entre aqueles que participaram do processo³⁴⁵.

A parte interessada na desconsideração deverá comprovar o preenchimento dos pressupostos legais específicos, conforme disposto no artigo 133, § 4º do CPC³⁴⁶. Esses requisitos sofrerão variações a depender da natureza da relação jurídica, por essa razão, o CPC reservou, à legislação especial, a estipulação das premissas, nos termos do artigo 133, §1º³⁴⁷.

O artigo 1º da Lei 6.830/1980, que dispõe sobre a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública, corrobora com a tese de aplicação do CPC na esfera tributária ao prever o regramento subsidiário da execução fiscal pelo CPC³⁴⁸.

Haja vista a possibilidade de estender a aplicação desse incidente às relações jurídico-tributárias, portanto, o redirecionamento das execuções fiscais a terceiros não poderá ser de imediato, devendo, primeiramente, ser analisado, no próprio incidente, o implemento das condições previstas no capítulo que trata da responsabilidade tributária no CTN³⁴⁹.

³⁴² MARCONDES, Gustavo Viegas. **O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e sua aplicação ao reconhecimento, incidenter tantum, da existência de grupos econômicos**. Revista de Processo, vol. 252, fev. 2016, p. 41. Acesso em: 13 nov. 2018.

³⁴³ **Artigo 137, CPC/2015**. Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.

³⁴⁴ MARCONDES, op. cit. p. 48.

³⁴⁵ *Ibidem*, p. 46.

³⁴⁶ **Art. 134, CPC/2015**. O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial. (...) § 4º O requerimento deve demonstrar o preenchimento dos pressupostos legais específicos para desconsideração da personalidade jurídica.

³⁴⁷ **Art. 133, CPC/2015**. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo.

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

³⁴⁸ HOLANDA, Sara Maria de Moraes. **O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica na Esfera do Direito Tributário**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, vol. 6, jun. 2017, p. 143. Acesso em 14 nov. 2015.

³⁴⁹ *Ibidem*, p. 136.

Nesse ponto, é importante diferenciar a desconsideração da personalidade jurídica da responsabilidade dos sócios ou dos administradores. Esta ocorre quando os sócios ou os administradores excedem suas competências ou violam a lei ou o contrato social, acarretando na sua responsabilização direta e pessoal. Portanto, nesses casos abrangidos pelo artigo 135, III do CTN, o operador do direito não precisa valer-se da desconsideração, já que se trata de um caso de imputação³⁵⁰, nesse mesmo sentido, o Enunciado 53 da Escola Nacional de Formação e Aperfeiçoamento de Magistrados (ENFAM)³⁵¹.

A principal diferença entre o incidente e a responsabilidade tributária é a previsão expressa de que, neste, o terceiro responsável é considerado sujeito passivo da obrigação tributária, nos termos do artigo 121, parágrafo único, inciso II do CTN. Ao contrário da desconsideração da personalidade jurídica “ordinária” na qual deverá ser instaurado incidente para analisar a ocorrência dos requisitos previstos no artigo 50 do CC/02. Apesar disso, HOLANDA³⁵² condiciona o redirecionamento da execução fiscal, nos casos em que não há a inclusão do responsável tributário na CDA, à instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Essa nova ferramenta jurídico-processual impacta, direta ou indiretamente, em todas as espécies de relações jurídicas, exceto as criminais. Por isso, o reconhecimento da existência de grupo econômico também poderá valer-se do incidente de desconsideração da personalidade jurídica³⁵³.

Em oposição a esse entendimento doutrinário, a jurisprudência do TRF-4³⁵⁴ se posicionou no sentido de ser incompatível o incidente posto no artigo 133 do CPC com as execuções fiscais que seguem o rito da Lei 6.830/1980. Interpretando sistematicamente os dispositivos da Lei 6.830/1980 conjuntamente com os princípios expressos nos artigos 183 a

³⁵⁰ TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 264.

³⁵¹ O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente prescinde do incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no artigo 133 do CPC/2015.

³⁵² HOLANDA, Sara Maria de Moraes. **O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica na Esfera do Direito Tributário**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, vol. 6, jun. 2017, p. 140-144. Acesso em: 14 nov. 2015.

³⁵³ MARCONDES, Gustavo Viegas. **O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e sua aplicação ao reconhecimento, incidenter tantum, da existência de grupos econômicos**. Revista de Processo, vol. 252, fev. 2016, p. 42. Acesso em: 13 nov. 2018.

³⁵⁴ BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5036318-83.2016.4.04.0000. Agravante: Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda. Agravado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Roger Raupp Rios. Porto Alegre, 24 nov. 2016. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5036318-83.2016.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

193 do CTN, que dispõem acerca das garantias e dos privilégios do crédito tributário, tendo por base o princípio da supremacia do interesse público, o incidente não seria conciliável com as execuções propostas para a satisfação de créditos tributários.

Nesse mesmo sentido, o Tribunal, ao interpretar o teor do Enunciado nº 1 do II Fórum Nacional de Execução Fiscal,³⁵⁵ determinou a inaplicabilidade da sistemática prevista a partir do artigo 133 do CPC às hipóteses de inclusão de empresas integrantes do mesmo grupo econômico no polo passivo da execução fiscal, quando devidamente comprovado o interesse comum das integrantes na situação configuradora do fato gerador. Logo, o cumprimento das condições impostas pelo artigo 124, I do CTN seria suficiente para deferir o pedido de inclusão de participante do grupo econômico no polo passivo de execução fiscal.

A despeito dos diversos conceitos legais lançados ao grupo econômico (na CLT, no CDC e na Lei 6.404/1976), a sua existência eminentemente fática dificulta a delimitação dos elementos necessários para a sua ocorrência (premissas que procuramos esclarecer no capítulo anterior), bem como a delimitação de um procedimento justo e consoante aos preceitos constitucionais. Com o reconhecimento judicial de um grupo econômico, tem-se a ampliação dos efeitos subjetivos da tutela jurisdicional para outras pessoas jurídicas e, por isso, MARCONDES³⁵⁶ considera que essa amplificação não se confunde com a mera desconsideração da personalidade jurídica.

Quando se trata de simples desconsideração da personalidade jurídica, a autonomia patrimonial é deixada de lado para alcançar o patrimônio dos sócios da pessoa jurídica em discussão. Quando há a configuração de grupo econômico, não há falar em “levantar o véu” da pessoa jurídica. Isso porque, antes, havia duas ou mais pessoas jurídicas e, a partir do reconhecimento do grupo, passa a ter uma única pessoa jurídica. Portanto, considerar as pessoas jurídicas em unidade não quer dizer, necessariamente, desconsiderar as suas personalidades jurídicas³⁵⁷.

Apesar de os efeitos do reconhecimento do grupo econômico obedecerem à relação jurídica de direito material controvertida, a sua configuração, *incidenter tantum*, deve observar as mesmas garantias processuais concedidas ao incidente de desconsideração da personalidade

³⁵⁵ O incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto no art. 133 do NCPC, não se aplica aos casos em que há pedido de inclusão de terceiros no polo passivo da execução fiscal de créditos tributários, com fundamento no art. 135 do CTN, desde que configurada a dissolução irregular da executada, nos termos da súmula 435 do STJ.

³⁵⁶ MARCONDES, Gustavo Viegas. **O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e sua aplicação ao reconhecimento, incidenter tantum, da existência de grupos econômicos**. Revista de Processo, vol. 252, fev. 2016, p. 50. Acesso em: 13 nov. 2018.

³⁵⁷ *Ibidem*.

jurídica, de acordo com MARCONDES³⁵⁸. Dessa forma, as decisões que implicam em medidas constritivas surpresa não mais se justificam, uma vez que aos interessados devem ser asseguradas as garantias processuais fundamentais consagradas no CPC, a despeito da possibilidade de aplicação de tutelas provisórias.

Nos casos de constrição de bens das sociedades participantes do grupo econômico sem a instauração do incidente para averiguação da responsabilidade patrimonial, a medida processual cabível seria os embargos de terceiro³⁵⁹.

O TJ/RS³⁶⁰, contudo, tampouco compartilha do mesmo entendimento. Para essa respeitável Corte, seria desnecessária a instauração de incidente de desconconsideração da personalidade jurídica para o redirecionamento de execução fiscal ao grupo econômico. Fundamenta o seu posicionamento nas diferenças entre redirecionamento da execução fiscal por reconhecimento de grupo econômico ou por desconconsideração da personalidade jurídica. A teoria da desconconsideração da personalidade jurídica foi idealizada para preservar a pessoa jurídica, coibindo o seu desvirtuamento por parte dos sócios. O artigo 50 do CC/02 acolheu a Teoria Maior que permite a desconconsideração diante do abuso da personalidade jurídica caracterizada pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial. Para a conformação do grupo econômico, não necessariamente as integrantes precisam ser sócias uma das outras. Há casos de componentes que sucedem a outra participante do grupo em suas atividades, confundindo-se com ela quando da realização do fato gerador. Em casos assim, as componentes não são responsabilizadas por meio de desconconsideração da personalidade jurídica, mas com base nas regras de responsabilidade previstas no CTN.

Na prática, o redirecionamento da execução fiscal à sociedade que, supostamente, integra o grupo econômico ocorre, com fundamento no artigo 124, I do CTN, aplicável quando restar comprovada a prática em conjunto do fato gerador pelas integrantes do grupo. Se não comprovada a realização do fato imponível conjuntamente, deve-se, então, instaurar o incidente

³⁵⁸ MARCONDES, Gustavo Viegas. **O Incidente de Desconconsideração da Personalidade Jurídica e sua aplicação ao reconhecimento, incidenter tantum, da existência de grupos econômicos**. Revista de Processo, vol. 252, fev. 2016, p. 50-51. Acesso em: 13 nov. 2018.

³⁵⁹ **Artigo 674, CPC/2015**. Quem, não sendo parte no processo, sofrer constrição ou ameaça de constrição sobre bens que possua ou sobre os quais tenha direito incompatível com o ato construtivo, poderá requerer seu desfazimento ou sua inibição por meio de embargos de terceiro.
§ 2º Considera-se terceiro, para ajuizamento dos embargos:
III - quem sofre constrição judicial de seus bens por força de desconconsideração da personalidade jurídica, de cujo incidente não fez parte;

³⁶⁰ RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento n. 70079173712. Agravante: Novaportal Comércio de Autopeças Ltda. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Desembargador Marcelo Bandeira Pereira. Porto Alegre, 10 out. 2018. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/busca/?tb=proc>>. Acesso em: 14 nov. 2018.

de desconsideração. Neste caso, a responsabilidade entre empresas do mesmo grupo econômico será considerada responsabilidade patrimonial e não sujeição passiva, ante à ausência de regulamentação da matéria pelo CTN e à inteligência do artigo 109 do CTN³⁶¹.

³⁶¹ HOLANDA, Sara Maria de Moraes. **O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica na Esfera do Direito Tributário**. Revista de Direito Tributário Contemporâneo, vol. 6, jun. 2017, p. 142-143. Acesso em: 14 nov. 2015.

6 CONCLUSÃO

O desenvolvimento do presente estudo possibilitou uma análise acerca da responsabilidade tributária do grupo econômico. Almejando sistematizar os diversos conceitos e pressupostos no que tange ao grupo econômico, o trabalho propõe uma reflexão a respeito da legislação e da jurisprudência que tratam desse tema, no sentido de harmonizar as suas conclusões e de chegar a um denominador comum quanto às premissas para o reconhecimento do grupo econômico.

A priori, não é possível desvincular o sujeito passivo da obrigação tributária do critério material da hipótese de incidência. Contudo, o próprio CTN admite hipóteses de responsabilização de terceiros decorrentes de lei (artigo 121, parágrafo único, II) e nos casos de interesse comum na situação que constitua o fato gerador (artigo 124, I).

Depreende-se da análise da sujeição passiva que o grupo econômico não pode ser considerado contribuinte, uma vez que não possui uma relação direta e pessoal com a situação que constitui o fato gerador. Tampouco se encaixa nos conceitos de responsável, como sucessor e terceiro, uma vez que a responsabilidade sucessória exige a ocorrência de algum evento sucessório descrito nos artigos 130 a 133, já a responsabilidade de terceiro, tratada no artigo 135, dispõe apenas a respeito da responsabilidade pessoal de pessoas físicas. Todavia, a responsabilidade solidária, abordada no artigo 124, legitima o reconhecimento do grupo econômico.

Ao versar sobre o tema do grupo econômico sob a ótica de diversos ramos do Direito, foi possível identificar as diferentes premissas propostas para a configuração do grupo econômico as quais servem de base para a jurisprudência determinar os pressupostos nas relações jurídico-tributárias. Como exemplo, cita-se o grupo econômico para fins trabalhistas o qual possibilita o seu reconhecimento em casos de direção, controle e administração hierarquizados ou sob a forma de coordenação.

Outrossim, merece destaque o artigo 30, IX da Lei 8.212/1991 o qual reconhece a responsabilidade solidária das participantes do grupo econômico quando da cobrança de créditos oriundos da Seguridade Social. Apesar da crítica que tecemos acerca da possível inconstitucionalidade de referido dispositivo, a jurisprudência se apoia no inciso II do artigo 124 do CTN para validar a responsabilização do grupo econômico.

Outrossim, merece destaque o artigo 30, IX da Lei 8.212/1991 o qual reconhece a responsabilidade solidária das participantes do grupo econômico quando da cobrança de créditos oriundos da Seguridade Social. Apesar da crítica que tecemos acerca da possível

inconstitucionalidade de referido dispositivo, a jurisprudência se apoia no inciso II do artigo 124 do CTN para validar a responsabilização do grupo econômico.

A análise da jurisprudência, principalmente dos Tribunais de Segunda Instância, foi de vital importância para delimitar a atribuição de responsabilidade do grupo econômico. Entre os requisitos mais recorrentes, comentou-se a respeito da convergência de quadros sociais e administradores, a unidade patrimonial e o abuso da personalidade jurídica. Novamente, encontra-se em destaque o artigo 124 do CTN, que trata acerca da responsabilidade solidária, reafirmando a necessidade de realização conjunta do fato gerador (o *interesse comum* previsto no seu inciso I) para a configuração do grupo econômico, não obstante a sua dispensa quando da cobrança baseada na Lei 8.212/1991.

A despeito da atualidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, não se recomenda a utilização desse instrumento processual nas hipóteses de inclusão de grupo econômico no polo passivo da execução fiscal quando os pressupostos do artigo 124, I se encontrarem presentes.

Haja vista o ambicioso objetivo deste estudo, qual seja, delimitar as feições e os requisitos da responsabilização tributária do grupo econômico, acreditamos que com a análise legal, jurisprudencial e doutrinária, brevemente resumida neste tópico, conseguimos sistematizar a formação do grupo econômico na seara tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 19. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 323-357.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. CAMPOS, Leonardo Nuñez. **Grupo Econômico e Responsabilidade Tributária – Análise da Jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça**. Revista Tributária e de Finanças Públicas, vol. 124, out. 2015, p. 47-65. Acesso em: 13 nov. 2018.

BARROS, Alice Monteiro de. **Curso de Direito do Trabalho**. 9. ed. São Paulo, LTr, 2013 p. 304-308.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária**. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

_____. **A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 221, p. 129-138, fev. 2014. Acesso em: 10 set. 2018.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 10. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2007. p. 522-523.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Planalto**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm>. Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943. **Planalto**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del5452.htm>. Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Planalto**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Planalto**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Lei n. 8.078, de 11 de setembro de 1990. **Planalto**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078compilado.htm>. Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. **Planalto**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.htm>. Acesso em: 15 nov. 2018.
http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm

_____. Lei n. 8.397, de 6 de janeiro de 1992. **Planalto**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8397.htm>. Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Planalto**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. **Planalto**. Disponível: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.htm>. Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Supremo Tribunal Federal. Tema n. 13. Responsabilidade solidária dos sócios das empresas por quotas de responsabilidade limitada por dívidas junto à Seguridade Social. Disponível em: <<http://www.stf.jus.br/portal/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2555009&numeroProcesso=562276&classeProcesso=RE&numeroTema=13>>. Acesso em: 1º nov. 2018

_____. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário 146.733/SP. Recorrente: União Federal. Recorrido: Viação Nasser S/A. Relator: Ministro Moreira Alves. Brasília, 29 jun. 1992. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=1534598>>. Acesso em: 1º nov. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 7. A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/docs_internet/VerbetesSTJ_asc.pdf>. Acesso em: 7 nov. 2018

_____. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 430. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/docs_internet/revista/electronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf>. Acesso em: 30 out. 2018.

_____. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Súmula n. 435. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio gerente. Disponível em: <<http://www.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=%28sumula%20adj1%20%27435%27%29.sub.>>>. Acesso em: 15 out. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.689.431. Recorrente: Swamville Commercial Corporation. Recorrido: União – Fazenda Nacional. Relator: Ministro Herman Benjamin. Brasília, 22 ago. 2018. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/>>. Acesso em: 9 nov. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 21.073. Agravante: Município de Garibaldi. Agravado: Banco Bradesco S/A. Relator: Ministro Humberto Martins. Brasília, 26 out. 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1097374&num_registro=201100779350&data=20111026&formato=PDF>. Acesso em: 10 nov. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 859.616. Recorrente: Alfa Arrendamento Mercantil S/A. Recorrido: Município de São Leopoldo. Relator: Ministro Luiz Fux. Brasília, 18 set. 2007. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=721767&num_registro=200601241908&data=20071015&formato=PDF>. Acesso em: 9 nov. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n. 1.144.884. Recorrente: Back Serviços de Vigilância e Segurança Ltda. Recorrido: União – Fazenda Nacional. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques. Brasília, 03 fev. 2011. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1028016&num_registro=200901142420&data=20110203&formato=PDF>. Acesso em: 20 nov. 2018.

_____. Superior Tribunal de Justiça. Embargos de Divergência em Recurso Especial n. 609.266. Embargante: Soder Companhia Ltda. Embargado: União – Fazenda Nacional. Relator: Ministro Teori Albino Zavascki. Brasília, 11 set. 2006. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200600419655&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 8 nov. 2018.

_____. Tribunal Superior do Trabalho. Súmula n. 205. O responsável solidário, integrante do grupo econômico, que não participou da relação processual como reclamado e que, portanto, não consta no título executivo judicial como devedor, não pode ser sujeito passivo na execução. Disponível em: <<http://www.tst.jus.br/sumulas>>. Acesso em: 28 out. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade n. 5010683-32.2018.4.04.0000. Suscitante: 2ª Turma do TRF-4. Interessado: A. P. Pizaia Eireli. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti. Porto Alegre, 23 ago. 2018. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5010683-

32.2018.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>. Acesso em: 1º nov. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5036318-83.2016.4.04.0000. Agravante: Agroindustrial Irmãos Dalla Costa Ltda. Agravado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Roger Raupp Rios. Porto Alegre, 24 nov. 2016. Disponível em:

<[https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5036318-](https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5036318-83.2016.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>)

83.2016.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>. Acesso em: 7 nov. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5040851-17.2018.4.04.0000. Agravante: TP Participações Ltda. Agravado: União – Fazenda Nacional. Relator: Juiz Federal Convocado Alexandre Rossato da Silva Ávila. Porto Alegre, 10 nov. 2018. Disponível em:

<[https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5040851-](https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5040851-17.2018.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>)

17.2018.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>. Acesso em: 15 nov. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5002057-58.2017.4.04.0000. Agravante: União – Fazenda Nacional. Agravado: Pré-escola Trindade S/C Ltda. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti. Porto Alegre, 13 set. 2017. Disponível em:

<[https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5002057-](https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&selForma=NU&txtValor=5002057-58.2017.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>)

58.2017.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&hdnRefId=&txtPalavraGerada=&txtChave=>. Acesso em: 7 nov. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal 4ª Região. Apelação Cível n. 5021657-72.2012.4.04.7200. Apelante: Refinadora Catarinense S/A. Apelado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti. Porto Alegre, 05 dez. 2013. Disponível em: <

[https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=wqtp&hdnRefId=60f13aee2bdb4fc2c176554031cbf141&selForma=NU&txtValor=5021657-](https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=wqtp&hdnRefId=60f13aee2bdb4fc2c176554031cbf141&selForma=NU&txtValor=5021657-72.2012.4.04.7200&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras)

72.2012.4.04.7200&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras>. Acesso em: 10 nov. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Apelação Cível n. 5004312-96.2017.4.04.7110. Apelante: Cerealista Comimpex Ltda. Apelado: União – Fazenda Nacional.

Relator: Desembargador Roger Raupp Rios. Porto Alegre, 12 set. 2018. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=hfwk&hdnRefId=e380d890c296ff2a9d456a7217250d08&selForma=NU&txtValor=5004312-96.2017.404.7110&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras>. Acesso em: 8 nov. 2018.

_____. Tribunal Região Federal 4ª Região, Agravo de Instrumento n. 5056943-07.2017.4.04.0000. Agravante: Agravado: União – Fazenda Nacional. Relator: Juiz Federal Luiz Carlos Cervi. Porto Alegre, 07 fev. 2018. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=zpxg&hdnRefId=15879cbf06080d42e8089769b663172e&selForma=NU&txtValor=5056943-07.2017.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras>. Acesso em: 8 nov. 2018.

_____. Tribunal Regional Federal 4ª Região. Agravo de Instrumento n. 5026788-21.2017.4.04.0000. Agravante: Visatec Construções e Empreendimentos Ltda. Agravado: União – Fazenda Nacional. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti. Porto Alegre, 09 jun. 2017. Disponível em: <https://www2.trf4.jus.br/trf4/controlador.php?acao=consulta_processual_resultado_pesquisa&txtPalavraGerada=qabn&hdnRefId=2923d877c23df680535cbe2f55928d0b&selForma=NU&txtValor=5026788-21.2017.4.04.0000&chkMostrarBaixados=&todasfases=&todosvalores=&todaspartes=&txtDataFase=&selOrigem=TRF&sistema=&codigoparte=&txtChave=&paginaSubmeteuPesquisa=letras>. Acesso em: 13 nov. 2018.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Reflexões sobre a Obrigação Tributária**. 1.ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 56-62 e 155-165.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 25. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 298-316.

_____. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 198-219.

CASSONE, Maria Eugenia Teixeira; CASSONE, Vitório; ROSSI, Júlio César. **Processo Tributário: Teoria e Prática**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 189-197.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial: Direito de Empresa**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. p. 467-470.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Comentários à Constituição de 1988**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. p. 73-107.

CORREIA, Marcus Orione Gonçalves. **Legislação previdenciária comentada**. 2. ed. São Paulo: DPJ, 2009. p. 181.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de Direito do Trabalho**. 16. ed. São Paulo: LTr, 2017. p. 465-474.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro: Teoria Geral do Direito Civil**. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 271-357.

FERNANDEZ, Leandro. **Grupo econômico na reforma trabalhista**. Jota, 2018. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/reforma-trabalhista/grupo-economico-na-reforma-trabalhista-02082018>>. Acesso em: 27 nov. 2018.

FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos Econômicos e Solidariedade Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, p. 88-101, out. 2014. Acesso em: 12 set. 2018.

GARCIA, Gustavo Filipe Barbosa. **Reforma trabalhista altera caracterização de grupo econômico**. Consultor Jurídico, 2017. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2017-set-09/gustavo-garcia-reforma-trabalhista-muda-conceito-grupo-economico>>. Acesso em: 27 nov. 2018.

HARADA, Kiyoshi. **Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador**. Investidura Portal Jurídico, 2009. Disponível em: <<http://investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/3454-responsabilidade-tributaria-solidaria-por-interesse-comum-na-situacao-que-constitua-o-fato-gerador>>. Acesso em: 06 nov. 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2019. p. 154-174.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. **Processo Tributário**. 7. ed. São Paulo: Atlas, 2014. p. 315-321.

MANUS, Pedro Paulo Teixeira. **O grupo econômico sob a ótica do Direito do Trabalho e da reforma trabalhista.** Consultor Jurídico: 2018. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2018-jun-15/reflexoes-trabalhistas-grupo-economico-otica-reforma-trabalhista>>. Acesso em: 27 nov. 2018.

MARCONDES, Gustavo Viegas. **O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e sua aplicação ao reconhecimento, incidenter tantum, da existência de grupos econômicos.** Revista de Processo, vol. 252, fev. 2016, p. 41-57. Acesso em: 13 nov. 2018.

MINAS GERAIS. Tribunal Regional do Trabalho da 3ª Região. Recurso Ordinário n. 01548-2008-013-03-00-2. Agravante: Antônio de Alcântara Cassimiro. Agravado: Arizona Assessoria Empresarial e Serviços Técnicos. Juízo do Trabalho da 13ª Vara do Trabalho. Belo Horizonte, 10 mar. 2011. Disponível em: <<http://www.etcnico.com.br/paginas/mef19779.htm>>. Acesso em: 7 nov. 2018.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Curso de Direito do Trabalho.** 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 694-708.

PELIZZARO, Renato S.; VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. **Responsabilidade Tributárias das Empresas Componentes de Grupos Econômicos.** Revista de Direito Empresarial, vol. 19, out. 2016, p. 219-225. Acesso em: 13 nov. 2018.

RIO GRANDE DO SUL. Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento n. 70077940179. Agravante: C.A. Donida Eireli. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Desembargador Miguel Ângelo da Silva. Porto Alegre, 19 set. 2018. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/busca/?tb=proc>>. Acesso em: 9 nov. 2018.

_____. Tribunal de Justiça. Agravo de Instrumento n. 70079173712. Agravante: Novaportal Comércio de Autopeças Ltda. Agravado: Estado do Rio Grande do Sul. Relator: Desembargador Marcelo Bandeira Pereira. Porto Alegre, 10 out. 2018. Disponível em: <<http://www.tjrs.jus.br/busca/?tb=proc>>. Acesso em: 8 nov. 2018.

TAVARES, Alexandre Macedo. **O Alcance da Expressão “Interesse Comum” (CTN, Art. 124, I) para Fins de Imputação de Responsabilidade Tributária Solidária às Sociedades Integrantes de Grupo Econômico.** Revista Dialética de Direito Tributário, n. 232, p. 20-27, jan. 2015. Acesso em: 10 set. 2018.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial: Teoria Geral e Direito Societário.** 7. ed. São Paulo: Atlas, 2016. p. 245-293 e 643-658.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Constituição Tributária Interpretada**. 3. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016. p. 97-111.

_____. **Responsabilização solidária de grupos econômicos: inconstitucionalidade do artigo 30, IX, da Lei 8.212/1991**. Carta Forense, 2017. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilizacao-solidaria-de-grupos-economicos-inconstitucionalidade-do-art-30-ix-da-lei-82121991/17883>>. Acesso em: 30 out. 2018.

ZAPELINI, Cristiano. **Reconhecimento de Grupo Econômico em sede de Medida Cautelar Fiscal**. Jusbrasil, 2014. Disponível em: <<https://daniellixavierfreitas.jusbrasil.com.br/artigos/145500921/reconhecimento-de-grupo-economico-em-sede-de-medida-cautelar-fiscal>>. Acesso em: 18 nov. 2018