



Pontifícia Universidade Católica de São Paulo

Pró-Reitoria de Educação Continuada

Coordenadoria Geral de Especialização, Aperfeiçoamento e Extensão

Reconhecida pelo Decreto-Lei nº 9632 em 22 de agosto de 1946.

Recredenciada pela Portaria do MEC nº 622 de 17 de maio de 2012, DOU de 18/05/2012.

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – SP (PUC)

Helena de Souza Soares de Barros

**“AS LIMITAÇÕES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE
EMPRESAS PERTENCENTES DO MESMO GRUPO ECONÔMICO E
SEUS DESDOBRAMENTOS NA EXECUÇÃO FISCAL”**

DIREITO TRIBUTÁRIO

SÃO PAULO

2021

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – SP (PUC)

Helena de Souza Soares de Barros

**“AS LIMITAÇÕES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE EMPRESAS
PERTENCENTES DO MESMO GRUPO ECONÔMICO E SEUS
DESDOBRAMENTOS NA EXECUÇÃO FISCAL”**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC), como exigência parcial para obtenção do título de **ESPECIALISTA em DIREITO TRIBUTÁRIO**, sob a orientação do Professor Dr. Fábio Cury.

SÃO PAULO

2021

Banca Examinadora:

“Dedico este trabalho, à minha amada mãe Amanda (*in memoriam*), meu anjinho de luz, que sempre me incentivou, me passou os melhores valores, e sempre me amou incondicionalmente. Dedico também, ao meu filho Enzo, minha razão de viver, meu maior amor.”

AGRADECIMENTO

O meu agradecimento mais que especial, vai para minha amada mãe Amanda (*in memoriam*), embora não esteja fisicamente aqui, me acompanhou nesta jornada, me direcionou, sendo que, optei por ingressar na pós-graduação, lembrando de todos os seus ensinamentos e de todos os seus conselhos que sempre me engajaram a buscar todos os meus objetivos.

É muito difícil prosseguir o caminho sem que ela esteja fisicamente comigo, mas, tenho a certeza que está comigo tanto no meu coração, como espiritualmente. Então, a ela sou grata por tudo!

Além disto, meu agradecimento especial, vai para meu filho Enzo, que é meu combustível diário, minha razão de viver, é ele que me dá engajamento para buscar/alcançar todos meus objetivos, para que eu possa proporcioná-lo atualmente e futuramente oportunidades incríveis. Meu amor e gratidão a você, meu menino!

Minha eterna gratidão a todos que sempre estiveram comigo (familiares e amigos), sempre me apoiando em todos meus objetivos de vida e sonhos!

Por fim, gostaria de deixar meu agradecimento, ao meu orientador, que sempre foi muito solícito, e, extremamente compreensivo em todos os aspectos, neste processo de elaboração de trabalho.

Eterna gratidão a todos!!

RESUMO

O presente trabalho, consiste em trazer uma análise detida acerca das possibilidades descritas pelo legislador a respeito da atribuição da responsabilidade tributária de empresas pertencentes do mesmo grupo econômico. Isto é, demonstrando que, para que haja a caracterização da responsabilidade solidária tributária das empresas integrantes do mesmo grupo, não basta que estas, sejam meramente um grupo econômico, pelo contrário, deve-se observar as limitações existentes na norma prescritiva, trazidas especificamente pelo legislador normativo, para que de fato, haja a atribuição da responsabilidade tributária para empresas integrantes do mesmo grupo econômico. Partindo dessas limitações, acerca da responsabilidade solidária do grupo econômico, o presente trabalho, tem por objetivo também, analisar a afetação/desdobramentos/reflexos desta questão, no âmbito jurídico-processual, notadamente, quando do ajuizamento/transcurso da Execução Fiscal. Nesse sentido, o presente trabalho apurará na ordem cronológica dos acontecimentos, todas as questões pertinentes para análise da matéria (responsabilidade solidária das empresas pertencentes do mesmo grupo econômico), observando a obrigação tributária propriamente dita, relação jurídico-tributária (critério pessoal), responsabilidade solidária, grupo econômico, as limitações descritas na norma que ensejam na responsabilização, e, por fim, concluindo, com os reflexos na Execução Fiscal. Para a realização/análise das premissas mencionadas, o presente trabalho foi pautado na legislação vigente, doutrina existente, bem como, na jurisprudência.

ABSTRACT

The present work consists of bringing a detailed analysis about the possibilities described by the legislator regarding the attribution of tax liability to companies belonging to the same economic group. That is, demonstrating that, for the characterization of the joint and several tax liability of the companies belonging to the same group, it is not enough that these are merely an economic group, on the contrary, one must observe the limitations existing in the prescriptive norm, brought specifically by the normative legislator, so that in fact, there is the attribution of tax liability to companies belonging to the same economic group. Starting from these limitations, regarding the joint and several liability of the economic group, the present work also aims to analyze the affectation / consequences / reflexes of this issue, in the legal-procedural scope, notably, when filing / passing the Tax Enforcement. In this sense, the present work will investigate, in the chronological order of events, all pertinent questions for analysis of the matter (joint liability of companies belonging to the same economic group), observing the tax obligation itself, legal-tax relationship (personal criterion), liability solidarity, economic group, the limitations described in the rule that give rise to accountability, and, finally, concluding, with the effects on Tax Enforcement. For the realization / analysis of the mentioned premises, the present work was based on the current legislation, existing doctrine, as well as on the jurisprudence.

SUMÁRIO

1. Introdução	9
2. Obrigação principal tributária e relação jurídica	11
2.1 Responsabilidade tributária solidária	19
3. Grupo econômico	24
4. Autonomia da personalidade jurídica	30
5. Limites para imputação da responsabilidade tributária para empresa de grupo econômico	35
6. Apuração da responsabilidade solidária por parte do fisco	37
6.1 Comprovação do interesse comum no fato gerador (<i>de forma direta</i>)	45
6.2 Comprovação do interesse comum no fato gerador (<i>de forma reflexa</i>)	53
6.2.1 Incidente de desconsideração da personalidade jurídica	56
7. Princípio do contraditório e da ampla defesa	64
8. Desdobramentos da imputação da responsabilidade tributária de empresas de grupo econômico na ação de execução fiscal	74
9. Conclusão	80
10. Bibliografia	82

1. INTRODUÇÃO

O presente trabalho, consiste na demonstração das limitações descritas no ordenamento jurídico brasileiro, que, possibilite a responsabilidade solidária tributária das empresas integrantes do mesmo grupo econômico.

Atualmente, percebe-se que, a autoridade administrativa, tem redirecionado débitos (da empresa devedora principal), para as empresas integrantes do mesmo grupo econômico, sob a perspectiva de que, o simples fato de integrarem o mesmo grupo, isto é, de haver um vínculo econômico, supostamente, ensejaria a responsabilização supracitada.

Todavia, conforme será solidificado neste trabalho, o fato de serem um grupo econômico, por si só, não é condição capaz de justificar a responsabilização solidária do grupo econômico em sua integralidade.

Além das questões trazidas na norma (Código Tributário Nacional), os doutrinadores, bem como, a jurisprudência, tem sido uníssona no sentido de, ratificar que, o fisco, deve, veementemente, comprovar as casuísticas descritas na norma (limitações impostas), para que a responsabilização do grupo econômico (em sua integralidade) seja concretizada (se o caso).

Caso esta comprovação não ocorra, o redirecionamento requerido pela autoridade administrativa, será considerada ilegal, em razão da ausência de amparo legal (não observância das limitações descritas na norma), sendo certo que, a imputação da responsabilidade ocorreu somente por mera subsunção da formação de grupo econômico, o que, conforme será demonstrado, não pode ocorrer.

Por fim, será demonstrado os reflexos desta responsabilização no âmbito da ação executiva. Melhor dizendo, será demonstrado que, caso haja o redirecionamento do débito, inclusão no polo passivo da Execução Fiscal, para que as empresas integrantes do mesmo grupo econômico, possam eventualmente, apresentar defesa judicial, é necessário a garantia do feito executivo, para que a matéria seja discutida por meio de Embargos à Execução Fiscal. Ou seja, haverá um prejuízo patrimonial, inicial (com a indisponibilidade de parte dos bens).

Ainda, neste ponto, será demonstrado que, a responsabilização solidária das empresas integrantes do mesmo grupo econômico, deve ser apurada administrativamente, isto é, antes do ajuizamento da Execução Fiscal, em observância ao princípio do contraditório e da ampla defesa. Do contrário, tal questão poderá ser levada em defesa judicial, mas, conforme mencionado, somente após a garantia integral do feito executivo.

Outrossim, será demonstrado como restará o prosseguimento da ação executiva, nos casos de responsabilidade patrimonial, que, ensejou no incidente de desconconsideração da personalidade jurídica.

Portanto, é de extrema relevância, o presente estudo, de forma a entender, as limitações da responsabilidade tributária de empresas pertencentes do mesmo grupo econômico.

2. OBRIGAÇÃO PRINCIPAL TRIBUTÁRIA E RELAÇÃO JURÍDICA

Estudar a respeito das limitações da responsabilidade tributária de empresas pertencentes do mesmo grupo econômico, requisita-se a compreensão da regra-matriz de incidência tributária, melhor dizendo, o ponto de partida, que ensejará no início da obrigação principal, e, por consequência na relação jurídica entre as partes (sujeito ativo *versus* sujeito passivo).

A regra-matriz de incidência tributária, tem como cerne, regular a relação jurídica, entre o sujeito ativo (autoridade administrativa), e, sujeito passivo (contribuinte/responsável tributário). Em outras palavras, haverá um fato descrito na norma, que, uma vez ocorrido (praticado pelo sujeito passivo), dar-se-á início a relação jurídica entre as partes. Salienta-se alguns entendimentos doutrinários acerca da obrigação/prestação tributária, e, relação jurídica, *in verbis*:

“Distingue-se a prestação do seu objeto. A prestação é o facere ou o non facere O objeto da prestação é aquilo que está (ou não está) sendo feito. A prestação é tributária quando seu objeto consiste num tributo”¹.

“Relação jurídica em virtude da qual o particular (sujeito passivo) tem o dever de prestar dinheiro ao Estado (sujeito ativo), ou de fazer, não fazer ou tolerar algo no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos, e o Estado tem o direito de constituir contra o particular um crédito”².

“A expressão hipótese de incidência designa com maior propriedade a descrição, contida na lei, da situação necessária e suficiente ao nascimento da obrigação tributária, enquanto a expressão fato gerador diz da ocorrência, no mundo dos fatos, daquilo que está descrito na lei. A hipótese é simples descrição, é simples previsão, enquanto o fato é concretização da hipótese, é o acontecimento do que fora previsto”³.

*“A norma tributária, em sentido estrito, reiteramos, é a que define a incidência fiscal. Sua construção é obra do cientista do Direito e se apresenta, de final, com a compostura própria dos juízos hipotético-condicionais. **Haverá uma hipótese, suposto ou antecedente, a que se conjuga um mandamento, uma consequência ou estatuição.**”⁴*

*“Relação jurídica, é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação. (...) **Relações jurídicas tributárias.** No conjunto de prescrições normativas que interessam ao Direito Tributário, vamos encontrar os dois tipos de relações: as de substância patrimonial e os vínculos que fazem irromper meros deveres*

¹ BECKER, Alfredo. Teoria Geral do Direito Tributário. p. 314 Saraiva. São Paulo

² MACHADO, Hugo. Curso de Direito Tributário. p. 28. Edição São Paulo: Malheiros

³ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. p. 512. 14^o Edição. Saraiva. São Paulo. 2008

⁴ BARROS, Paulo. Curso de Direito Tributário. p. 235. 14^o Edição. São Paulo. Saraiva.

administrativos. As primeiras, previstas no núcleo da norma que define o fenômeno da incidência – regra matriz – e as outras, circunpostas a ela, para tornar possível a operatividade da instituição tributária: são os deveres instrumentais ou formais⁵.

Destaca-se as definições doutrinárias a respeito da conceituação da regra-matriz de incidência tributária, citados por Maria Ferragut, e, Paulo de Barros, *in verbis*:

“Regra-matriz de incidência tributária é norma jurídica, definida por nós como sendo a significação organizada numa estrutura lógica hipotético-condicional (juízo implicacional), construída pelo intérprete a partir do direito positivo, seu suporte físico. Tem por função regular condutas intersubjetivas”⁶ (FERRAGUT, Maria Rita).

“Ora, a regra-matriz de incidência tributária é, por excelência, uma norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias. Concretizando-se os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação patrimonial. Nela, encontraremos uma pessoa (sujeito passivo) obrigada a cumprir uma prestação em dinheiro” (CARVALHO, Paulo de Barros).

Para melhor entendimento a respeito da regra-matriz de incidência tributária, é imprescindível a **estruturação** desta regra (exemplificado pela imagem abaixo):

ESTRUTURAÇÃO – Regra-matriz de incidência tributária		
Tributo (montante a ser despendido caso haja a prática do fato imponible)	Fato imponible (descrito na norma) que quando praticado, ensejará na exigência do tributo	Relação jurídica instaurada entre sujeito ativo e passivo, considerando que, houve a prática do fato imponible descrito na norma (ato lícito), que ensejou no recolhimento de tributo)

Na estruturação acima demonstrada, há alguns critérios pré-estabelecidos na norma, sendo eles, **peçoal** (objeto deste presente trabalho), material, territorial, temporal e quantitativo, sendo que todos estes critérios, resultam da relação jurídica instaurada entre as partes. Salienta-se os destaques doutrinários trazidos por Geraldo Ataliba:

“24.2 A configuração do fato (aspecto material), sua conexão com alguém (aspecto peçoal), sua localização (aspecto espacial) e sua consumação num momento fático determinado (aspecto temporal), reunidos unitariamente determinam inexoravelmente o efeito jurídico desejado pela lei: criação de uma obrigação

⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. p.321 e 325. 30ª Edição. Saraiva. 2019.

⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 5. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

*jurídica concreta, a cargo da pessoa determinada, num momento preciso*⁷.
(ATALIBA, Geraldo).

Nesta linha de raciocínio, elucida-se que, o Código Tributário Nacional, em seu artigo 3º, traz, pontualmente, o significado do termo **“tributo”**, *in verbis*:

*“Art. 3º - Tributo é toda prestação pecuniária, em moeda cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*⁸.

Salienta-se as definições doutrinárias a respeito do significado do termo **“tributo”**, mencionados por Geraldo Ataliba, e, Paulo de Barros:

*“Assim, numerosas construções doutrinárias empregam **“tributo”** para designar a relação jurídica que se instaura por virtude do acontecimento daquele fato previsto no antecedente da norma. Nessa altura, já é considerado como laço jurídico de substância patrimonial, abrangendo, desse modo, o **complexo formado pelo direito subjetivo, pelo dever jurídico e pelo objeto da prestação**”*⁹
(CARVALHO, Paulo de Barros).

*“Juridicamente, define-se tributo como obrigação jurídica pecuniária, ex lege, que se não constitui em sanção de ato ilícito, **cujo sujeito ativo é uma pessoa pública (ou delegado por lei desta), e cujo sujeito passivo é alguém nessa situação posto pela vontade da lei, obedecidos os desígnios constitucionais (explícitos ou implícitos)**”*¹⁰ (ATALIBA, Geraldo).

Desta feita, define-se **“tributo”** um montante (valor em dinheiro) a ser despendido pelo sujeito passivo, devendo ser originado de ato lícito, devidamente, instituído no ordenamento jurídico pátrio, por meio da autoridade administrativa (Entes Federativos).

Assim, para que a exigência do tributo, ocorra, constará descrito na norma, o fato impositivo (licitamente), isto é, a hipótese de incidência, que, quando praticado, pelo sujeito passivo, ensejará na exigência do tributo, designando então, a relação jurídica, e, insculpindo a regra-matriz de incidência tributária.

O que significa dizer que, o vínculo da obrigação principal, que, corresponde ao **conceito de tributo**, nasce, por força de lei, da ocorrência do fato impositivo, isto é, na ausência da prática do fato descrito na norma, por consequência lógica, **não há do que se falar em nascimento da obrigação principal/relação jurídica**.

⁷ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. p.69. 6ª Edição. 14ª Tiragem. Malheiros Editores. 2013.

⁸ BRASIL. Código Tributário Nacional. Lei de nº 5.172 de 1.966.

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. p.58. 30ª Edição. Saraiva. 2019.

¹⁰ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. p.34. 6ª Edição. 14ª Tiragem. Malheiros Editores. 2013.

A Regra-matriz de incidência é clara no sentido de que, haverá um vínculo obrigacional entre o sujeito ativo e passivo, **apenas no caso em que haja a prática do fato impositivo previsto na norma**, sendo certo que, na ausência de concretização deste ato/fato, não dar-se-á início a relação jurídica entre as partes.

Frisa-se que, a regra-matriz de incidência tributária, está descrita em lei, ou seja, há uma transcrição no ordenamento jurídico das casuísticas (fato impositivo) que ensejam em eventual **exigência de tributo**, sendo que, a lei, é a única fonte possível da obrigação de recolher tributos (principal), conforme destacado no artigo 3º do Código Tributário Nacional. Complementarmente, traz-se à baila o artigo 113, §1º e 114 ambos do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

*“Art. 113 - A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação **principal surge com a ocorrência do fato gerador**, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”.*

*“Art. 114 – **Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência**”.*

Destaca-se o esclarecimento trazido pelo Professor Paulo de Barros, a respeito do §1º do artigo 113 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

*“(...) O comentário desse §1º tem de começar pela **correta afirmação** do legislador, ao enunciar que **a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador**, posto que o surgimento do referido vínculo dá-se apenas no instante em que o evento é relatado no antecedente de uma norma individual e concreta, **ou seja, no átimo em que é constituído o fato jurídico tributário**¹¹” (CARVALHO, Paulo de Barros).*

Ato contínuo, em observância a **corrente quinária** (majoritária), os tributos, são subdivididos em **cinco espécies**, sendo eles, impostos, taxas, contribuições de melhoria, empréstimos compulsórios, e, contribuições especiais.

Assim, os artigos no ordenamento jurídico pátrio relacionado aos tributos mencionados, traz a hipótese em que haverá a incidência dos tributos acima relacionados (*Regra-matriz de incidência tributária*), ou seja, um fato, que, conforme já destacado, quando ocorrido, ensejará na exigência desses tributos por parte do sujeito ativo (Entes Federativos). Vejamos o que diz Geraldo Ataliba:

*“Tributo é a expressão consagrada para designar a obrigação *ex lege*, posta a cargo de certas pessoas, de levar dinheiros aos cofres públicos. É o nome de que indica a*

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. p.328. 30ª Edição. Saraiva. 2019.

relação jurídica que se constitui no núcleo do direito tributário, já que decorre daquele mandamento legal capital, que impõe o comportamento mencionado.

Esta relação jurídica – que reveste todas as características estruturais da obrigação – por corresponder à categoria das obrigações ex lege, surge com a realização in concreto, num determinado momento, de um fato, previsto em lei anterior e que dela (lei) recebeu a força jurídica para determinar o surgimento desta obrigação.

Assim, uma lei descreve hipoteticamente um estado de fato, um fato ou um conjunto de circunstâncias de fato, e dispõe que a realização concreta, no mundo fenomênico, do que foi descrito, determina o nascimento de uma obrigação de pagar um tributo.

Portanto, temos primeiramente (lógica e cronologicamente) uma descrição legislativa (hipotética) de um fato; ulteriormente, ocorre, acontece, realiza-se este fato concretamente”¹².

Em efeitos práticos, cabe pontuar um exemplo desta questão: conforme prevê o ordenamento jurídico, a incidência do IPTU (tipo de tributo: imposto), recai nos casos de existência de bem imóvel, localizados em Município urbano. O que significa dizer que, caso o indivíduo, obtenha um bem imóvel em um determinado Município urbano (**ou seja, quando da ocorrência deste fato imponible**), haverá a incidência do IPTU. Vejamos o que Geraldo Ataliba, diz a respeito do fato imponible:

“O fato imponible é, pois, um fato jurígeno (fato juridicamente relevante) a que a lei atribui a consequência de determinar o surgimento da obrigação tributária concreta. Em termos kelsenianos: é um suposto a que a lei imputa a consequência de causar o nascimento do vínculo obrigacional tributário”¹³. (ATALIBA, Geraldo)

Além disto, caberá ao proprietário, titular do domínio, e/ou possuidor deste imóvel (sujeito passivo – critério pessoal), proceder com o pagamento deste tributo (obrigação principal). Vejamos o que diz o artigo 32 e 34, ambos do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município”.

“Art. 34. Contribuinte do imposto é o proprietário do imóvel, o titular do seu domínio útil, ou o seu possuidor a qualquer título”.

Veja-se que, no exemplo acima aclarado, a legislação demonstrou a incidência do IPTU (fato imponible, que, quando praticado, ensejará na cobrança do

¹² ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. p.53. 6ª Edição. 14ª Tiragem. Malheiros Editores. 2013.

¹³ ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. p.68. 6ª Edição. 14ª Tiragem. Malheiros Editores. 2013.

tributo), bem como, houve a indicação do sujeito passivo, que arcará com o recolhimento do imposto aos cofres públicos do Ente Federativo (*in casu*, do Município).

Isto é, o tributo, obrigação (principal) **gerada em razão de um fato imponible descrito na norma (legislação)**, é o “objeto” entre o sujeito passivo, e, o sujeito ativo.

A título de complementação, cabe pontuar que, a obrigação mencionada no presente trabalho, tem como objetivo, apenas, a obrigação principal, que resulta da prática do fato imponible, conforme destacado neste capítulo.

Em suma, a obrigação acessória (*que não é objeto de estudo neste presente trabalho*), é um dever instrumental/procedimental que deve ser adotado pelo sujeito passivo, previstos na legislação tributária, sendo eles, emissão de nota fiscal, elaboração de declarações, dentre outros.

Pois bem. Partindo das premissas elencadas, concluiu-se que a obrigação principal/relação jurídica, é decorrente da prática de fato imponible descrito na norma, sendo que, o sujeito passivo, encontra-se obrigado a realizar o recolhimento do respectivo tributo exigido, em razão da prática deste ato.

Dito isto, traz-se uma indagação: após a prática do fato imponible descrito na norma (antecedente da norma tributária), quem de fato (o conseqüente da norma tributária), está obrigado a realizar o recolhimento de eventual tributo aos cofres públicos?

Com esta indagação, aprofundaremos-nos a respeito do **critério pessoal (o conseqüente da norma tributária)**, notadamente, **o sujeito passivo dessa relação jurídica**, que, tem por objeto o pagamento de um determinado tributo.

Nesse diapasão, se faz necessário destacar que a sujeição passiva nas relações jurídicas tributárias, é o indivíduo (pessoa física e/ou jurídica), que figura no polo passivo da relação, ou seja, **procedeu com a prática descrita na norma, que, ensejou, na exigência de um determinado tributo.**

Desta feita, destaca-se as definições doutrinárias a respeito do significado de sujeito passivo, mencionado pelo Professor Paulo de Barros:

“Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.

É no critério pessoal do consequente da regra-matriz de incidência que colhemos elementos informadores para a determinação do sujeito passivo”¹⁴. (CARVALHO, Paulo de Barros)

Vejamos o entendimento de Regina Helena Costa, *in verbis*:

“O sujeito passivo, por sua vez, é aquele que responde pelo débito inerente à obrigação tributária. Usualmente, é o contribuinte, aquele que protagoniza a situação fática descrita na hipótese de incidência. No entanto, há diversas modalidades de sujeito passiva tributária”¹⁵.

Complementarmente, cabe destacar o artigo 121 do Código Tributário Nacional:

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

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

*I - **contribuinte**, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;*

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

Em observância ao artigo 121, do Código Tributário Nacional, é imprescindível diferenciar **contribuinte** de **responsável tributário**. Preliminarmente, vejamos o que Maria Ferragut traz a respeito desta diferenciação, *in verbis*:

“O responsável diferencia-se do contribuinte por ser necessariamente um sujeito qualquer (i) que não tenha praticado o evento descrito no fato jurídico tributário; e (ii) que disponha de meios para ressarcir-se do tributo pago por conta de fato praticado por outrem”¹⁶.

O **contribuinte**, é o indivíduo que possui relação direta com o fato descrito na norma. Exemplificadamente, no caso de Imposto de Renda, o contribuinte é quem auferiu renda, considerando que este, possui relação direta com o fato (aferição de

¹⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. p.335. 30ª Edição. Saraiva. 2019.

¹⁵ COSTA. Regina Helena. Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional. P. 207. São Paulo. Saraiva. 2012

¹⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 14. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

renda), que, ensejou na exigência de tributo, no caso, de IRPF e/ou IRPJ. Vejamos o que Maria Ferragut, discorre a respeito deste conceito:

“Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente”.

Cabe ressaltar que, o contribuinte, especificado na sujeição passiva, não é o escopo do presente estudo, de modo que, o presente trabalho, possui enfoque no critério pessoal, notadamente na sujeição passiva relacionada a responsabilidade tributária.

Em prosseguimento, temos que, o responsável tributário, possui vinculação indireta com o fato descrito na norma (regra-matriz de incidência tributária), de modo que, sua vinculação ocorre mediante lei. Vejamos entendimento de Maria Ferragut, a respeito:

“Como proposição prescritiva, responsabilidade tributária é norma deonticamente incompleta (norma lato sensu), de conduta, que, a partir de um fato não tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária. (...)”

O responsável diferencia-se do contribuinte por ser necessariamente um sujeito qualquer (i) que não tenha praticado o evento descrito no fato jurídico tributário; e (ii) que disponha de meios para ressarcir-se do tributo pago por conta de fato praticado por outrem. (...)”

A responsabilidade tributária constitui-se, também, numa relação, vínculo que se estabelece entre o sujeito obrigado a adimplir com o objeto da obrigação tributária e o Fisco”¹⁷.

Dito isto, cabe pontuar que, na relação jurídica tributária, há diversas modalidades de responsável tributário que se enquadrará como sujeito passivo nesta relação, tais como, responsabilidade por sucessão, por terceiros, por infrações, e por solidariedade, casuísticas estas, elencadas entre os artigos 128 e 136 do Código Tributário Nacional. Vejamos entendimento de Maria Ferragut, *in verbis*:

“Nossa classificação foi construída a partir (e nos limites) das proposições prescritivas constantes do sistema jurídico tributário brasileiro que tratam da responsabilidade.

¹⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 13 e 14. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

Consideramos que a classificação mais acertada para as normas de responsabilidade tributária é a que as divide em (i) substituição; (ii) solidariedade; (iii) sucessão; (iv) responsabilidade de terceiros; e (v) responsabilidade por infrações¹⁸.

Nesse diapasão, no presente feito, dar-se-á ênfase a responsabilidade solidária tributária, responsabilidade esta, direcionada aos grupos pertencentes ao mesmo grupo econômico.

2.1 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

O responsável tributário (consequente da norma jurídica tributária), consiste no sujeito passivo em determinada relação jurídica, terceiro este, que possui vinculação indireta com o fato descrito na norma. Destaca-se o entendimento doutrinário de Leandro Paulsen, a respeito de **responsabilidade tributária**, *in verbis*:

“A responsabilidade tributária é o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não o contribuinte de determinado tributo (responsável tributário) que, por se encontrar em situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados atos úteis à Administração tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o façam, sob pena de responder com seu patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte”¹⁹.

O Código Tributário Nacional, assevera diversas modalidades de responsabilidade tributária (artigos 128 a 136 do CTN), de outro modo, algumas casuísticas, que, promovam na responsabilização de determinado terceiro, relacionado a exação fiscal que a princípio foi direcionada ao devedor principal (quem incorreu no fato imponible da regra-matriz de incidência tributária).

O desígnio deste trabalho, direcionará o estudo a **responsabilidade tributária solidária**, notadamente, nos casos de empresas pertencentes do mesmo grupo econômico.

A **solidariedade tributária**, ocorre nos casos em que haja pluralidade de devedores no polo passivo da relação jurídica tributária, terceiros estes, que estejam

¹⁸ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 35. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

¹⁹ PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 143.

vinculados ao fato gerador (artigo 128 do Código Tributário Nacional), bem como, possua interesse comum no fato gerador (artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional), e/ou seja devidamente designado mediante lei (artigo 124, inciso II, do Código Tributário Nacional).

Salienta-se o entendimento jurídico-tributário exposta por Maria Ferragut, a respeito da conceituação da solidariedade tributária, *in verbis*:

“Solidariedade é proposição prescritiva (norma jurídica lato sensu) que estabelece a existência de mais de um credor no polo ativo, ou de mais de um devedor no polo passivo da obrigação. Cada um dos integrantes do respectivo polo tem o direito ou a obrigação ao todo, como se fosse o exclusivo credor ou devedor. (...)”

Interessa-nos a solidariedade passiva tributária, em que cada um dos devedores está obrigado a cumprir com toda a prestação, como se, desde o início tivesse assumido sozinho os encargos a ela pertinentes²⁰.

Ainda neste raciocínio, evidencia-se o entendimento de Paulo de Barros, a respeito da questão, *in verbis*:

“O instituto da solidariedade é um expediente jurídico eficaz para atender a comodidade administrativa do Estado, na procura de seus direitos”²¹.

Nestes termos, dispõe Leandro Paulsen e Hugo de Brito Machado, *in verbis*:

“A solidariedade é um instituto jurídico que define o grau das relações entre os devedores e entre estes e o credor, indicando que cada um responde pela dívida toda, sem benefício de ordem”²².

“Exemplo típico de solidariedade passiva é o das pessoas casadas em comunhão de bens, relativamente ao imposto de renda. A obtenção de renda pelo marido interessa à mulher, sendo a recíproca igualmente verdadeira. Por isto, marido e mulher são solidariamente obrigados ao pagamento do tributo respectivo”²³.

Em complemento, deve-se pontuar as disposições contidas no artigo 264 do Código Civil, veja-se:

“Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”.

²⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 49 e 50. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

²¹ BARROS, Paulo. 2011

²² PAULSEN, Leandro. Curso de direito tributário completo. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018. Ebook

²³ MACHADO. Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. p. 153/154. 31ª Edição. São Paulo. Malheiros. 2009

Pondera-se que, no Direito Tributário, a solidariedade tributária, poderá ser considerada nos casos em que os terceiros (indicados como responsáveis tributários), obtiverem vinculação ao fato gerador, nos termos do artigo 128 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

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

O que significa dizer que, os terceiros incluídos como responsáveis tributários de forma solidária, devem estar manifestamente **vinculados** ao fato gerador da respectiva obrigação tributária, para que então, possa ser incluído como sujeito passivo na relação jurídica tributária (consequente da norma jurídica tributária).

Não fosse o bastante, na solidariedade tributária deve-se observar as disposições contidas no artigo 124, incisos I e II, do Código Tributário Nacional, que, demonstram que, além da vinculação ao fato gerador (artigo 128 do Código Tributário Nacional), o terceiro, indicado como responsável tributário solidário, deve possuir **interesse comum** (jurídico) no fato gerador, bem como, **deve ser designado por lei**. Traga-se à baila, a redação do artigo 124, incisos I e II do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art.124 - São solidariamente obrigadas:

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

*II - **as pessoas expressamente designadas por lei**”.*

Vejamos entendimento de Luciano Amaro, a respeito do artigo em comento, *in verbis*:

“O art. 124 prevê hipótese de solidariedade (item I), admitindo que a lei possa definir outras situações de solidariedade (item II). [...] Anote-se, em primeiro lugar, que se os casos de interesse comum precisassem ser explicitados em lei, como disse Aliomar Baleeiro, o item I do art. 124 seria inútil, pois as hipóteses todas estariam na disciplina do item II. Nos casos que se enquadrarem no questionado item I a solidariedade passivo decorre do próprio dispositivo, sendo desnecessário que a lei de incidência o reitere. Situações outras não abrangidas pelo item I, é que precisam ser definidas na lei quando esta quiser eleger terceiro como responsável tributário. Sabendo que a eleição de terceiro como responsável supõe que ele seja vinculado ao fato gerador (art. 128), é preciso distinguir, de um lado, as situações em que a responsabilidade de

terceiro deriva do fato de ele ter “interesse comum” no fato gerador (o que dispensa previsão na lei instituidora do tributo), e, de outro, as situações em que o terceiro tenha algum outro interesse (melhor se diria, as situações com as quais ele tenha algum vínculo) em razão do qual ele possa ser eleito como responsável”²⁴.

Complementarmente, destaca-se que, a responsabilidade tributária solidária, gera alguns efeitos, que, na prática, são manifestamente aproveitados para todas as partes envolvidas (devedor principal e co-responsáveis), veja-se:

*“Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os **efeitos da solidariedade**:*

*I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;
II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;
III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais”.*

Vejamos o entendimento de Paulo de Barros a respeito, *in verbis*:

*“Para efeitos jurídicos-tributários tais obrigações são indivisíveis, de modo que, **havendo solidariedade passiva**, cada um dos devedores solidários, em princípio, é obrigado pelo total da dívida e o pagamento feito por qualquer deles aproveita aos demais (art. 125, I). Também a isenção ou remissão do crédito faz com que se exonem todos os obrigados, ressalvada a hipótese de ser outorgada, pessoalmente, a um deles apenas, circunstância que faz subsistir a solidariedade entre os demais, pelo saldo remanescente (Art. 125, II). Interrompendo-se o curso do prazo que culmina com a prescrição, em favor ou contra um dos devedores solidários, o benefício ou o prejuízo conta para todos os obrigados (art. 125, III). As três prescrições do art. 125 são regras gerais, que podem ser excepcionadas por disposição da lei instituidora do tributo, como se lê no caput do preceito”²⁵.*

Trazendo a conceituação da responsabilidade tributária solidária, e, suas casuísticas de indicação de um terceiro como co-responsável tributário sob essa justificativa jurídica, para, a possibilidade de responsabilidade tributária do grupo econômico (em sua integralidade), cabe ponderar que, não basta que haja um grupo econômico para a referida responsabilização.

Em outros termos, para que seja caracterizada a responsabilidade **solidária** do grupo econômico (em sua integralidade), é necessário que as casuísticas acima pontadas (descritas nos artigos), sejam efetivamente existentes, uma vez que, o caráter econômico do grupo, não enseja na mera responsabilização, sendo certo que, para que o grupo econômico seja de fato, responsável solidário, é imprescindível que as casuísticas sejam praticadas (vinculação ao fato gerador, interesse comum, e/ou designado por lei).

²⁴ AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. p. 314/315. 10º Edição. Saraiva. São Paulo

²⁵ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. p.347/348. 30ª Edição. Saraiva. 2019.

Nesse diapasão, nos próximos capítulos, aprofundaremos-nos, justamente, **nas possibilidades de responsabilização de forma solidária do grupo econômico (seja por meio de atos lícitos, quanto, atos ilícitos), fazendo uma análise restritiva dos artigos que fundamentam tal responsabilização.**

3. GRUPO ECONÔMICO

O conceito de grupo econômico, propriamente dito, traz a especificação de uma junção de pessoas jurídicas (*pluralidade de sociedades empresárias*), que, eventualmente, possuam o mesmo controle financeiro/econômico. Em determinadas situações, se trata de uma organização societária, que, de certa forma, poderá beneficiar as atividades econômicas desenvolvidas por cada sociedade empresária integrante do grupo.

Destaca-se entendimentos doutrinários a respeito:

“O que caracteriza um grupo de sociedades é o fato de constituir ele um conjunto de sociedades juridicamente independentes, mas economicamente unidas”, segundo “um princípio hierárquico”, em que conservam “sua personalidade moral própria sob a dominação, sob a direção comum, de um mesmo sujeito de direito”²⁶.

“A existência de grupo econômico não compromete ou desnatura a identidade das empresas associadas, que permanecem como pessoas jurídicas distintas e autônomas, respondendo cada qual pelo pagamento das dívidas contraídas de forma isolada, exceto quando houver disposição legal sem sentido contrário”²⁷.

“Independentemente da espécie, a configuração de um grupo econômico pressupõe a existência de um controle comum exercido sobre todas as sociedades dele integrantes”²⁸.

No ordenamento jurídico pátrio brasileiro, o grupo econômico, é subdividido em: grupo econômico convencional (de direito), e, grupo econômico de fato (sendo segregados por relações societárias e/ou presumido).

Trazendo inicialmente, a conceituação do grupo econômico convencional (de direito), destaca-se que, o legislador normativo, notadamente, quando da transcrição da Lei de nº 6.404 de 1976, houve por bem, demonstrar detidamente as diretrizes para a sistemática de grupo econômico intitulado como “convencional e/ou de direito”.

Melhor dizendo, no artigo 265 da legislação supracitada, o legislador foi categórico, ao infirmar a sistemática deste grupo econômico, qual seja, constituição de um grupo entre sociedade controladora e controladas, *in verbis*:

²⁶ MARTINS, Frans. Comentários à Lei das S.A. p.420. São Paulo. Forense. 1979. Volume III

²⁷ FERRAGUT, Maria. Grupos econômicos e solidariedade tributária. Revista Dialética de Direito Tributário nº 229, p. 88-100

²⁸ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 212. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

“Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns”. (Lei de nº 6.404/76)

Complementarmente, na legislação supracitada, notadamente, que dispõe sobre as sociedades por ações, demonstra a metodologia utilizada na organização/constituição do grupo econômico convencional, de modo que, dispõe, em seus artigos, especificamente no §1º, do artigo 265, bem como, no artigo 269, os requisitos para a subsistência deste grupo, *in verbis*:

“Art. 265 - § 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas”.

“Art. 269. O grupo de sociedades será constituído por convenção aprovada pelas sociedades que o compoñham, 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 compoñham;

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 compoñham;

VII - a declaração da nacionalidade do controle do grupo;

VIII - as condições para alteração da convenção”.

Em termos práticos, o grupo econômico denominado como convencional, haverá uma controladora, e, suas controladas, de modo que, haverá uma organização societária/econômica, para realização dos objetos sociais, obtenção de recursos financeiros.

Muito embora haja uma hierarquia entre as pessoas jurídicas, notadamente, entre a sociedade jurídica controladora e a controlada, deve-se pontuar que, as sociedades do grupo econômico denominada como “convencional e/ou de direito”, possuem personalidade jurídica autônoma, ou seja, há autonomia da personalidade jurídica, sendo certo que, cada empresa, possui suas obrigações e deveres jurídicos próprios.

Vejamos o entendimento de Maria Ferragut, a respeito, *in verbis*:

*“Determina o art. 266 da Lei 6.404/76 que as sociedades integrantes do **grupo econômico convencional** manterão **personalidade jurídica e patrimônio distintos uma das outras**”²⁹.*

Por seu turno, em segundo momento, frisa-se a conceituação de grupo econômico de fato, de modo que, este, não está devidamente classificado na legislação societária brasileira, mas, é possível conceituá-lo com base em artigos da legislação trabalhista, previdenciária e tributária. Vejamos:

Instrução Normativa de nº 971 de 2009 - “Art. 494 - 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”.

Decreto de nº 5.452 de 1943 – “Artigo 2, §2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas”.

Destaca-se entendimentos doutrinários a respeito, *in verbis*:

*“Então, dentro do quadro brasileiro de adoção ora do modelo contratual ora do modelo orgânico de classificação dos grupos econômicos, podem-se distinguir três tipos de grupo: (i) os grupos de sociedades cuja relação de domínio é formalizada contratualmente segundo os preceitos do Capítulo XXI da Lei das S/A, classificados como **“grupos societários de direito”**; (ii) os grupos societários cujo poder de direção se dá pelos instrumentos de controle previstos no Capítulo XX da Lei das S/A e no art. 1.097 do Código Civil (Lei n. 10.406/2002), denominados **“grupos societários de fato”**; e (iii) os grupos cuja relação entre os partícipes não se encontra materializada de acordo com a Lei das S/A, mas o domínio existe por outros instrumentos previstos ou não no direito, que podem ser denominados **“grupos orgânicos”**”³⁰.*

“Os grupos de fato se estabelecem entre sociedades coligadas ou entre controladora e controlada. Coligadas são aqueles em que uma tem influência significativa sobre a outra, sem, contudo, controlá-la. Já controladora é aquela que detém o poder de controle de outra companhia”³¹.

“São grupos de fato as sociedades que mantêm, entre si, laços empresariais por meio de participação acionária, sem necessidade de se organizarem juridicamente. Relacionam-se segundo o regime legal de sociedades isoladas, sob a forma de coligadas, controladoras e controladas, no sentido de não terem necessidade de maior estrutura organizacional”. (Requião 1995, p. 217)

²⁹ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 213. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

³⁰ CAMPOS. Leonardo Nuñez.

³¹ COELHO. Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. p. 256. 23ª Edição. São Paulo.

“A associação de esforços empresariais entre sociedades, para realização de atividades comuns, pode resultar em três diferentes situações: os grupos de fato, os de direito e os consórcios”³².

“O controle acionário de uma companhia pode ser exercido de forma “indireta” quando a “fonte do poder” de controle é constituída pelas “relações de participação” entre duas ou mais sociedades. No caso, a “relação de poder” não é parte de estrutura interna de uma companhia, mas de um grupo de sociedades, de fato ou de direito. O “poder de controle” deriva de relações societárias entre as companhias e é exercido, “indiretamente”, pelos órgãos sociais de outra companhia”³³.

Partindo dessas premissas, isto é, com base na conceituação detida na legislação tributária, previdenciária, e, trabalhista, bem como, nas doutrinas preexistentes, o grupo econômico denominado como “de fato”, será devidamente compactuado, quando, (i) uma das empresas obtiver participação societária da outra, de modo que, haja uma influência significativa com relação a esta participação, sem nenhum tipo de controle (coligadas), (ii) quando uma das empresas seja titulares de direitos de sócios sobre as demais e, (iii) quando há unicidade de controle, sem que haja coligação e/ ou situação de controladora/controlada.

Dito isto, veja-se que, o grupo econômico de fato, pode ser subdividido em duas subespécies, qual seja, (i) por relações societárias, bem como, (ii) presumida.

No que concerne, o grupo econômico de fato por relações societárias, pontua-se que, há dois fatores importantes para esta conceituação. Primeiro é importante particularizar dois cenários fáticos dentro das relações societárias aqui mencionadas.

Destarte, é possível que haja o grupo econômico de fato por relação societária, no momento em que, uma das sociedades empresárias, possua participação societária maior em uma das empresas, de modo que, tenha uma influência significativa, cenário este, que não enseja em controle (ausência de acordo formal sobre sua organização jurídica, administrativa e obrigacional), mas, em coligação.

Em vista deste cenário, é possível utilizar-se da redação detida na Lei de nº 6.404 de 1.976, que, embora trate dos grupos econômicos convencionais e/ou de

³² COELHO. Fábio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. p. 203. 9ª Edição. São Paulo. Saraiva. 2007

³³ CARVALHOSA, Modesto. Comentários à lei das sociedades anônimas. p. 222

direito, pode ser utilizado para diferenciar que, neste cenário hipotético acima mencionado, não é uma situação de empresa controladora e controlada, pelo contrário, se trata de empresas coligadas, uma vez que, há uma participação societária maior, uma influência significativa, mas, não há quaisquer controle sobre a outra empresa. Destaca-se os artigos 1.097 e 1.099, ambos do Código Civil, *in verbis*:

Art. 1.097. Consideram-se coligadas as sociedades que, em suas relações de capital, são controladas, filiadas, ou de simples participação, na forma dos artigos seguintes.

Art. 1.099. 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.

Em complemento, dispõe o artigo 243, §1º e §5º da Lei de nº 6.404 de 1.976, *in verbis*:

*Art. 243 - §1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora **tenha influência significativa**. (...)*

*§5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, **sem controlá-la**.*

Salienta-se entendimento doutrinário a respeito, *in verbis*:

“Quando, consideradas duas sociedades, uma detenha dez por cento ou mais do capital da outra, essas companhias serão consideradas coligadas. A coligação corresponde, portanto, a um nível de participação igual ou superior a dez por cento, desde que incapaz de conduzir o controle, haja vista a possibilidade de controlar-se uma companhia (controle minoritário) com dez por cento do capital, ou até com uma participação inferior”³⁴.

Conforme já mencionado, é possível também, que haja o grupo econômico de fato, por relação societária, que, tenha por objetivo que, uma das empresas, detenha titularidade de direitos de sócio sobre as outras, sendo que, neste cenário, haverá uma sociedade controladora. Vejamos o que diz o artigo 116, alínea “a” da Lei de nº 6.044 de 1.976, e, artigo 1.098 do Código Civil, *in verbis*:

“Art. 116. Entende-se por acionista controlador a pessoa, natural ou jurídica, ou o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que:

a) é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembléia-geral e o poder de eleger a maioria dos administradores da companhia”.

*Art. 1.098. **É controlada**: I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder*

³⁴ BORBA, José Edwaldo Tavares. Direito Societário. P. 522/523. 10º Edição. Renovar. 2007. Rio de Janeiro.

de eleger a maioria dos administradores; II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

Não fosse o bastante, é possível a constatação do grupo econômico de fato de forma presumida, de modo que, neste cenário, não há coligadas, tampouco controladoras/controladas, mas, tão somente, a unicidade de controle, o que por si só, conclui-se pela existência do grupo econômico, com base nas diretrizes da legislação trabalhista, previdenciária e tributária, aqui já mencionadas. Vejamos entendimento de Maria Ferragut a respeito, *in verbis*:

“No caso de grupo econômico de fato presumido, as sociedades não são coligadas e tampouco controladoras/controladas, mas, em função da unicidade de controle, conclui-se pela formação do grupo. É relevante observar que, apesar da administração únicas, as sociedades efetivamente existem, não se trata de um único negócio, não há simulação, não há independência meramente formal das pessoas jurídicas”³⁵.

É importante destacar que, nesta “modalidade” de grupo econômico, é possível a constatação de grupos “irregulares”, que, na verdade, são grupos simulados, ou seja, não há subsistência de grupo algum. Destaca-se decisão proferida no Egrégio Tribunal Regional Federal da Terceira Região, *in verbis*:

*“(…) IV –Pelos documentos dos autos, as empresas executada e embargante apresentam identidade ou grande semelhança no ramo de atividade, local de sede e quadro societário, sendo ambas representadas na execução e nesses embargos por um mesmo sócios, circunstâncias estas não infirmadas pela embargante-apelante, tudo revelando tratar-se de uma única empresa, senão até uma possível fraude, aplicando-se a teoria da desconsideração da personalidade jurídica das empresas (Código Civil, art. 50), sendo a embargante a responsável pelo crédito em execução, por ele respondendo com seu patrimônio. V – A situação descrita assemelha-se à de uma fusão de empresas prevista no artigo 132 do CTN, **embora na realidade se trate de uma única empresa que abusa da personalidade jurídica como se houvesse duas empresas distintas, conduta que o direito coíbe e a justiça rejeita, sob pena de burla a direito de terceiros**”.*

Partindo das premissas colacionadas, isto é, da conceituação dos grupos econômicos existentes no ordenamento jurídico brasileiro, quais sejam, grupo econômico convencional (de direito), de fato (por relações societárias e/ou presumida), destaca-se que, em que pese a existência dessas “modalidades”, certo é que, conforme ponderado, a personalidade jurídica, das empresas permanecem autônomas, de modo que, respondem por suas obrigações e direitos. Vejamos acerca da autonomia jurídica dessas empresas detidamente, no próximo capítulo.

³⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 216. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

4. AUTONOMIA DA PERSONALIDADE JURÍDICA

De acordo com o entendimento doutrinário, conjuntamente, com as jurisprudências, para que haja o reconhecimento de um determinado grupo econômico, pressupõe-se um agrupamento de empresas, de um respectivo controle comum sobre todas as pessoas jurídicas integrantes do grupo.

Evidencia-se que, embora exista um grupo econômico (*considerado como, de direito e/ou de fato – conforme externado no capítulo anterior*), estas pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, manterão a sua personalidade jurídica **própria**, sendo amplamente responsável por suas obrigações tributárias, sendo titulares de direitos e obrigações **autônomas**. Destaca-se o entendimento de Maria Ferragut, a respeito:

*“Portanto, o poder de controle é o elemento essencial e característico dos grupos econômicos, **embora cada sociedade individualmente goze de autonomia jurídica (...)***

*Determina o art. 266 da Lei 6.404/76 que as sociedades integrantes do grupo econômico convencional **manterão personalidade jurídica e patrimônio distintos umas das outras**”³⁶.*

No momento da subsistência de determinada pessoa jurídica (integrantes do grupo econômico), a sociedade empresária, providenciará seu cadastro junto aos órgãos competentes, definirá/obterá um objeto social específico a atividade desenvolvida, uma determinada forma de capital, e, até mesmo uma estrutura econômica, **distintas das demais empresas**.

A sociedade empresária, no momento do seu registro, passará a dispor de personalidade jurídica **própria**, tornando-se titular dos seus direitos e obrigações, sendo certo que, tais atos são **distintos** e **inconfundíveis** com as demais empresas integrantes do mesmo grupo econômico. Destaca-se entendimentos doutrinários a respeito, *in verbis*:

*“a pessoa jurídica é a unidade de pessoas naturais ou de patrimônios, que visa à consecução de certos fins, **reconhecida pela ordem jurídica como sujeito de direitos e obrigações**”³⁷*

*“Pessoa jurídica é o sujeito de direito personificado não humano. É também chamada de pessoa moral. **Como sujeito de direito, tem aptidão para titularizar direitos e***

³⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 212 e 213. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

³⁷ DINIZ, Maria Helena. Curso de Direito Civil Brasileiro. Teoria Geral do Direito Civil. p. 270

obrigações. Por ser personificada, está autorizada a praticar os atos em geral da vida civil — comprar, vender, tomar emprestado, dar em locação etc. —, independentemente de específicas autorizações da lei. Finalmente, como entidade não humana, está excluída da prática dos atos para os quais o atributo da humanidade é pressuposto, como casar, adotar, doar órgãos e outros”³⁸.

“A personalização da sociedade limitada **implica a separação patrimonial entre pessoa jurídica e seus membros.** Sócio e sociedade são sujeitos distintos, com seus próprios direitos e deveres. As obrigações de um, portanto, não se podem imputar ao outro. Desse modo, a regra é a da irresponsabilidade dos sócios da sociedade pelas dívidas sociais. Isto é, os sócios respondem apenas pelo valor das quotas com que se comprometem no contrato social. É esse o limite de sua responsabilidade”³⁹.

“A mais relevante consequência dessa conceituação das pessoas jurídicas é sintetizada no **princípio da autonomia. As pessoas jurídicas não se confundem com as pessoas que a integram** — dizia preceito do antigo Código Civil. Em outros termos, a pessoa jurídica e cada um dos seus membros são sujeitos de direito autônomos, distintos, inconfundíveis. (...) **Em razão do princípio da autonomia da pessoa jurídica, é ela mesma parte dos negócios jurídicos.** Faz-se presente à celebração do ato, evidentemente, por meio de uma pessoa física que por ela assina o instrumento. Mas é a pessoa jurídica que está manifestando a vontade, vinculando-se ao contrato, assumindo direitos e contraindo obrigações em virtude do negócio jurídico”⁴⁰.

Destarte, havendo uma personalidade jurídica/autonomia jurídica **própria e autônoma**, que, não se confunde com as demais empresas do grupo econômico (ainda que sejam um agrupamento de empresas), por óbvio, as sociedades empresárias, são capazes de responder por suas obrigações tributárias **individualmente.**

Por seu turno, com base no ordenamento jurídico pátrio, bem como, no entendimento doutrinário, o fato de serem integrantes do mesmo grupo econômico, não é condição capaz de afirmar que estas, não obteriam personalidade jurídica/autonomia jurídica própria e autônoma, pelo contrário, o fato de serem um grupo, não enseja, a desmistificação de eventual autonomia existentes à cada uma das empresas.

Deste modo, o fato da existência do grupo econômico, propriamente dito, não altera a identidade das empresas integrantes do grupo, de modo que, conforme já dito, as empresas permanecem como pessoas jurídicas distintas, com personalidade jurídica/autonomia jurídica **própria e autônoma.**

³⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Civil. p. 532. São Paulo. Saraiva. 2012

³⁹ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Civil. p. 413. São Paulo. Saraiva 2007.

⁴⁰ COELHO, Fábio Ulhoa. Curso de Direito Civil. p. 533. São Paulo. Saraiva. 2012

Suponha-se que, as empresas integrantes do mesmo grupo econômico, obtenham objetos sociais comum, ou até mesmo, capital e organização econômica, ainda sim, consideram-se com personalidade jurídicas individualizadas, sendo que, seu patrimônio responde apenas, por suas próprias obrigações.

Melhor dizendo, o fato de serem integrantes do mesmo grupo econômico, não significa que não haverá autonomia de cada empresa do grupo, como se estivéssemos falando de uma única empresa.

Pelo contrário, embora exista um grupo econômico, cada empresa, possui sua autonomia jurídica, titular de direitos e deveres, sendo estas, individualmente responsáveis por suas obrigações tributárias, sendo certo que, caso haja alguma co-responsabilização das demais empresas do grupo, estas, não terão por fundamentação a inexistência de autonomia jurídica.

Em verdade, a fundamentação será arguida pelas casuísticas que ensejam a responsabilização tributária do grupo econômico, conforme será demonstrado nos próximos capítulos.

Dito isto, deve-se ressaltar que, existem casos específicos, em que há uma formação de grupo econômico “irregular”, isto é, a existência de um “grupo”, que na verdade não possuem diversas (duas ou mais) empresas, mas, que se trata de uma única empresa, de modo que, simulam a existência efetiva de um grupo, e, por consequência lógica, há uma simulação também quanto a autonomia da pessoa jurídica.

Nesse cenário hipotético, que há comprovadamente uma simulação de grupo econômico, por consequência, não há do que se falar em eventual autonomia das pessoas jurídicas, considerando que, neste cenário, não são várias (duas ou mais) empresas integrantes do grupo, na verdade, se trata de uma única empresa, que, simulou a existência de um grupo econômico.

O que significa dizer que, inexistindo um grupo econômico, não há do que se falar na individualização da personalidade jurídica/autonomia jurídica, conforme ponderado neste capítulo.

O mesmo entendimento é replicado por Maria Ferragut, a respeito, *in verbis*:

“(...) Nesses casos, em que a separação societária é meramente formal e a simulação da autonomia é comprovada, as sociedades juridicamente distintas são, na verdade, uma só. E justamente por isso elas não poderiam ser consideradas integrantes de um grupo econômico de fato, pois, para tanto, é necessário que se tenha ao menos duas sociedades efetivamente existentes e unidade de direção. (...)”

Ressaltando-se que, inexistindo um grupo econômico, e, eventualmente a autonomia da pessoa jurídica, é possível a responsabilização tributária da pessoa jurídica (em detrimento da pessoa jurídica “fictícia”), nos termos do artigo 146, inciso VII do Código Tributário, questão esta, que será tratada em próximo capítulo deste trabalho.

Dito isto, considerando que, as empresas efetivamente de grupos econômicos existentes, possuem personalidade jurídica/autonomia jurídica **própria e autônoma**, de modo que, haverá a desconsideração desta personalidade, apenas, nos casos em que houver as casuísticas elencadas no artigo 50 do Código Civil (*abaixo transcrito*), momento em que, o patrimônio das empresas do grupo, poderão ser atingidos, para satisfação de obrigações tributárias (se o caso), conforme será externado nos capítulos a seguir.

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

Deste modo, é evidente que, as empresas integrantes do mesmo grupo econômico, possuem personalidade jurídica/autonomia jurídica **própria e autônoma**, de modo que, sua desconsideração, ocorrerá excepcionalmente, nos casos de desconsideração de personalidade jurídica, nos termos do artigo 50 do Código Civil.

Trazendo as premissas acima elencadas (autonomia da pessoa jurídica), para, a **responsabilidade solidária tributária das empresas integrantes do mesmo grupo econômico**, discutida no presente trabalho, têm-se que:

- (i) As empresas integrantes do mesmo grupo econômico, possuem autonomia jurídica própria, de modo que, são responsáveis por suas **próprias obrigações tributárias**;

- (ii) Havendo autonomia jurídica própria, poderá haver a co-responsabilização do grupo, apenas, caso haja as casuísticas elencadas em lei (artigos 124 e 128, ambos do Código Tributário Nacional), momento em que, caso haja a co-responsabilização, a empresa poderá dispor de seu patrimônio isoladamente (ao crédito tributário exigido) em detrimento da empresa devedora (conforme será dissertado nos próximos capítulos);
- (iii) A responsabilização das empresas do grupo econômico (*em sua integralidade*), não pode ser fundamentada em eventual inexistência da autonomia jurídica das empresas pertencentes do mesmo grupo econômico, considerando que, o grupo econômico por si só, não descaracteriza a autonomia jurídica das sociedades empresárias;
- (iv) A autonomia jurídica/personalidade jurídica, poderá ser “rompida” caso haja o incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, nos termos do artigo 50 do Código Civil, de modo que, caso haja a desconsideração, as empresas do grupo, ficarão responsáveis sobre a obrigação tributária da devedora principal;
- (v) Nos casos em que, haja a inexistência de autonomia jurídica, em razão da simulação de suposto grupo econômico, poderá ensejar na responsabilização do artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional;

Assim sendo, trazendo essas premissas, no próximo capítulo, será demonstrada detidamente, **a possibilidade/casuísticas de responsabilização solidária das empresas integrantes do mesmo grupo, ainda que possuam autonomia jurídica própria e autônoma.** Vejamos.

5. LIMITES PARA IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PARA EMPRESA DE GRUPO ECONÔMICO

Nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, compete, privativamente, a autoridade administrativa, a averiguação do sujeito passivo na relação jurídico-tributária, de modo que, a legislação infraconstitucional, notadamente, o Código Tributário Nacional, atribuirá quem deve ser o sujeito passivo de determinada relação jurídica.

Na regra-matriz de incidência tributária, notadamente, com relação ao critério pessoal (consequente da norma jurídica tributária), o legislador poderá abarcar como sujeito passivo da relação jurídica, o contribuinte e/ou o **responsável tributário**. Conforme detidamente esclarecido no primeiro capítulo do presente trabalho.

Trazendo à questão, para o **responsável tributário** (discussão detida neste trabalho), sabe-se que, o legislador ordinário estará livre para definir como responsável (dentre os cenários hipotéticos relacionados na norma prescritiva), o indivíduo que será responsabilizado para satisfação do crédito tributário.

Muito embora, haja a possibilidade de sujeição passiva de um terceiro, nomeado como responsável tributário, pondera-se, que, para que a autoridade administrativa proceda com esta constatação, deve-se observar as limitações existentes para a eventual inclusão deste responsável tributário, na sujeição passiva existente, isto é, no critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária de uma determinada exação.

Estas limitações são imprescindíveis, para averiguação do responsável tributário em determinada relação jurídica tributária, sendo certo que, não há presunção relacionada a esta sujeição passiva, devendo-se a autoridade administrativa, limitar-se nas disposições trazidas pelo legislador na norma vigente.

Partindo dessas premissas, pontua-se que, nos casos dos limites para responsabilidade tributária das empresas pertencentes do mesmo grupo econômico, o legislador, explicitou os artigos 124 e 128 ambos do Código Tributário Nacional, artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional, bem como, do artigo 50 do Código Civil (em situações excepcionais).

Melhor dizendo, em razão da prática de determinada casuística descrita na norma (fato qualquer), seja este ato, lícito e/ou ilícito, o legislador na norma vigente, autoriza a existência de relação jurídica-tributária entre o Estado-credor (Entes Federativos), e, o responsável tributário.

Por isto, as **limitações** descritas na norma prescritiva, devem ser observadas, considerando que, não é possível a responsabilização de um terceiro sem que haja as casuísticas demonstradas no ordenamento jurídico, tampouco, a comprovação da realização de tais atos que ensejaram na eventual responsabilização tributária.

Conclui-se, portanto, que, não havendo a prática das casuísticas descritas no ordenamento jurídico para a responsabilização tributária das empresas pertencentes do mesmo grupo econômico, é evidente que, o redirecionamento é ilegal.

Até porque, conforme é amplamente reiterado neste trabalho, não basta que seja meramente um grupo econômico, para que haja a responsabilização solidária do grupo, sendo necessário que, a observância das limitações imposta pela legislação para a efetiva responsabilização.

Vejamos entendimento de Ives Gandra, e, Maria Ferragut, *in verbis*:

*“Portanto, a solidariedade **entre membros de grupos econômicos só será juridicamente válida se as sociedades também praticarem algum dos fatos autorizadores da corresponsabilidade**, previstos no art. 124, I e II, do CTN (na hipótese de atos lícitos) ou no art. 50 do Código Civil e 149, VII, do CTN (na hipótese de atos ilícitos)”⁴¹.*

“Sendo assim, é ilegítimo, ilegal, inconstitucional, arbitrário, aéctico e imoral o procedimento da Administração Fazendária de alargar as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN, adotando o conceito de ‘grupo econômico’, tal qual como delineado na legislação trabalhista (art. 2º, parágrafo 2º da CLT)”⁴².

Feitos esses esclarecimentos, passaremos a discorrer, nos próximos capítulos, acerca das limitações/possibilidades existentes no ordenamento jurídico pátrio, para a possível responsabilização das empresas integrantes do mesmo grupo econômico. Vejamos.

⁴¹ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 224. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

⁴² MARTINS, Ives Gandra. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. Revista Dialética de Direito Tributário nº 236. p. 101. São Paulo: Dialética, 2015.

6. APURAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA POR PARTE DO FISCO

Compete privativamente, à autoridade administrativa, **a identificação do sujeito passivo** (contribuinte e responsável tributário) na relação jurídico-tributária, em observância as disposições contidas no artigo 142 do Código Tributário Nacional. Veja-se:

“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível”.

Da redação do artigo supra, concluiu-se que, cabe a autoridade administrativa, a identificação do contribuinte e/ou responsável tributário de determinada exação fiscal.

Trazendo esta identificação de sujeito passivo (responsável tributário), notadamente, nos casos de eventual responsabilidade solidária tributária para as empresas integrantes do mesmo grupo, sobretudo por conta de ilícitos praticados por parte de seus membros, cumpre destacar, o artigo 30, inciso IX da Lei de nº 8.212 de 1.991, que, discorre que **“as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei”**.

Numa análise perfunctória da redação da norma jurídica acima descrita, é possível concluir que, o legislador, pressupôs que, sendo empresas, integrantes do mesmo grupo econômico, por consequência lógica, estas, supostamente, podem ser responsabilizadas solidariamente, pelo simples fato de integrarem o mesmo grupo econômico, da pessoa jurídica que incorreu no ato, que, ensejou o crédito tributário eventualmente exigido.

Em verdade, a autoridade administrativa, em via de regra, buscando defender seus interesses, leia-se, evitar inadimplemento por parte do devedor, em muito dos casos, utiliza-se restritivamente do artigo 30, inciso IX, da Lei de nº 8.212 de 1.991, para redirecionar a dívida para o grupo econômico, pelo simples fato da existência

de um controle societário entres as pessoas jurídicas integrantes do grupo. Veja-se trecho do artigo trazido por Ramon Tomazela, na Revista Dialética de nº 238:

*“Não raro, as autoridades fiscais, por ocasião da lavratura de autos de infração, pretende atribuir responsabilidade solidária às sociedades integrantes de grupo econômico, com o objetivo de preservar os interesses da Fazenda Nacional e diminuir o eventual risco de inadimplemento da obrigação tributária. Ocorre que, a despeito do princípio da supremacia do interesse público que justifica as garantias e os privilégios outorgados ao crédito tributário, **é certo que a imputação de responsabilidade tributária depende do atendimento dos pressupostos legais e da observância dos limites previstos no ordenamento jurídico brasileiro, não se submetendo ao talante do agente fiscal**”⁴³.*

Ou seja, havendo um crédito tributário exigido para parte do grupo, que, incorreu em determinado ato descrito na norma, é possível que, a autoridade administrativa, exija que, o grupo econômico em sua integralidade seja responsabilizado solidariamente, **apenas pelo fato de integrarem o mesmo grupo econômico**.

Tanto é verdade que, em algumas situações, a autoridade administrativa, geralmente, opta por redirecionar a exigência do crédito tributário para o grupo econômico em sua integralidade, **utilizando como justificativa o artigo 30, inciso IX, da Lei de nº 8.212 de 1.991**, que, em tese, autoriza a possibilidade de redirecionamento da exação fiscal as empresas integrantes do grupo econômico, para que estas, respondam solidariamente pela dívida incumbida inicialmente, para parte do grupo.

No entanto, é patente a existência de discussão jurídico-tributário, a respeito da possibilidade de redirecionamento da exação fiscal, para as empresas do grupo econômico, considerando a existência de pressupostos legais e limitações previstas no ordenamento jurídico pátrio.

Parte da doutrina (corrente minoritária), entende que o artigo 30, inciso IX, da Lei de nº 8.212 de 1991, é amplamente aplicável restritivamente, ou seja, sem conjunção com outro dispositivo normativo, sendo certo então, que o fato de haver um grupo econômico existente (ainda que o ato tenha sido praticado por parte do grupo), ensejará na responsabilização solidária integral das empresas do grupo.

⁴³ Revista Dialética de Direito Tributário de nº 238. Julho – 2015. “Responsabilidade tributária e grupo econômico” por Ramon Tomazela Santos - Pag.105

Outra parte da doutrina, majoritária, que, inclusive, será esta parte defendida neste presente trabalho, entende que, o artigo 30, inciso IX, da Lei de nº 8.212 de 1991, é somente aplicável em **conjunto** com outras disposições contidas na norma jurídica. Ou seja, não basta que exista um vínculo societário/econômico entre as empresas, é necessário que tenha a prática de casuísticas descritas na norma, para que haja a responsabilização solidária das empresas do grupo econômico, em sua integralidade.

Em verdade, muito embora o artigo 30, inciso IX, da Lei de nº 8.212 de 1.991, traga possibilidade das empresas pertencentes do mesmo grupo econômico serem responsabilizadas solidariamente pelo crédito tributário existente em razão da prática de determinado fato por parte do grupo, é certo que, para que haja essa responsabilização, é importante que, **exista uma interpretação geral da regra normativa (Código Tributário Nacional), e, não apenas, restritiva ao artigo supramencionado**. Veja-se trecho do artigo trazido por Ramon Tomazela, na Revista Dialética de nº 238:

“Com base em tais anotações, percebe-se que é questionável a validade do o artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991 que, ao tratar da arrecadação e do recolhimento das contribuições devidas à seguridade social, atribuiu responsabilidade tributária solidária às empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza. (...)”

Na condição de lei ordinária, a Lei nº 8.212/1991 deve ser interpretada nos limites do CTN, sob pena de afronta à reserva de lei complementar prevista no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal. Dessa forma, as pessoas jurídicas integrantes de grupo econômico apenas devem ser colocadas na condição de responsáveis nas hipóteses admitidas pelo CTN ou por outra lei complementar que regulamente a matéria⁴⁴.

Isto porque, é patente no ordenamento jurídico que, para que haja a responsabilidade solidária do grupo econômico, não basta, meramente, que estas, possuam vínculo societário/econômico (*conforme entendimento de uma parte da doutrina*), sendo certo que, é necessário que exista a apuração de eventuais casuísticas elencadas na norma, tais como, as disposições contidas no artigo 128 do Código Tributário Nacional, bem como, o artigo 124 do Código Tributário Nacional.

Ou seja, havendo a prática das casuísticas descritas na norma, exemplificadamente, nas disposições contidas no artigo 124 e 128, ambos do

⁴⁴ Revista Dialética de Direito Tributário de nº 238. Julho – 2015. “Responsabilidade tributária e grupo econômico” por Ramon Tomazela Santos - Pag.123

Código Tributário, o artigo 30, inciso IX, da Lei de nº 8.212 de 1.991, é amplamente aplicável. **Mas, a aplicabilidade deste artigo, sem a interpretação dos artigos descritos no Código Tributário Nacional, não possui amparo legal, tampouco, jurisprudência uníssona neste sentido.**

Melhor dizendo, a responsabilização solidária das empresas integrantes do grupo, da pessoa jurídica que incorreu na exigência da exação fiscal, poderá ocorrer apenas se houver a junção de casuísticas que justifiquem tal responsabilização, de modo que, não basta apenas, que estas, possuam vínculo societário/econômico, conforme intrinsecamente, mencionado no artigo 30, inciso IX, da Lei de nº 8.212 de 1.991 (*corrente minoritária*). Vejamos decisões do Tribunal Regional Federal da Terceira Região, que discorre a respeito:

"DIREITO CONSTITUCIONAL. PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. PIS/COFINS. INCIDÊNCIA SOBRE O ISS. DEMONSTRAÇÃO DO EXCESSO DE EXECUÇÃO. AUSÊNCIA. ONUS DA PROVA. INEFICÁCIA DA DISCUSSÃO DA TESE PARA DESCONSTITUIÇÃO DA CDA. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. PRESCRIÇÃO PARA REDIRECIONAMENTO. PARCELAMENTO DA DÍVIDA. INTERRUÇÃO E SUSPENSÃO DO PRAZO. **ARTIGO 124, I, CTN. INTERESSE COMUM.** PRÁTICA CONJUNTA DO FATO GERADOR. ARTIGO 50 DO CÓDIGO CIVIL. ABUSO DE PERSONALIDADE JURÍDICA. HONORÁRIOS ADVOCATÍCIOS. RECONHECIMENTO PARCIAL.

(...)

8. A existência de grupo econômico, por si, não enseja responsabilidade tributária mútua entre as pessoas jurídicas a ele integradas. Em que pese exista margem de discussão para o entendimento, ora minoritário, de que o artigo 30, IX, da Lei 8.212/1991 constitui exceção a esta regra jurisprudencial, na medida em que expressamente prevê responsabilização solidária do grupo econômico, per se, fato é que o dispositivo não possui aplicabilidade à espécie: são executados débitos de COFINS e PIS, fora do alcance da mencionada norma, restrita ao âmbito da Lei Orgânica da Seguridade Social. Assim, seria imprescindível ao provimento do pleito fazendário a demonstração de abuso de personalidade jurídica de qualquer das empresas do grupo econômico (a atrair a desconsideração, na forma prevista no CC e no CPC) ou a existência de interesse comum na situação que constitui o suporte fático do fato gerador (artigo 124, I, do CTN) (...). (Processo de nº 0009865-21.2015.4.03.6105 – Desembargador Luis Carlos Hiroki Muta – TRF3 – Data do julgamento **18/01/2021**)

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. COMPROVAÇÃO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. OCORRÊNCIA. RECURSO PROVIDO.

I. O "interesse comum" previsto no art. 124, I, do CTN, se traduz no interesse jurídico comum dos sujeitos passivos na relação obrigacional tributária, é dizer, quando os sujeitos realizam conjuntamente a situação que constitui o fato gerador, consoante jurisprudência pacífica do C. STJ.

II. Quanto ao artigo 124, inciso II, do CTN, interpretado à luz da Constituição Federal (art. 146, III, CF), não deve ser entendido como autorização ao legislador ordinário para criar novas hipóteses de responsabilização de terceiros que não tenham participado da

ocorrência do fato gerador, sendo esta a interpretação dada pelo C. STF ao julgar inconstitucional o art. 13 da Lei n.º 8.620/93, no RE 562.276 (repercussão geral).

III. Deste modo, a aplicação do artigo 30, inciso IX, da Lei n.º 8.212/91 restringe-se às hipóteses em que empresa do grupo econômico tenha participado na ocorrência do fato gerador (art. 124, I, CTN) ou em situações excepcionais, nas quais há desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como forma de encobrir débitos tributários (art. 124 do CTN/art. 30, IX, da Lei n.º 8.212/91/art. 50 do Código Civil), não decorrendo a responsabilidade solidária exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico. (Processo de nº 5032543-82.2019.4.03.0000 – Desembargador Valdeci dos Santos – TRF3 – Data do julgamento **23/09/2020**)

Isto é, o artigo 30, inciso IX, da Lei de nº 8.212 de 1.991, será aplicado **em conjunto** com outro fato descrito na norma. Vejamos entendimento da Maria Ferragut a respeito desta questão:

“Embora a primeira interpretação do art. 30, IX, da Lei 8.212/91 possa nos levar a concluir que a solidariedade tem como critério exclusivo “o vínculo de participação das sociedades a um determinado grupo no qual alguma delas esteja inadimplente”, participar de um grupo econômico é fato insuficiente para desencadear a incidência da norma de responsabilidade tributária”⁴⁵.

Frisa-se, nos casos de identificação da responsabilidade solidária tributária das pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico, têm-se que, para a constatação desta responsabilização, não basta meramente que estas possuam vínculo societário/econômico (*conforme entendimento minoritário da doutrina*), sendo certo que é imprescindível que haja a comprovação de que tenham incorrido em determinadas casuísticas elencadas no ordenamento jurídico (*que serão elencadas, no próximo sub-capítulo*).

Isto é, na ausência de prática de situações determinadas na legislação como casuística para responsabilização solidária tributária das empresas integrantes do grupo, por certo, não há do que se falar em responsabilização do grupo econômico, uma vez que, conforme mencionado no parágrafo anterior, **apenas** o vínculo societário/econômico existente, não é condição capaz de ensejar na responsabilidade solidária do grupo em sua integralidade. Vejamos o que Maria Ferragut, discorre a respeito:

“O que implica o dever de empresas controladas, coligas ou unidas por controle responderem por débitos tributários umas das outras, sem qualquer divisão ou ordem

⁴⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 228. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

de preferência, não é a única circunstância de formar um grupo econômico⁴⁶

Corroborando, se faz necessário trazer o entendimento uníssono do Colendo Superior Tribunal de Justiça, que destaca que, o fato de ser um grupo econômico em si, não enseja na responsabilidade solidária tributária do grupo, sendo certo que, é necessário que haja a prática de determinadas situação descritas na norma jurídica. Vejamos:

“TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ALEGAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO, PARA COMPELIR TERCEIROS A RESPONDER POR DÍVIDA FISCAL DA EXECUTADA. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA PESSOA JURÍDICA DIVERSA

DO DEVEDOR, FORA DAS HIPÓTESES LEGAIS. O ACÓRDÃO RECORRIDO ESTÁ RESPALDADO NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ DE QUE A EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA A SOLIDARIEDADE PASSIVA NA EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A respeito da definição da responsabilidade entre as empresas que formam o mesmo grupo econômico, de modo a uma delas responder pela dívida de outra, a doutrina tributária orienta que esse fato (o grupo econômico) por si só, não basta para caracterizar a responsabilidade solidária prevista no art. 124 do CTN, exigindo-se, como elemento essencial e indispensável, que haja a indubitosa participação de mais de uma empresa na conformação do fato gerador, sem o que se estaria implantando a solidariedade automática, imediata e geral; contudo, segundo as lições dos doutrinadores, sempre se requer que estejam atendidos ou satisfeitos os requisitos dos arts. 124 e 128 do CTN. 2. Em outras palavras, pode-se dizer que uma coisa é um grupo econômico, composto de várias empresas, e outra é a responsabilidade de umas pelos débitos de outras, e assim é porque, mesmo havendo grupo econômico, cada empresa conserva a sua individualidade patrimonial, operacional e orçamentária; por isso se diz que a participação na formação do fato gerador é o elemento axial da definição da responsabilidade; não se desconhece que seria mais cômodo para o Fisco se lhe fosse possível, em caso de grupo econômico, cobrar o seu crédito da empresa dele integrante que mais lhe aprovesse; contudo, o sistema tributário e os institutos garantísticos de Direito Tributário não dariam respaldo a esse tipo de pretensão, mesmo que se reconheça que ela (a pretensão) ostenta

em seu favor a inegável vantagem da facilitação da cobrança. 3. Fundando-se nessas mesmas premissas, o STJ repele a responsabilização de sociedades do mesmo grupo econômico com base apenas no suposto interesse comum previsto no art. 124, I do CTN, exigindo que a atuação empresarial se efetive na produção do fato gerador que serve de suporte à obrigação. Nesse sentido, cita-se o REsp. 859.616/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 15.10.2007. 4. Assim, para fins de responsabilidade solidária, não basta o interesse econômico entre as empresas, mas, sim, que todas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Precedentes: AgRg no AREsp. 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.3.2015. 5. A circunstância de várias empresas possuírem, ao mesmo tempo, sócio, acionista, dirigente

⁴⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 222. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

ou gestor comum pode até indiciar a presença de grupo econômico, de fato, mas não é suficiente, pelo menos do ponto de vista jurídico tributário, para tornar segura, certa ou desenturvada de dúvidas a legitimação passiva das várias empresas, para responderem pelas dívidas umas das outras, reciprocamente. 6. Agravo Interno da Fazenda Nacional a que se nega provimento”. (AgInt no AResp de nº 1035029 – SP – **Data do julgamento 27/05/2019** – Primeira Turma – Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho)

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. INDISPONIBILIDADE DE BENS. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. 1. Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação. 2. Hipótese em que o Tribunal de origem, com base no conjunto probatório, reconheceu a prática de atividades comuns entre as empresas integrantes do grupo econômico, de forma a reconhecer a responsabilidade tributária solidária e, consequentemente, a justificar a legitimidade passiva. Logo, a modificação do julgado requer o reexame de fatos e provas, o que é vedado ao STJ, por esbarrar no óbice da Súmula 7/STJ. Precedentes. Agravo regimental improvido”. (AgRg no REsp de nº 1433631 – PE – **Data do julgamento 10/03/2015 – Segunda Turma – Ministro Humberto Martins)**

Desta feita, é assente o entendimento no sentido de que, **“não caracteriza a solidariedade passiva em execução fiscal o simples fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico”**⁴⁷, sendo, imprescindível que haja a prática das casuísticas descritas na norma jurídica, que, autorizam a responsabilização das empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico.

Destaca-se ainda que, da própria análise das jurisprudências acima elencadas, isto é, do entendimento patente perante o Colendo Superior Tribunal de Justiça (STJ), é evidente que, pelo simples fato, da Instância Superior, sedimentar entendimento que, para que haja a responsabilização solidária tributária das empresas do mesmo grupo econômico (*por ilícito realizado por parte do grupo*), é imprescindível que seja caracterizada casuísticas descritas na norma (tais como, as disposições contidas no artigo 124 e 128, ambos do Código Tributário Nacional), nitidamente, está indiretamente demonstrando que o artigo 30, inciso IX da Lei de nº 8.212/91, **não pode ser aplicável restritivamente**, sendo certo que, deve haver uma junção do fato descrito à norma.

Em vista disto, é evidente que, para que haja a responsabilização solidária do grupo econômico (*exigência de exação existente em razão do ilícito praticado por*

⁴⁷ Recurso Especial de nº 1.079.203/SC (2008/0169698-2) – Ministra Eliana Calmon – Segunda Turma do C. Superior Tribunal de Justiça

parte do grupo), é necessário que exista as casuísticas elencadas no ordenamento jurídico (Código Tributário Nacional), sendo certo que, caso existam a prática de tais atos, haverá a responsabilização tributária do grupo econômico, conforme disposto no artigo 30, inciso IX da Lei de nº 8.212/91.

Nesse sentido, abaixo, quadro ilustrativo, que demonstra as casuísticas em que, praticadas/realizadas pelas pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, podem ensejar na responsabilidade solidária tributária das empresas do grupo. Vejamos:

Norma	Aplicabilidade aos GE	Fato lícito/ilícito	Situação aplicável	Jurisprudência
Art. 124, I, do CTN	Sim	Lícito	Interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária	Não há consenso no Judiciário sobre o que venha a ser "interesse comum" (prática comum do fato gerador, interesse econômico ou fraude). A norma é utilizada em casos de abuso de personalidade jurídica, desvio de finalidade, vinculação gerencial e coincidência de sócios e administradores, transferências de recursos para os integrantes do grupo, conluio, blindagem patrimonial, falta de capacidade operacional e confusão patrimonial
Art. 124, II, do CTN	Sim	Lícito	Participação conjunta na situação que constitua o fato gerador (observância do art. 128 do CTN para criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária)	Decisões determinam a participação na realização do fato gerador e afastam o simples pertencimento ao mesmo grupo econômico como fato suficiente à responsabilidade tributária
Art. 50 do Código Civil	Sim	Ilícito	Abuso de personalidade jurídica (desvio de finalidade e confusão patrimonial)	No Judiciário a norma é utilizada frequentemente, embora os requisitos objetivos não sejam apontados e devidamente comprovados para todas as sociedades que compõem o grupo econômico, subsumindo-se tudo a "confusão patrimonial". Com a edição da Lei da Liberdade Econômica (Lei 13.874/2019), espera-se que essa realidade mude. Art. 50 do CC é equivocadamente aplicado em vez do art. 133 do CTN (sucessão na aquisição de estabelecimento).
Art. 149, VII, do CTN	Sim	Ilícito	Dolo, fraude e simulação (simulação de existência de personalidade jurídica/grupo econômico irregular, conluio para obtenção de benefício fiscal, operações fictícias)	Raramente é utilizado (inclusive pelas Autoridades Lançadoras)

***Planilha reproduzida do livro: “Responsabilidade Tributária” FERRAGUT, Maria – fls. 223/224**

Portanto, considerando que, o fato das empresas possuírem um vínculo econômico/societário, por serem integrantes do mesmo grupo, não é condição capaz de considerar a responsabilidade tributária das pessoas jurídicas do grupo (*entendimento majoritário na doutrina, e, perante o C. Superior Tribunal de Justiça*), passará a demonstrar nos próximos sub-capítulos quais as casuísticas que de fato, ensejam na responsabilização do grupo econômico em sua integralidade.

6.1 COMPROVAÇÃO DO INTERESSE COMUM NO FATO GERADOR (DE FORMA DIRETA)

Conforme entendimento majoritário, discorrido no capítulo anterior, para que haja a imputação da responsabilidade solidária da integralidade das empresas pertencentes do mesmo grupo econômico (*relacionada a uma exação fiscal gerada em decorrência de ato, de apenas de parte das empresas do grupo*), não basta que estas possuam apenas vínculo societário/econômico, **é necessário que haja a observância de pressupostos legais e das limitações previstas no ordenamento jurídico, para que seja computada, de fato, a existência de responsabilidade tributária do grupo (em sua integralidade).**

Nesse contexto, inicialmente, cabe destacar as disposições contidas no artigo 128 do Código Tributário Nacional. Vejamos:

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

Da análise do artigo acima mencionado, têm-se que, para que seja atribuída a responsabilidade tributária a terceira pessoa (*no caso discutido neste presente trabalho, ao grupo econômico*), é imprescindível que este indivíduo (*in casu*, pessoa jurídica), **esteja diretamente vinculada ao fato gerador da obrigação tributária**.

Complementarmente, trazendo esta questão para responsabilidade solidária (*in casu*, para empresas pertencentes do mesmo grupo econômico), cabe pontuar que o vínculo no fato gerador descrito no artigo 128 do Código Tributário Nacional (*acima transcrito*), nos casos de solidariedade, se refere a eventual **interesse comum** (do terceiro responsável), no fato descrito à norma, sendo assim, destaca-se as disposições contidas no inciso I, do artigo 124 do Código Tributário, *in verbis*:

*“Art. 124. São solidariamente obrigadas:
I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.*

Da interpretação no sentido jurídico, é importante frisar a conceituação de “interesse comum”, mencionado na redação supra. Pois bem. Em outras palavras, o interesse comum mencionado no artigo, se refere, ao interesse que as empresas

integrantes do grupo econômico, possuem em relação ao fato jurídico (leia-se: fato gerador).

É evidente que as empresas integrantes de grupo econômico, possuem um interesse econômico comum, até porque, buscam lucratividade baseados nos seus objetos sociais. No entanto, o interesse comum, mencionado no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, em nada se assemelha ao interesse comum econômico existente entre as empresas do grupo.

Pelo contrário, o interesse comum mencionado, se refere, tão somente, ao interesse comum jurídico-tributário. Até porque, se a responsabilidade solidária, fosse atribuída a integralidade do grupo, apenas em razão do interesse econômico existente, não haveria necessidade do legislador trazer pressupostos legais/limitações para a caracterização da responsabilidade tributária, uma vez que, supostamente, o fato de ser um simples grupo, já atribuiria-se a responsabilidade aqui mencionada.

Inclusive, este ponto, foi esclarecido no tópico anterior, quando do apontamento das diretrizes trazidas no artigo 30, inciso IX, da Lei de nº 8.212/91, considerando que, o fato de ser integrante de um grupo econômico, não enseja, tão somente, a responsabilidade solidária da integralidade das empresas do grupo, sendo necessário a existência/prática de fatos descritos à norma.

Ou seja, o interesse comum econômico, não é diretriz capaz de estipular se haverá a responsabilização tributária ou não das empresas pertencentes ao grupo. Aliás, não é qualquer interesse comum que poderá ser utilizado para justificativa de eventual responsabilização tributária do grupo econômico. Vejamos entendimento de Maria Ferragut:

*“Assim, embora duas ou mais pessoas possam ter interesse na situação (comprador e vendedor têm interesse na compra e venda) isso não indica que seja interesse comum na situação. Poderá ser contraposto. **E apenas nos interessa o comum.***

Por outro lado, não há interesse jurídico quando os sujeitos compartilham somente outros fatos decorrentes da riqueza manifestada pelo fato típico (interesse econômico), o que não autoriza que se equipare interesse comum ao econômico”⁴⁸.

⁴⁸ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 54. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

Vejamos também, o entendimento de Rubens Gomes de Sousa, a respeito, *in verbis*:

*“São solidariamente obrigadas pelo crédito tributário as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, segundo prevê o art. 124, I, do CTN. **O interesse comum das pessoas não é revelado pelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas pelo interesse jurídico, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato gerador**”⁴⁹.*

Nesse diapasão, considerando que não é qualquer “interesse comum” que deve ser considerado para eventual responsabilidade solidária tributária do grupo econômico, é importante destacar que, o interesse comum disposto na redação do inciso I, do artigo 124 do Código Tributário Nacional, está relacionado a **atos lícitos**, praticados, que, demonstram interesse comum ao fato gerador.

Até porque, caso, eventualmente, seja necessário postular em juízo, demonstrando seus direitos e deveres, deve-se tratar de atos meramente lícitos, sendo certo que, havendo **atos ilícitos**, que, eventualmente, engloba um interesse comum do grupo econômico, essa responsabilização não será apurada mediante as disposições contidas do artigo 124 do Código Tributário Nacional, mas, por meio de outros pressupostos legais (por exemplo, artigo 50 do Código Civil).

O **interesse comum**, mencionado no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, se refere, tão somente, ao **interesse jurídico-tributário**, isto é, que a vinculação direta ao fato jurídico/fato gerador, que, quando praticado, ensejou na exação fiscal que eventualmente esteja sendo exigido. Vejamos entendimento do Colendo Superior Tribunal de Justiça, notadamente, quando da análise do Recurso Especial de nº 1.273.396/DF, *in verbis*:

*“(...) 1. Ao regular a solidariedade tributária, o art. 124 do CTN estabelece que o contribuinte e **o terceiro são obrigados ao respectivo pagamento do tributo quando há interesse comum entre eles, ou seja, quando um deles realiza conjuntamente com o outro a situação que constitui o fato gerador do tributo (inciso I)**, ou por expressa disposição de lei (inciso II). Esse dispositivo legal dá efetividade ao comando do art. 146, I da Carta Magna, segundo o qual somente a Lei Complementar, nesta hipótese, o CTN, tem a potestade de instituir, alterar ou modificar qualquer elemento componente da obrigação tributária. Isso quer dizer que qualquer regra jurídica que não detenha hierarquia complementar não tem a força de alterar esse quadro. 2. **Somente se estabelece o nexo entre os devedores da prestação tributária originária, quando todos os partícipes contribuem para a***

⁴⁹ SOUZA, Rubens Gomes. Compêndio de Legislação Tributária. p. 67. 3ª Edição. Edições Financeiras.

realização de uma situação que constitui fato gerador da exação, ou seja, que a hajam praticado conjuntamente. Esta é a melhor inteligência do art. 124, I do CTN, pois, se assim não for, poderá a solidariedade tributária ser identificada em qualquer relação jurídica contratual, por exemplo, o que conduziria à inaceitável conclusão de universalidade da corresponsabilidade tributária. (...)
 5. O interesse comum, como requisito da corresponsabilidade tributária, envolve, necessariamente, a atuação de mais de uma pessoa na situação de conformação do fato gerador do tributo. Não se trata, portanto, da ulterior fruição comum ou igualitária por mais de uma pessoa dos resultados ou dos proveitos da atividade produtora do aumento de renda dela decorrente. Trata-se, na verdade, de atuação simultânea e conjunta de mais de uma pessoa na anterior situação configuradora do próprio fato gerador. Se assim não fosse, qualquer indivíduo, que auferisse alguma benesse do percebente da renda, poderia ser designado corresponsável tributário”.

Não fosse o bastante, vejamos entendimento do Professor Paulo de Barros, a respeito da conceituação do “interesse comum”, mencionado no inciso I, do artigo 124 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“O interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inc. I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores”⁵⁰.

“Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se apenas entre os sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador”⁵¹.

Ainda neste sentido, vejamos o entendimento de Maria Ferragut, e, Kiyoshi Harada, a respeito:

“Há interesse comum quando os direitos e deveres forem compartilhados entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada, subjacente ao fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto da situação.

Nesse sentido, é preciso que todos os devedores compartilhem a situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária (principal ou acessória, nos termos do art. 113 do CTN), de forma que o interesse decorra de uma relação jurídica da qual o sujeito de direito seja parte integrante, que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitime a postular em juízo em defesa do seu interesse. Com isso, a situação realizada por uma pessoa é capaz de gerar os mesmos direitos e obrigações para a outra.

Sendo este o contexto normativo no qual está inserida a expressão “interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal”, entendemos que a solidariedade com fundamento no inciso I do art. 124 do CTN somente pode ser atribuída àqueles sujeitos que tenham interesse jurídico no

⁵⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. p.346. 30ª Edição. Saraiva. 2019.

⁵¹ CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. p.347. 30ª Edição. Saraiva. 2019.

fato descrito no antecedente da regra-matriz de incidência (auferir renda, prestar serviços, obter receita)”⁵².

“Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas”⁵³

Partindo dessas premissas, caso a autoridade administrativa, identifique, que, de fato as demais empresas do grupo econômico, **possuam interesse comum jurídico-tributário no fato gerador**, é possível que haja o redirecionamento da dívida, para integralidade das empresas do grupo, nos termos do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, do contrário, o redirecionamento do crédito tributário será indevido.

Não fosse o bastante, cabe também, fazer uma análise do inciso II do artigo 124 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

“Art. 124- São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei”.

Antes de trazer as argumentações jurídicos-tributários, a respeito da interpretação do artigo acima citado, se faz necessário trazer à baila, o artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal do Brasil, bem como, o artigo 128 do Código Tributário Nacional. Vejamos:

“Art. 146. Cabe à lei complementar: (...)

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

*a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e **contribuintes**”;*

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

⁵² FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 53 e 56. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

⁵³ HARADA, Kiyoshi. "Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador"

Numa análise jurídica dos artigos acima mencionados, têm-se, primeiramente que, consoante disposto na Carta Magna, cabe à **Lei Complementar** dispor a respeito de contribuinte, isto é, sujeição passiva, em matéria de legislação tributária.

Por seu turno, o artigo do Código Tributário Nacional, dispõe que, para que haja a responsabilização à terceira pessoa, **deve estar vinculado ao fato gerador da obrigação**.

Trazendo a interpretação jurídica desses artigos, para uma análise do inciso II, do artigo 124 do Código Tributário Nacional, é possível identificar que, ***“as pessoas expressamente designadas por lei”***, mencionadas neste inciso, se refere tão somente a possibilidade de redirecionamento do crédito tributário a eventuais responsáveis tributários descritos no próprio Código Tributário Nacional (Lei Complementar de nº 5.172).

Isto porque, conforme descrito na Carta Magna, apenas Lei Complementar, poderá discorrer acerca da matéria tributária, notadamente, em relação a sujeição passiva (identificação de contribuinte e/ou responsável tributário), sendo assim, o Código Tributário Nacional, tendo sido recepcionado como Lei Complementar, este, é o instrumento jurídico utilizado para discorrer sobre responsabilidade tributária.

Neste ponto, subtede-se que, o inciso II, do artigo 124 do Código Tributário Nacional, faz correlação aos artigos 129 a 138, que, dispõe acerca das responsabilidades tributárias por **sucedores, terceiros e infrações**.

Em vista disto, cabe pontuar ainda que, o inciso II do artigo 124 do Código Tributário Nacional, também acaba por ser interpretado em **junção** com as disposições contidas no artigo 128 do Código Tributário Nacional.

Isto porque, as pessoas designadas por lei, notadamente, as dispostas nos artigos 129 a 138, estão vinculadas ao fato gerador, ainda que indiretamente. Mas, tais artigos, não se referem a responsabilidade tributária do grupo econômico.

Desta feita, nos casos de responsabilidade tributária **do grupo econômico**, relacionado ao inciso II do artigo 124 do Código Tributário Nacional, se faz necessário relacionar a junção do artigo 128 do Código Tributário Nacional (Lei Complementar que dispõe acerca de responsabilidade tributária), em conjunto com o

artigo 30, inciso IX, da Lei de nº 8.212 de 1991 (Lei ordinária, que dispõe sobre a responsabilidade tributária do grupo econômico).

Pois bem. Em que pese, o artigo 30, inciso IX, da Lei de nº 8.212 de 1991, faça menção a possibilidade de redirecionamento do grupo econômico (em sua integralidade), como responsáveis tributários, pelo simples fato da existência um vínculo societário/econômico, é certo que, este artigo terá efetividade, apenas, **atrelado a um dispositivo de lei complementar**.

Ou seja, para que o grupo econômico (que está previsto em lei, conforme mencionado no inciso II, do artigo 124 do Código Tributário Nacional), seja responsabilizado solidariamente (artigo 30, inciso IX, da Lei de nº 8.212/91), não basta que seja um grupo, mas, que tenha o interesse comum (art. 124, I, CTN) e/ou esteja vinculado ao fato gerador (art. 128 CTN).

O que significa dizer que, para utilização do inciso II, do artigo 124 do Código Tributário Nacional, como parâmetro para responsabilidade solidária do grupo econômico, haveria a junção do artigo 128 do Código Tributário Nacional e do artigo 30, inciso IX, da Lei 8.212 de 1991, considerando que, conforme disposto no artigo 146, inciso III, alínea “a” da Carta Magna, apenas lei complementar poderá discorrer sobre responsabilidade tributária.

Assim, o artigo 30, inciso IX, da Lei de nº 8.212 de 1991, não pode ser aplicado restritivamente, uma vez que não se trata de lei complementar, mas, pode ser aplicado com junção a dispositivo de lei complementar, *in casu*, do Código Tributário Nacional.

É necessário pontuar que, parte da doutrina, entende que o artigo 30, inciso IX da Lei de nº 8.212 de 1991, não é formalmente constitucional, uma vez que, conforme disposto no artigo 146, inciso III, alínea “a” da Carta Magna, apenas lei complementar poderá discorrer sobre sujeição passiva em matéria tributária.

No entanto, outra parte da doutrina, entende que, este artigo não é formalmente inconstitucional, uma vez que, poderá ser aplicada em conjunto com dispositivo de Lei Complementar (*in casu*, *Código Tributário Nacional*). Vejamos o que Maria Ferragut, discorre a respeito:

“Somos adeptos dessa segunda corrente. O art. 146, III, da CF exige tão somente que as normas gerais que tratem de sujeição passiva em matéria tributária sejam fixadas por lei complementar; deixando margem de regulamentação para que lei ordinária venha a dispor acerca das regras específicas sobre a definição dos contribuintes e das hipóteses de responsabilidade tributária, desde que não colida com princípios constitucionais e com as normas constantes do CTN (arts.128, 134 e 135, esses dois últimos não aplicáveis aos grupos econômicos, por dizerem respeito à corresponsabilidade de pessoas físicas). Portanto, o art. 30, IX, da Lei 8.212/91 não é formalmente inconstitucional”⁵⁴.

Desta feita, conforme demonstrado, para que haja o redirecionamento do feito, isto é, o redirecionamento da dívida de uma determinada pessoa jurídica, para todas as empresas pertencentes do grupo econômico, é imprescindível que haja a observância das disposições contidas no artigo 124, incisos I e II do Código Tributário Nacional, que, demonstra as casuísticas dessa eventual responsabilização.

O que significa dizer que, pela análise perfunctória deste capítulo, é possível constatar que, **não basta que haja um grupo econômico**, vai muito mais além de qualquer vínculo societário/econômico. É necessário que haja a comprovação por parte da autoridade administrativa, que, há interesse comum entre as pessoas jurídicas no fato jurídico (interesse jurídico), bem como, que tal previsão de responsabilização esteja previsto na legislação vigente.

Deste modo, havendo a comprovação por parte da autoridade administrativa (ônus está a cargo dela, considerando que, esta, análise sujeito passivo da obrigação), que houve interesse comum (jurídico) entre as empresas pertencentes do mesmo grupo, e/ou vinculação ao fato gerador, cumulado com a disposição de lei, que, indica a responsabilização do grupo econômico, é possível que haja a responsabilidade solidária do grupo econômico em sua integralidade, identificando então, o sujeito passivo da relação jurídica tributária, nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional. Vejamos o que diz Maria Ferragut:

*“Se a regra-matriz de incidência tributária, combinada com as regras de responsabilidade, indicam pluralidade de devedores unidos pelo laço da solidariedade para o caso concreto, e há um enunciado expresso determinando a correta indicação do sujeito passivo no lançamento, **a Autoridade Fiscal deve expedir norma***

⁵⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 228. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

individual e concreta indicando todas essas pessoas, sob pena de restar viciado o ato de posituação⁵⁵.

Cabe pontuar ainda que, as casuísticas descritas no artigo 124, inciso I e II, do Código Tributário Nacional, se referem a responsabilidade solidária por **ato lícitos**, sendo certo que, nos casos de atos ilícitos, praticados por parte das empresas do grupo econômico, poderá ser identificada, isto é, haverá o redirecionamento da responsabilidade tributária, por outro instrumento jurídico-tributário. Conforme passará a expor no próximo sub-capítulo.

6.2 COMPROVAÇÃO DO INTERESSE COMUM NO FATO GERADOR (DE FORMA REFLEXA)

Conforme destacado no capítulo anterior, é possível a responsabilização solidária tributária das empresas pertencentes do mesmo grupo econômico (*em sua integralidade*), em situações em que haja a prática de **atos lícitos**, casuísticas estas, elencadas no artigo 128 do Código Tributário Nacional, bem como, no artigo 124, incisos I e II, do Código Tributário Nacional.

Conquanto, existem determinados cenários no ordenamento jurídico pátrio, que, em detrimento da prática de determinados **atos ilícitos**, ensejam, de **forma reflexa**, a comprovação do “interesse comum”, e, por conseguinte, a responsabilização tributária do grupo econômico (*em sua integralidade*).

Dito isto, destaca-se que, há **duas** vertentes a respeito de práticas de atos **ilícitos**, que, resultam na responsabilização do grupo econômico por determinado débito tributário.

O primeiro cenário, consiste na casuística elencada no artigo 149, inciso VII, do Código Tributário Nacional, veja-se:

“Art. 149 - O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação”.

⁵⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 61. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

O artigo supramencionado, é utilizado como justificativa jurídica, para a responsabilização tributária, nos casos em que, fora constatado a existência de grupo econômico **irregular**.

Dito isto, destaca-se que, o grupo econômico irregular, consiste nos casos em que, **formalmente**, há suposta existência de um grupo econômico (**diversas** empresas), mas, na **realidade fática**, há apenas uma simulação de grupo econômico, e, por conseguinte, uma simulação de autonomia jurídica entre essas “empresas”.

Melhor explicando, inexistente um grupo econômico, na realidade se trata de uma única sociedade empresária, mas que, formalmente, simula-se um grupo, para obtenção de algum benefício fiscal. Ou seja, dissimulam a existência de uma **única e real** pessoa jurídica, se trata de uma aparência “de um grupo econômico”, mas, na verdade, nem de um grupo se trata.

Veja-se o entendimento de Maria Ferragut a respeito, *in verbis*:

*“Recorrentemente são considerados integrantes de um mesmo grupo econômico sociedades sobre as quais paira a acusação de inexistência de autonomia patrimonial, operacional e laboral. Nesses casos, em que a separação societária é meramente formal e a **simulação da autonomia e comprovada, as sociedades juridicamente distintas são, na verdade, uma só. E justamente por isso, elas não poderiam ser consideradas integrantes de um grupo econômico de fato, pois, para tanto, é necessário que tenha ao menos duas sociedades efetivamente existentes e unidade de direção** (...)”*

***Quando estivermos diante de simulação de autonomia jurídica, é fundamental que se considere não se tratar de um grupo econômico**, e tampouco ser possível exigir que se comprove o interesse comum”⁵⁶.*

Não fosse o bastante, destaca-se trecho da redação do Parecer Normativo de nº 04 de 10 de dezembro de 2018, veja-se:

*“O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; **esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados**. Contudo,*

⁵⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 218 e 232. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020

*não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica*⁵⁷.

O que significa dizer que, neste cenário hipotético, não há um grupo econômico de fato, existe apenas, uma simulação de grupo econômico, bem como, de autonomia da pessoa jurídica, e, por este motivo, uma vez que haja esta comprovação (*de simulação*), a sociedade efetivamente existente será responsabilizada tributariamente pelos débitos da sociedade empresária “fictícia”, nos termos do artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional.

Cabe ponderar que, não implicará em afronta ao princípio da autonomia jurídica (dissertada no capítulo 04, deste trabalho), considerando que, neste caso, inexistente autonomia jurídica, uma vez que, sequer, existe um grupo econômico, todo o cenário se tratou de uma simulação.

Por seu turno, o segundo cenário, que, quando da prática de determinado ato ilícito, enseja na responsabilização do grupo econômico, se trata, tão somente, nas situações em que, haja a comprovação de abuso de poder, isto é, desvio de finalidade e/ou confusão patrimonial existente entre as empresas pertencentes do mesmo grupo econômico.

Nesta situação, nos termos do artigo 50 do Código Civil, haverá a instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, de modo que, será possível a responsabilização solidária/patrimonial, das empresas pertencentes do mesmo grupo econômico, ante a comprovação das casuísticas elencadas no artigo infraconstitucional mencionado. Veja-se o que Maria Ferragut disserta a respeito, *in verbis*:

*“Embora não seja hipótese de responsabilidade tributária propriamente dita, e sim responsabilidade patrimonial, é com fundamento neste enunciado que recorrentemente se busca permissão para desconsiderar os contornos dos atos jurídicos praticados, atingindo-se indistintamente os bens particulares das empresas que compõem o grupo. Ignora-se apenas provisoriamente a separação societária, tratando o patrimônio como uma unidade para fins de satisfazer as obrigações contraídas, de forma a estender os efeitos de certas e determinadas relações jurídicas aos bens das demais sociedades”*⁵⁸.

⁵⁷ Parecer Normativo de nº 4, de 10 de dezembro de 2018

⁵⁸ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 230. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020

Desta feita, ao segundo cenário elencado, notadamente, com relação a possibilidade de responsabilização tributária do grupo econômico, com base no artigo 50 do Código Civil, se faz necessário elucidar acerca **do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica**. Conforme passará a expor no próximo capítulo.

6.2.1 INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Conforme disposto no capítulo anterior (*“Comprovação do Interesse Comum no Fato Gerador – De Forma Reflexa”*), existem determinados **atos ilícitos**, que, quando praticados pela pessoa jurídica, podem ensejar na responsabilidade tributária do grupo econômico (em sua integralidade), sendo certo que, uma dessas situações, engloba-se nos casos de instauração de **Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (*disregard doctrine*)**.

Preliminarmente, se faz necessário elucubrar que, existem algumas “modalidades” de desconsideração de personalidade jurídica, sendo elas, direta, inversa e/ou expansiva.

Os casos de desconsideração da personalidade jurídica **direta**, tem como âmago, quando os sócios e/ou pessoas jurídicas (integrantes do grupo econômico), acabam por serem responsabilizados por débito da pessoa jurídica (devedora principal).

Ou seja, os sócios e/ou pessoas jurídicas acabam por ter seu patrimônio prejudicado, para, satisfação do crédito tributário de determinada sociedade. Cabe pontuar que, esta modalidade, é geralmente a mais “aplicada”.

No tocante, a desconsideração da personalidade jurídica **inversa**, se refere aos casos em que a pessoa jurídica, acaba sendo responsabilizada por atos praticados pelos sócios/administradores.

Não fosse o bastante, a desconsideração da personalidade jurídica **extensiva**, está relacionada as situações em que, os **sócios ocultos**, também serão responsabilizados (*e não apenas os sócios formais*), pelos débitos de determinada pessoa jurídica.

Partindo dessas premissas, cabe destacar que, o cerne em discussão no presente trabalho, se refere a desconconsideração da personalidade jurídica **direta**, que se refere a possibilidade das empresas pertencentes do mesmo grupo econômico (*in casu*), serem responsabilizadas por débito de uma sociedade integrante do grupo.

Vejamos o entendimento de Maria Ferragut, acerca das “modalidades” de desconconsideração de personalidade jurídica, *in verbis*:

“Na desconconsideração direta, responsabiliza-se o sócio pessoa física ou jurídica por débitos da pessoa jurídica. É a hipótese mais comum de responsabilização. Já na inversa, responsabiliza-se a pessoa jurídica por obrigações do sócio ou administrador, revelando-se em instrumento hábil para combater a dilapidação patrimonial, prática de transferência de bens para pessoas jurídicas sobre as quais o devedor detém controle. (...) Por fim, a desconconsideração poderá ser expansiva, hipótese que visa a alcançar não apenas os sócios formais da devedora, mas também os ocultos”⁵⁹.

Dito isto, cabe ponderar que, nos casos de desconconsideração de personalidade jurídica **direta** as empresas pertencentes do mesmo grupo econômico da sociedade empresária (devedora principal), terá a autonomia patrimonial-econômica prejudicada, considerando que, tais empresas obterão consequência econômicas-tributárias, que deveriam ser imputadas apenas à sociedade devedora. Vejamos entendimento de Maria Ferragut a respeito:

*“Embora não seja hipótese de responsabilidade tributária propriamente dita, e sim responsabilidade patrimonial, **é com fundamento neste enunciado que recorrentemente se busca permissão para desconsiderar os contornos dos atos jurídicos praticados, atingindo-se indistintamente os bens particulares das empresas que compõem o grupo.** Ignora-se apenas provisoriamente a separação societária, tratando o patrimônio como uma unidade para fins de satisfazer as obrigações contraídas, de forma a estender os efeitos de certas e determinadas relações jurídicas aos bens das demais sociedades”⁶⁰.*

Cabe pontuar que, a desconconsideração da personalidade jurídica nesses casos, não visa invalidar a sociedade empresária – *grupo econômico* (em um todo), o objetivo principal, é a satisfação do crédito tributário que está sendo exigido para devedora principal.

O que significa dizer que, as empresas integrantes do mesmo grupo econômico, que serão responsabilizadas por débito da devedora principal (integrante

⁵⁹ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 194, 195 e 196. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020

⁶⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 230. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

do grupo econômico), permanecerão existindo, e, em regular prosseguimento com seus demais atos. A questão ficará centralizada, no ato que foi praticado, que, ensejou na responsabilização integral do grupo econômico.

Nesse sentido, é possível constatar que, a desconsideração da personalidade jurídica, pode ser relativizada, uma vez que, a responsabilidade patrimonial, recairá para as empresas pertencentes do mesmo grupo econômico relativo a determinação situação/débito em aberto da devedora principal, sendo certo que, os demais atos que, estejam devidamente regulares, e, que, não estejam elencados dentro desta determinada situação, permanecerão regulares.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, cabe ponderar que, nos casos de desconsideração da personalidade jurídica, **não basta que haja apenas, a inadimplência pela devedora principal**, ou que, por exemplo, exista interesse comum no fato gerador, conforme descrito no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional (*responsabilização solidária para atos lícitos*), e, até mesmo, seja configurada eventual dissolução irregular.

Neste caso em questão, é imprescindível que as empresas tenham incorridos em determinadas situações que, ensejam no Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica. Vejamos entendimento do Colendo Superior Tribunal de Justiça (STJ), a respeito:

*“RECURSO ESPECIAL. DIREITO CIVIL E PROCESSUAL CIVIL. AÇÃO DEMARCATÓRIA. PRESCRIÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. REVISÃO DO JULGADO. IMPOSSIBILIDADE. INCIDÊNCIA DO ENUNCIADO N.º 7/STJ. 1. Controvérsia estabelecida em sede de cumprimento de sentença prolatada em ação demarcatória, determinando a restituição de área de 2.200 alqueires, convertida em perdas e danos, face ao reconhecimento da impossibilidade de entrega do imóvel demarcado, em torno da ocorrência de prescrição e da presença dos requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica da empresa demandada. 2. Conforme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, na desconsideração da personalidade jurídica não incidem os prazos prescricionais previstos para os casos de retirada de sócio da sociedade (arts. 1003, 1.032 e 1.057 do Código Civil). **3. A desconsideração da personalidade jurídica constitui medida de caráter excepcional que somente pode ser decretada após a análise, no caso concreto, da existência de vícios que configurem abuso de direito, caracterizado por desvio de finalidade ou confusão patrimonial, requisitos que não se presumem em casos de dissolução irregular ou de insolvência.** Precedentes. 4. Reconhecimento pelo acórdão recorrido dos requisitos para a desconsideração da personalidade jurídica, tendo em vista o esvaziamento do patrimônio da empresa G. Lunardelli com sua cisão, tendo tal fato ocorrido com a participação do recorrente, além da expressa previsão no protocolo de cisão da existência da ação demarcatória e a assunção de responsabilidade pelo resultado da demanda. 5. Rever os fundamentos do acórdão*

*recorrido relativos à análise dos requisitos autorizadores importaria necessariamente no reexame de provas, o que é defeso nesta fase recursal ante o óbice do Enunciado n. 7/STJ. 6. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO”. (RESP de nº 1.816.794/PR – Terceira Turma - Decisão de **01/07/2020**)*

Deste modo, cabe, trazer detidamente, as casuísticas, que ensejam na Instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, notadamente, as disposições contidas no artigo 50 do Código Civil. Vejamos.

Pois bem. Para que haja, a Instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, é imprescindível que haja o preenchimento dos requisitos dispostos no artigo 50 do Código Civil, notadamente, o abuso da personalidade jurídica (ocasionada pelo desvio de finalidade e confusão patrimonial). Vejamos:

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

Da análise perfunctória do artigo supracitado, cabe, conceituar que, “desvio de finalidade”, ocorre nos casos em que, determinada pessoa jurídica, tem por objetivo lesar os seus credores, e, por seu turno, “confusão patrimonial”, ocorre na ausência de identificação dos limites de patrimônio entre as empresas pertencentes do mesmo grupo econômico.

O que significa dizer que, uma vez comprovado que, houve desvio de finalidade, bem como que, há uma confusão patrimonial, as empresas integrantes do mesmo grupo econômico, podem ser responsabilizadas por débito da devedora principal. Cabe destacar que, é necessária a **comprovação** da prática de tais atos ilícitos, para que, resulte na Instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, e, por consequência, resulte em efetiva responsabilização do grupo econômico (em sua integralidade).

Vejamos o que Maria Ferragut, dispõe acerca da conceituação de “desvio de finalidade” e “confusão patrimonial, *in verbis*:

*“No que diz respeito às condições materiais para a aplicação da desconsideração, temos que deverá ser comprovado o abuso de personalidade, assim definido pelo cometimento de desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Para o Código Civil, **desvio de finalidade é a utilização doloso (e não meramente culposa) da pessoa jurídica, com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza. Não consiste na mudança de atuação***

original ou expansão. No desvio de finalidade, a infração pode coincidir com as materialidades previstas no art. 135 do CTN, mas a autoria é diversa: no CTN, temos o administrador pessoa física, responsável tributário que agiu de forma ilícita na gestão da sociedade, ao passo que no Código Civil temos infrações praticadas por pessoas jurídicas (ainda que por meio de pessoas físicas), notadamente as que compõem grupos econômicos. Já a confusão patrimonial consiste na impossibilidade de fixação de limite entre os patrimônios da pessoa jurídica e o dos sócios e acionistas, tamanha a mistura (confusão) que se estabelece entre ambos. Trata-se da concepção objetiva da desconconsideração, que não toma como premissa a fraude e o abuso, de caráter eminentemente subjetivo e de difícil comprovação. A prova, na confusão patrimonial, tende a ser mais simples e objetiva”⁶¹.

Conforme o artigo 50 do Código Civil disserta, para que haja a desconconsideração da personalidade jurídica, é imprescindível que haja “desvio de finalidade” e, “confusão patrimonial”, sendo certo que, tais atos devem ser efetivamente **comprovados**.

Isto é, não basta que seja um mero grupo econômico, para que, eventualmente, obtenha a desconconsideração da personalidade jurídica, e, por consequência da responsabilidade patrimonial de todas as empresas do grupo econômico, em face de determinada obrigação tributária, é **imprescindível** a existência das casuísticas elencadas no artigo acima citado. Veja-se as disposições do §4º do artigo 50 do Código Civil, *in verbis*:

“Art. 50 - §4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconconsideração da personalidade da pessoa jurídica”.

O que significa dizer que, poderá resultar na instauração do Incidente de Desconconsideração de Personalidade Jurídica, apenas os casos em que tiver sido comprovado que as pessoas jurídicas preencheram os requisitos acima mencionados, de modo que, **esta medida é estritamente excepcional**.

Tanto isso procede que, o artigo 134, §4º do Código de Processo Civil, discorre justamente a respeito das formalidades da instauração do Incidente de Desconconsideração da Personalidade jurídica, destacando que, **o requerimento deve comprovar o preenchimento legal de todos os pressupostos que ensejou o pedido de desconconsideração da personalidade jurídica**. Vejamos:

⁶¹ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 199. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

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

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

Conforme já dito, não basta que haja o mero inadimplemento, para que seja instaurado o Incidente de Desconconsideração de Personalidade Jurídica, ou então, que tenha tido a mera dissolução da sociedade empresária.

Em verdade, para que seja instaurado o incidente, e, possivelmente, o grupo econômico seja devidamente responsabilizado, é necessário que, haja a comprovação de que houve “desvio de finalidade” e, “confusão patrimonial”, do contrário, **sequer, haverá a instauração do incidente, e, por consequência, evidente que não haverá a responsabilização do grupo econômico nessas situações**. Vejamos algumas decisões neste sentido:

PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. ART. 50, CC. AUSÊNCIA DE ELEMENTOS QUE INDIQUEM CONFUSÃO PATRIMONIAL OU GESTÃO FRAUDULENTA. REDIRECIONAMENTO DO FEITO PARA OUTRA PESSOA JURÍDICA. DESCABIMENTO. 1. Admite-se a desconconsideração da personalidade jurídica nas hipóteses em que configurado o mau uso da sociedade pelos sócios, os quais, desviando-a de suas finalidades, fazem dela instrumento para fraudar a lei ou subtrair-se de obrigação definida contratualmente, com o intuito de obter vantagens, em detrimento de terceiros (CC, art. 50). Para ter cabimento a desconconsideração, há de ser feita análise de cada caso concreto, devendo emergir do contexto probatório, no mínimo, situação que aponte para a ocorrência de aparente ilicitude no ato praticado. 2. O E. Superior Tribunal de Justiça orienta-se no sentido de admitir a desconconsideração da pessoa jurídica, conforme dispõe o art. 50 do CC, em se tratando de grupo econômico, desde que observado o conjunto fático probatório existente, considerando-se as hipóteses em que se visualiza a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores. (STJ, 3ª Turma, RMS 12872/SP, Rel. Min. Nancy Andrighi, DJ 16/12/2002) 3. Portanto, para que seja autorizado o redirecionamento da execução fiscal contra terceiros, sejam pessoas jurídicas ou físicas, faz-se necessária a existência de indícios, ainda que mínimos, a indicar a ocorrência de fraude ou conluio, abuso de personalidade jurídica, confusão patrimonial ou mesmo dilapidação dos bens que compõem o ativo mercantil com o intuito de evitar o pagamento de tributos. 4. As circunstâncias indicadas, quais sejam, de as empresas inicialmente possuírem o mesmo quadro societário e de exercerem atividades similares, por si só, não se mostram suficientes para caracterizar a formação de grupo econômico de fato. 5. Nessa seara, sem outros elementos que possam indicar a confusão ou desvio patrimonial, a gestão fraudulenta ou atos de má-fé, tais informações, de per si, não bastam para o reconhecimento do grupo econômico e responsabilização da pessoa jurídica indicada. 6. Agravo de instrumento improvido. (TRF3 – Processo de nº 5017713-48.2018.4.03.0000 – Julgado em 15 de abril de 2019)

AGRAVO INTERNO. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. EXECUÇÃO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. REQUISITOS. DISSOLUÇÃO IRREGULAR E AUSÊNCIA DE BENS PENHORÁVEIS.

INSUFICIÊNCIA. CONCLUSÃO EM CONFORMIDADE COM PRECEDENTE ESPECÍFICO DA SEGUNDA SEÇÃO. 1. Esta Corte Superior firmou seu posicionamento no sentido de que a irregularidade no encerramento das atividades ou dissolução da sociedade não é causa suficiente para a desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do artigo 50 do Código Civil, **devendo ser demonstrada a ocorrência de caso extremo, como a utilização da pessoa jurídica para fins fraudulentos (desvio de finalidade institucional ou confusão patrimonial).**

2. Conclusão do acórdão embargado em conformidade com a orientação firmada pela Segunda Seção no julgamento do EREsp 1.306.553/SC. 3. Agravo interno a que se nega provimento. (AgInt nos EAREsp 960926/SP – Julgado em 09/08/2017)

AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ARTIGO 50 DO CC. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. REQUISITOS. ENCERRAMENTO DAS ATIVIDADES OU DISSOLUÇÃO IRREGULARES DA SOCIEDADE. INSUFICIÊNCIA. DESVIO DE FINALIDADE OU CONFUSÃO PATRIMONIAL. DOLO. NECESSIDADE. INTERPRETAÇÃO RESTRITIVA. ACOLHIMENTO. 1. "Tratando-se de regra de exceção, de restrição ao princípio da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, a interpretação que melhor se coaduna com o art. 50 do Código Civil é a que relega sua aplicação a casos extremos, em que a pessoa jurídica tenha sido instrumento para fins fraudulentos, configurado mediante o desvio da finalidade institucional ou a confusão patrimonial", **desse modo, o "encerramento das atividades ou dissolução, ainda que irregulares, da sociedade não são causas, por si só, para a desconsideração da personalidade jurídica, nos termos do Código Civil."** (EREsp 1.306.553/SC, Relatora Ministra Maria Isabel Gallotti, Segunda Seção, julgado em 10/12/2014, DJe 12/12/2014) 2. Agravo interno a que se nega provimento. (AgInt nos EDcl no AREsp 148408/SP – Julgamento em 01/12/2016)

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. RESPONSABILIDADE. SÓCIO. MINORITÁRIO. AFASTAMENTO. POSSIBILIDADE. DECISÃO MANTIDA POR SEUS PRÓPRIOS FUNDAMENTOS. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. **1. O instituto da desconsideração da personalidade jurídica pode ser conceituado como sendo a superação temporária da autonomia patrimonial da pessoa jurídica com o objetivo de, mediante a constrição do patrimônio de seus sócios ou administradores, alcançar o adimplemento de dívidas assumidas pela sociedade. 2. "O artigo 50 do Código Civil de 2002 exige dois requisitos, com ênfase para o primeiro, objetivo, consistente na inexistência de bens no ativo patrimonial da empresa suficientes à satisfação do débito e o segundo, subjetivo, evidenciado na colocação dos bens suscetíveis à execução no patrimônio particular do sócio - no caso, sócio-gerente controlador das atividades da empresa devedora."** (REsp n. 1.141.447/SP, Rel. Ministro Sidnei Beneti, DJe 5/4/2011) 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AREsp 621926/RJ)

Ainda neste sentido, vejamos entendimento de Maria Ferragut, *in verbis*:

"Portanto, para que seja autorizada a desconsideração da personalidade jurídica de grupos econômicos, faz-se necessário ao menos a comprovação de existência de indícios que indiquem a ocorrência de fraude ou conluio, desvio de finalidade, abuso de personalidade jurídica, confusão patrimonial ou dilapidação de bens"

*que compõem o ativo mercantil, com o intuito de evitar o pagamento de tributos*⁶².

Portanto, consoante as determinações do artigo 50 do Código Civil, combinado com o §4º, do artigo 134 do Código de Processo Civil, evidente que, para instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, para, eventualmente, responsabilizar as empresas pertencentes do mesmo grupo econômico, relativo a débito da sociedade devedor principal (empresa do grupo), é imprescindível, que haja a **comprovação** de que houve abuso da personalidade jurídica (ocasionada pelo desvio de finalidade e confusão patrimonial), sendo certo que, na ausência de tal comprovação, sequer, haverá a instauração do incidente, tampouco, eventual responsabilização do grupo sob essa justificativa.

⁶² FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 232. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

7. PRINCÍPIO DO CONTRADITÓRIO E DA AMPLA DEFESA

Preliminarmente, se faz necessário elucidar que, o contraditório, aqui discutido, está devidamente relacionado ao direito da parte (*in casu*, do sujeito passivo – responsável tributário) ter conhecimento das argumentações trazidas pelo Ente Tributante a seu respeito, para que este, possa apresentar defesa (seja no âmbito administrativo e/ou âmbito judicial).

Por seu turno, a ampla defesa, se refere a garantia constitucional, que o sujeito passivo possui, em apresentar suas alegações (manifestações, recursos e/ou requerimentos) a fim de afastar eventual argumentação trazida a seu respeito.

Dito isto, cabe pontuar que, estas questões “contraditório e ampla defesa”, são garantias/princípios constitucionais disponibilizadas aos cidadãos (no caso aqui discutido, ao sujeito passivo – responsável tributário), de forma a viabilizar a possibilidade de defesa (seja na seara administrativa e/ou judicial), a fim de vedar qualquer tipo de cerceamento de defesa que venha ocorrer em determinada situação. Nesse sentido, cumpre trazer à baila, o artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal do Brasil, *in verbis*:

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

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

Ratificando esta questão, acerca do princípio do contraditório e da ampla defesa, isto é, que o sujeito passivo, deve ser previamente ouvido e, ter conhecimento, acerca de eventuais alegações que vierem a ser feitas a seu respeito, cumpre destacar também, as disposições contidas no artigo 9º e 10º, ambos do Código de Processo Civil, *in verbis*:

*Art. 9º Não se proferirá decisão contra uma das **partes sem que ela seja previamente ouvida.***

*Art. 10. O juiz não pode decidir, em grau algum de jurisdição, **com base em fundamento a respeito do qual não se tenha dado às partes oportunidade de se manifestar,** ainda que se trate de matéria sobre a qual deva decidir de ofício.*

Complementarmente, cabe pontuar que, parte da doutrina, entende que, o princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa, está atrelado ao princípio do devido processo legal (artigo 5º, inciso LIV da Constituição Federal do Brasil), uma vez que, este princípio, possui como âmago evitar que, determinada decisão administrativa/judicial ocorra de maneira arbitrária, isto é, sem participação da parte (in casu, do sujeito passivo – responsável tributário).

Nesse sentido, vejamos entendimento de Maria Ferragut, *in verbis*:

*“Os direitos à ampla defesa e a contraditório são manifestações do princípio do devido processo legal, previsto no art. 5º, inciso LV, da Constituição. O contraditório tem íntima ligação com o princípio da igualdade das partes, e se traduz de duas formas: por um lado, pela necessidade de dar conhecimento da existência da ação e de todos os atos do processo às partes e, de outro, pela possibilidade de as partes reagirem aos atos que lhes forem desfavoráveis, **ou seja, os litigantes têm direito de deduzir pretensões e defesa, em suma, direito de serem ouvidos paritariamente no processo em todos os seus termos**”⁶³.*

Feitos esses esclarecimentos iniciais, ressalta-se que, conforme já discutido em capítulo deste trabalho, compete, privativamente à autoridade administrativa, no ato do lançamento do crédito tributário, identificar o sujeito passivo (contribuinte e responsável tributário) na relação jurídico-tributária, em observância a redação dada ao artigo 142 do Código Tributário Nacional. Veja-se:

*“Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, **identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível**”.*

Nesse sentido, vejamos entendimento de Maria Ferragut, *in verbis*:

*“De acordo com o art. 142 do CTN, lançamento é ato privativo da autoridade administrativa, vinculado e obrigatório, e visa a verificar a ocorrência do fato jurídico, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo **devido identificar o sujeito passivo** e, quando for o caso, aplicar a penalidade cabível” (...)*

*“Se a regra-matriz de incidência tributária, combinada com as regras de responsabilidade, indicam pluralidade de devedores unidos pelo laço da solidariedade para o caso concreto, e há um enunciado expresso determinado a correta identificação do sujeito passivo no lançamento, **a Autoridade Fiscal deve expedir norma individual e concreta indicando todas essas pessoas, sob pena de restar viciado o ato de posituação**”⁶⁴.*

⁶³ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 64/65. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

⁶⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 60 e 61. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

O que significa dizer que, no ato do lançamento do crédito tributário, a autoridade administrativa, deve apurar detidamente, o sujeito passivo da relação jurídico-tributária (contribuinte e/ou responsável), de modo que, este, conste quando do lançamento.

Dito isto, pode-se ter dois cenários distintos: (i) os casos em que a autoridade administrativa, no ato do lançamento do crédito tributário e/ou procedimento administrativo, identifique todos os sujeitos relacionados à determinada relação jurídica-tributária, isto é, apontando o devedor principal, bem como, os co-responsáveis pela dívida exigida, e/ou (ii) os casos em que a autoridade administrativa identifique apenas o sujeito passivo relacionado ao devedor principal, e, os co-responsáveis sejam apontados apenas, quando do ajuizamento de Execução Fiscal (caso a dívida seja inscrita).

Numa análise detida ao primeiro cenário, têm-se que, caso todos os sujeitos sejam apontados quando do lançamento do crédito tributário e/ou por determinado procedimento administrativo prévio, é evidente que, o co-responsável eventualmente indicado para recolhimento de determinado débito, terá a possibilidade de discutir administrativamente acerca de eventual ilegitimidade, com base na legislação pertinente, considerando que, será cientificado acerca da sua inclusão quando da exigência de determinado crédito tributário.

Nesse sentido, caso, futuramente, tenha o ajuizamento da ação executiva, o co-responsável, estará impossibilitado de utilizar em sua defesa judicial, que, houve eventual cerceamento na esfera administrativa, considerando que, neste exemplo hipotético, a autoridade administrativa o indicou como co-responsável na via administrativa, este, apresentou defesa (se o caso), e, ainda que não tivesse sido apresentado, este, ao menos, foi cientificado (contraditório) na seara administrativa acerca da sua inclusão quando da exigência do crédito tributário, de modo que, uma vez não obtendo êxito (e/ou não apresentando defesa na seara administrativa – *ampla defesa*), teve seu nome incluído na inscrição de dívida ativa, e, posteriormente, como co-executado, quando do ajuizamento da ação executiva.

Por outro lado, numa análise perfunctória do segundo cenário, é possível identificar que, o co-responsável não foi indicado como responsável pela dívida

tributária na via administrativa, mas, a autoridade administrativa, requereu sua inclusão quando do ajuizamento/transcurso da Execução Fiscal (discussão judicial).

Nessa situação, é possível identificar o cerceamento de defesa (artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal do Brasil) na esfera administrativa, uma vez que, o co-responsável, sequer, obtinha ciência da existência do débito e/ou sua indicação como responsável tributário, de modo que, foi cientificado deste cenário, apenas, quando do ajuizamento da Execução Fiscal (esfera judicial), e, do eventual redirecionamento da ação executiva para sua responsabilidade (citação para inclusão).

Neste cenário, havendo o cerceamento de defesa (artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal do Brasil), na seara administrativa-tributária, é possível que, o co-responsável alegue o cerceamento de defesa (violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa), e, consequentemente, aponte que a Certidão de Dívida Ativa em questão (exigida na execução fiscal), encontra-se nula, considerando que, não possui todas as informações necessárias (vício material), conforme dispõe o artigo 202 e 203, ambos do Código Tributário Nacional, vejamos:

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

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

II - a quantia devida e a maneira de calcular os juros de mora acrescidos;

III - a origem e natureza do crédito, mencionada especificamente a disposição da lei em que seja fundado;

IV - a data em que foi inscrita;

V - sendo caso, o número do processo administrativo de que se originar o crédito.

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

Nesse sentido, vejamos entendimento de Maria Ferragut, *in verbis*:

“A não indicação de todos os sujeitos obrigados ao adimplemento da obrigação é exemplo típico de vício material, já que o defeito está relacionado ao conteúdo do

*ato, não ao procedimento para a sua confecção. Nesses casos, é nítido o descompasso entre o critério pessoal da regra-matriz de incidência e os sujeitos passivos definidos na norma que constitui o crédito tributário*⁶⁵.

Analisando ainda, este segundo cenário hipotético mencionado que pode ocorrer na seara tributária, cabe pontuar que, nos casos em que a autoridade administrativa não indique no ato do lançamento do crédito tributário o devedor principal, bem como, o co-responsável, é evidente que, nada impede, que posteriormente (ainda no âmbito administrativo), haja a identificação deste sujeito passivo (responsável tributário), de modo que, este, seja indicado também, como sujeito na relação jurídico-tributária.

Tanto isso procede que, é disponibilizado diversos procedimentos para que essa averiguação seja realizada (identificação de sujeito passivo, *in casu*, responsável tributário), tanto no âmbito estadual, municipal, e, no federal, artifícios estes, disponibilizados, justamente, para que haja a indicação de todos os sujeitos passivos, conforme disposto no artigo 142 do Código Tributário Nacional, bem como, a fim de possibilitar a defesa do co-responsável indicado tanto na esfera administrativa, como na esfera judicial (se o caso).

Exemplificadamente, cumpre trazer à baila, a Portaria de nº 948 de 2017 (esfera federal), que, instituiu o **Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade (PARR)**. Vejamos o que diz o artigo 2º da portaria supracitada:

Art. 2º O Procedimento Administrativo de Reconhecimento de Responsabilidade - PARR será instaurado por iniciativa da unidade descentralizada da PGFN responsável pela cobrança de débito inscrito em dívida ativa em face de pessoa jurídica devedora.

Parágrafo único. O procedimento será realizado contra o terceiro cuja responsabilidade se pretende apurar e deverá indicar especificamente os indícios da ocorrência da dissolução irregular da pessoa jurídica devedora, devendo conter, no mínimo, as seguintes informações:

- I - identificação da pessoa jurídica cuja dissolução irregular é apontada;*
- II - identificação do terceiro em face do qual o procedimento foi instaurado;*
- III - elementos de fato que caracterizaram a dissolução irregular da pessoa jurídica;*

⁶⁵ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária. p. 62. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

IV - Fundamentos de direito da imputação da responsabilidade pela dívida ao terceiro; e

V - discriminação e valor consolidado dos débitos inscritos em dívida ativa objeto do procedimento.

Além deste procedimento, também, na seara federal, a Instrução Normativa de nº 1.862 de 2018, foi elaborada, objetivando o procedimento de imputação de responsabilidade tributária no âmbito da Secretaria da Receita Federal do Brasil (SRFB). Vejamos o que diz o artigo 2º da norma supracitada:

Art. 2º O Auditor-Fiscal da Receita Federal do Brasil que identificar hipótese de pluralidade de sujeitos passivos na execução de procedimento fiscal relativo a tributos administrados pela RFB deverá formalizar a imputação de responsabilidade tributária no lançamento de ofício.

Ainda, nesta esfera, cabe destacar o artigo 10 do Decreto de nº 70.235, dispõe acerca das informações que devem constar no Auto de Infração e Imposição de Multa (AIIM)/Processo Administrativo, de modo que, a qualificação do autuado, é um dos requisitos imprescindíveis. Vejamos:

Art. 10. O auto de infração será lavrado por servidor competente, no local da verificação da falta, e conterá obrigatoriamente:

I - a qualificação do autuado;

II - o local, a data e a hora da lavratura;

III - a descrição do fato;

IV - a disposição legal infringida e a penalidade aplicável;

V - a determinação da exigência e a intimação para cumpri-la ou impugná-la no prazo de trinta dias;

VI - a assinatura do autuante e a indicação de seu cargo ou função e o número de matrícula.

Assim, da análise dos artigos supracitados, é possível identificar que, a autoridade administrativa, possui diversos subsídios para constatação de todos os sujeitos passivos que devem constar na relação jurídica-tributária, seja contribuinte e/ou responsável tributário, de modo a possibilitar a defesa administrativa após o lançamento do crédito tributário (artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal do Brasil).

Deste modo, é evidente que, existindo tantos subsídios para tanto, cabe a autoridade administrativa, na fase de lançamento/procedimento do crédito tributário, identificar todos os sujeitos passivos (contribuinte e responsável tributário, se o caso) nos termos do artigo 142 do Código Tributário Nacional, **a fim de possibilitar que estes, possam discutir administrativamente acerca da legitimidade ou não da sua inclusão como co-responsável do respectivo crédito tributário exigido, em observância as disposições contidas no artigo 5, inciso LV, da Constituição Federal do Brasil.**

Partindo dessas premissas, nos casos de grupo econômico, existe a possibilidade do lançamento do crédito tributário ser realizado no nome da devedora principal (uma sociedade empresária do grupo), de modo que, no caso de ausência de pagamento, inscrição de dívida ativa, e, posterior ajuizamento de Execução Fiscal, é possível que, a autoridade administrativa no feito executivo (isto é, sem processo administrativo prévio), indique as empresas do grupo como co-responsáveis pela dívida (da empresa, devedora principal), pelo simples fato de serem um grupo econômico.

Melhor dizendo, existem alguns casos, que, na ausência de pagamento pela devedora principal, nos autos da Execução Fiscal, a autoridade administrativa (sem a instauração de processo administrativo prévio), pleiteia pelo redirecionamento da ação executiva as empresas pertencentes do grupo econômico, sob a perspectiva das disposições contidas no artigo 30, inciso IX, da Lei de nº 8.212 de 1.980.

Conforme já destacamos em capítulo anterior, o artigo 30, inciso IX, da Lei de nº 8.212 de 1.980, parte da doutrina entende que, não pode ser utilizado restritivamente para a inclusão do grupo econômico como sujeito passivo (responsável tributário) da exação devidamente exigida.

Isto é, para que haja a indicação do grupo econômico (em sua integralidade), deve haver alguns requisitos necessários (conforme já apontados em capítulos anteriores, deste trabalho), que, devem ser detidamente comprovados por parte da autoridade administrativa (que detém o ônus probatório). Destacando que, tais requisitos, devem ser apurados administrativamente, para que seja oportunizado ao grupo econômico apresentar defesa quanto à eventual alegação de

responsabilidade tributária solidária, em observância ao princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal do Brasil).

Em continuidade, ressalta-se que, muito embora existam requisitos necessários para eventual responsabilização do grupo econômico, em via de regra, a autoridade administrativa, requer o redirecionamento da ação executiva (sem processo administrativo prévio para apuração da responsabilidade), ao grupo econômico (em sua integralidade), de modo que, geralmente, este requerimento, tem sob justificativa, a ausência de pagamento por parte da devedora principal, ou seja, sem nenhuma comprovação dos requisitos necessários para tal responsabilização.

Isto é, as argumentações da autoridade administrativa, para o redirecionamento da ação executiva, responsabilizando o grupo econômico em sua integralidade, acabam por existir na esfera judicial, **sem que as empresas integrantes do grupo econômico tenham sido incluídas administrativamente como co-responsáveis da dívida (no ato do lançamento do crédito tributário), ausente seus nomes quando do lançamento, e, por consequência, quando da inscrição da Dívida Ativa.**

Ou seja, nesses casos, em que há o pleito de redirecionamento da Execução Fiscal, sem que tenham tido uma instauração do processo administrativo prévio (para apuração da responsabilidade tributária do grupo econômico), evidente que há supressão da discussão na esfera administrativa, devendo então, discutir a questão, notadamente, o afastamento da responsabilidade, apenas, no processo judicial.

Conquanto, conforme aqui já dito, nesses casos, é possível suscitar na defesa judicial, a supressão da discussão administrativa para apuração da eventual responsabilidade das demais empresas pertencentes do mesmo grupo econômico, demonstrando que, o título executivo deve ser considerado nulo em razão do vício material (ausência de indicação do sujeito passivo – empresas do grupo econômico), alegação esta, amparada no princípio constitucional do contraditório e da ampla defesa (artigo 5º, inciso LV, da Constituição Federal do Brasil).

Consoante já explanado, existem diversos artifícios que podem ser utilizados pela autoridade administrativa, para apuração da responsabilidade tributária do respectivo co-responsável, sendo certo que, este “procedimento” na seara administrativa, possibilita a apresentação de defesa por parte dos co-responsáveis, a fim de demonstrar que são partes ilegítimas para exigibilidade do crédito tributário devidamente lançado.

Vejamos entendimento de Humberto Theodoro, a respeito, *in verbis*:

*“Se a dívida é inscrita em nome de uma pessoa, não pode a Fazenda ir cobrá-la de outra nem tampouco pode a cobrança abranger outras pessoas não constantes do termo e da certidão, salvo, é claro, os sucessores, para quem a transmissão do débito é automática e objetiva, sem reclamar qualquer acerto judicial ou administrativo. **Em suma, co-responsabilidade tributária não pode, em regra, decorrer de simples afirmação unilateral da Fazenda no curso da execução fiscal**”⁶⁶.*

Não fosse o bastante, vejamos o entendimento de Maria Ferragut, *in verbis*:

“Cruzando-se essa afirmação com as premissas anteriores, podemos admitir que o litisconsórcio passivo inicial, em sede executiva fiscal, demanda a prévia inserção de todos os litisconsortes – devedor e responsável (is) – no bojo daquele documento, a Certidão de Dívida Ativa.

Para isso, no entanto, necessário que, administrativamente, os fatos implicativos da obrigação tributária e da corresponsabilidade tenham sido levantados e regularmente constituídos – afinal, lembre-se, a Certidão de Dívida Ativa não é, por si, documento constitutivo do crédito tributário e da responsabilidade de terceiros, reportando-se, nesse particular; a um outro plano: o do lançamento”⁶⁷.

O que significa dizer que, quando a discussão já está em sede de Execução Fiscal, e, o grupo econômico foi devidamente indicado (sem instauração de processo administrativo prévio), isto é, teve a ação executiva redirecionada para si, é evidente que, neste momento, é possibilitado a apresentação de defesa no âmbito judicial, a fim de demonstrar que, houve a supressão de defesa na esfera administrativa, de modo que, tal ato, viola a garantia constitucional descrita no artigo 5º, inciso LV da Carta Magna, notadamente, o Princípio Do Contraditório e da Ampla Defesa.

“AGRAVO REGIMENTAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. AUSÊNCIA DE CORRETA CARACTERIZAÇÃO JURÍDICA POR ERRO DA AUTORIDADE FISCAL. VIOLAÇÃO DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. INEXISTÊNCIA NO CASO CONCRETO. Os princípios do contraditório e da ampla defesa aplicam-se plenamente à

⁶⁶ THEODORO JUNIOR, Humberto. Lei de execução fiscal. p. 40. 11ª Edição. São Paulo. Saraiva.

⁶⁷ CONRADO, Paulo Cesar. Execução Fiscal. p. 54. 3ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2017.

constituição do crédito tributário em desfavor de qualquer espécie de sujeito passivo, irrelevante sua nomenclatura legal (contribuintes, responsáveis, substitutos, devedores solidários, etc.)

Porém, no caso em exame, houve oportunidade de impugnação integral da constituição do crédito tributário, não obstante os lapsos de linguagem da autoridade fiscal.

Assim, embora o acórdão recorrido tenha errado [...] ao concluir ser possível redirecionar ao responsável tributário a ação de execução fiscal, independentemente de ele ter figurado no processo administrativo ou da inserção de seu nome na certidão de dívida ativa (fls. 853), o lapso resume-se à declaração lateral (*abiter dictum*) complementarmente irrelevante ao desato do litígio. Agravo Regimental a que se nega provimento”.

Portanto, é evidente que, o princípio do contraditório e da ampla defesa, deve ser detidamente observado seja no âmbito administrativo, como judicial, *in casu*, a fim de possibilitar que as empresas do grupo econômico possam apresentar defesa contundente a fim de afastar eventual responsabilidade tributária da empresa devedora principal.

8. DESDOBRAMENTOS DA IMPUTAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE EMPRESAS DE GRUPO ECONÔMICO NA AÇÃO DE EXECUÇÃO FISCAL

Como já é de conhecimento, a autoridade administrativa, detém diversas atribuições, dentre elas, a constatação do critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária, isto é, a averiguação do conseqüente da norma jurídica-tributária (artigo 142, do Código Tributário Nacional).

Esta averiguação é sucedida quando do lançamento do crédito tributário, mas, nada impede, que seja devidamente realizada após o efetivo lançamento. Isto porque, atualmente, há diversos procedimentos administrativos engendrados, justamente, para apuração da sujeição passiva, conforme apurado em capítulos anteriores deste trabalho.

Dito isto, ressalta-se que, a apuração da sujeição passiva, especificamente relacionada a responsabilidade solidária tributária das empresas pertencentes do mesmo grupo econômico (*objeto deste estudo*), deve ser apurada em observância as limitações/determinações especificadas na norma prescritiva (Código Tributário Nacional), conforme já apurado.

O que significa dizer que, na ausência dessas determinações, melhor dizendo, na ausência das casuísticas elencadas no ordenamento jurídico pátrio, que, poderiam ensejar na responsabilização do grupo em sua integralidade, certo é que, não há do que se falar no redirecionamento do débito exigido.

Feitos esses esclarecimentos iniciais, este capítulo fará uma análise dos elementos trazidos no presente trabalho, incluindo tais fatores na própria sistemática do ajuizamento da Execução Fiscal (*demonstrado situações hipotéticas*).

Pois bem. A primeira situação de análise, se refere ao ajuizamento da Execução Fiscal, em face do devedor principal, isto é, uma das empresas do grupo, sendo que, posteriormente, **no transcurso da ação executiva**, a autoridade administrativa requeira o redirecionamento da execução para todas as empresas integrantes do grupo econômico (e, que, eventualmente, tal pedido tenha sido deferido pelo MM. Juízo).

Suponha-se que, o pleito realizado, na ação executiva, não obteve um processo administrativo prévio para esta apuração, que, resultasse no redirecionamento da Execução Fiscal. Ou seja, a autoridade administrativa, ora Exequente, pleiteou pelo redirecionamento do feito para todas as empresas integrantes do mesmo grupo econômico, mas, em momento algum, trouxe essa discussão administrativamente.

O que significa dizer que, as empresas do grupo, foram surpreendidas com o requerimento supracitado, quando do transcurso da Execução Fiscal, e, obtiveram, escancaradamente, a supressão da garantia constitucional do contraditório e da ampla defesa na esfera administrativa (art. 5º, inciso LV, da Constituição Federal do Brasil).

De Betina Treiger Grouponmacher, colhemos:

*“É certo que a **participação do responsável tributário** no processo administrativo de verificação da legalidade do lançamento, quando houver indícios da prática de ilícito, quer nas hipóteses do artigo 135 do Código Tributário Nacional, quer nas do artigo 137 do mesmo diploma legal, **é imprescindível em homenagem ao princípio do contraditório e do devido processo legal, sob pena de nulidade do respectivo procedimento.***

Embora a jurisprudência reconheça a necessidade de indicação dos possíveis responsáveis tributários na CDA, para que não se opere a sua nulidade, pensamos que a mera indicação dos nomes dos administradores na referida certidão é de totó insuficiente para garantir o contraditório e o devido processo legal.

Em toda e qualquer hipótese que haja indícios da prática de ilícito pela pessoa física, deverá ela ter a oportunidade de produzir defesa e apresentar provas na via administrativa, inclusive e sobretudo com vistas a se eximir da suposta responsabilidade tributária”⁶⁸.

Ressalta-se que, muito embora no trecho da doutrina citada, se refira acerca da apuração da responsabilidade tributária nos casos de práticas ilícitas na seara administrativa, certo é que, este procedimento é adotado, tanto nos casos de responsabilidade por atos ilícitos, como nos casos, de atos **lícitos**, em observância ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Este fato, demonstra que, no cenário exemplificado, o título executivo que consubstancia a ação executiva pode ser considerado nulo, considerando que, não

⁶⁸ GRUPENMACHER, Betina Treiger. Critérios para a Exigência dos Responsáveis Tributários, em Face da previsão de “Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica”, no Novo CPC de 2015. São Paulo: Dialética, 2015, p. 27/28. In *Grandes Questões Atuais do Direito Tributário*. Obra coletiva coordenada por Valdir de Oliveira Rocha.

detém todas as informações necessárias para sua validade, notadamente, não houve o apontamento dos dados dos co-responsáveis nas Certidões de Dívida Ativa, justamente, em razão da ausência do processo administrativo prévio para apuração da eventual responsabilidade solidária tributária.

Destaca-se entendimento de Paulo Conrado, *in verbis*:

“Para isso, no entanto, necessário que, administrativamente, os fatos implicativos da obrigação tributária e da corresponsabilidade tenham sido levantados e regularmente constituídos – afinal, lembre-se, a Certidão de Dívida Ativa não é, por si, documento constitutivo do crédito tributário e da responsabilidade de terceiros, reportando-se, nesse particular, a um outro plano: o do lançamento”⁶⁹.

Nesse sentido, destaca-se o artigo 2º, §5º, inciso I, da Lei de Execuções Fiscais de nº 6.830 de 1.980, e, artigo 202 do Código Tributário Nacional, *in verbis*:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. § 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter: I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros.

Art. 202. O termo de inscrição da dívida ativa, autenticado pela autoridade competente, indicará obrigatoriamente:

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

Complementarmente, destaca-se o artigo 779, inciso VI, do Código de Processo Civil, e, artigo 4º da Lei de Execuções Fiscais, *in verbis*:

Art. 779. A execução pode ser promovida contra: VI - o responsável tributário, assim definido em lei.

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra: V - o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado;

Em outros casos, embora não tenha tido processo administrativo prévio, a autoridade administrativa, utiliza-se de algum argumento que, eventualmente, possa-se concluir por meramente “**um grupo econômico**”, para responsabilização das empresas do grupo econômico (*em sua integralidade*).

⁶⁹ CONRADO, Paulo Cesar. Execução Fiscal. p. 54. 3ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2017

Todavia, conforme restou sedimentado no presente trabalho, o fato de serem um simples “grupo econômico”, não é suficiente para ensejar na responsabilidade tributária do grupo, sendo certo que, é imprescindível que haja a **comprovação** das limitações impostas no ordenamento jurídico para tal responsabilização (artigo 124, 128 e 149, ambos do Código Tributário Nacional, bem como, artigo 50 do Código Civil).

Nesses casos, o ônus da comprovação recai sobre a autoridade administrativa, considerando que, é esta que, supostamente, apurou a existência de casuísticas que ensejam na responsabilização das empresas integrantes do mesmo grupo econômico (*em sua integralidade*).

Todas essas questões apontadas, podem fazer parte da defesa judicial do grupo econômico, mas, para apresentação de defesa, é imprescindível que a ação executiva seja devidamente garantida, para que a discussão seja realizada por meio de Embargos à Execução Fiscal, nos termos contidos, na Lei de Execuções Fiscais de nº 6.830 de 1.980.

Vejamos entendimento de Maria Ferragut, a respeito:

“terrível patologia de nosso sistema processual, que, ao não aceitar a exceção de pré-executividade como meio de defesa do responsável tributário, e tampouco prever qualquer outra forma de defesa prévia, faz com que pessoas jurídicas alegadamente integrantes de grupos econômicos tenham que aguardar muitos anos para ter seus argumentos e provas apreciados nos autos dos embargos à execução fiscal. Afora isso, essas pessoas sujeitam-se à necessidade de oferecimento de bens para garantia do débito, BACEN-JUD, certidão positiva de débitos, provisionamento da dívida etc. O efeito, muitas vezes, é devastador. O Poder Judiciário resiste a aceitar a exceção de pré-executividade como meio de defesa prévia das pessoas jurídicas corresponsabilizadas, por entender, com base na Súmula 393 do STJ (01), que a exceção é incabível para a exclusão do responsável, tendo em vista a necessidade de dilação probatória. Atualmente resta a esses contribuintes o lento e oneroso caminho dos embargos à execução fiscal, em indiscutível mitigação do direito constitucional ao contraditório, que não é meramente formal, e que não nos parece ter sido assegurado somente pela possibilidade de oposição de embargos à execução fiscal”⁷⁰.

O que significa dizer que, um dos reflexos dessas responsabilização no bojo da ação executiva, inicia-se que as empresas, devem dispor de seu patrimônio, para que haja a garantia integral do juízo, para, posteriormente, discutir à matéria por meio de Embargos à Execução Fiscal, seja, para afastar a legitimidade passiva

⁷⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Novo CPC: o incidente de desconsideração da personalidade jurídica tornando efetivo o direito dos grupos econômicos oferecerem o contraditório.

(caso o Juiz defira a inclusão das empresas, como co-responsáveis), ou, seja para discutir acerca do próprio débito exigido, a fim de afastar a exigência da exação fiscal, ou até mesmo reduzir.

Outro ponto a ser requisitado, se refere ao reflexo do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica na Execução Fiscal.

Preliminarmente, destaca-se que, haverá o redirecionamento da Execução Fiscal aos responsáveis tributários, caso haja as casuísticas aqui já demonstradas, de modo que, caso haja a instauração do incidente, nos termos do artigo 50 do Código Civil, a princípio as partes (co-responsáveis), não terão contra si o redirecionamento da ação executiva, uma vez que, haverá uma responsabilidade **patrimonial** envolvida – se o caso - (a ser apurada no incidente, e, não, na ação executiva).

Em vista disto, salienta-se que, duas vertentes quanto a possibilidade de suspensão da ação executiva em virtude do incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

A primeira se refere que, há um entendimento de que, a ação executiva, não fica paralisada em razão do incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Destaca-se entendimento de Paulo Conrado a respeito:

*“Reexplicando: **se o incidente, quando manipulado em execução fiscal, não provoca, por si, a inclusão de terceiro na lide** – daí sua distinção em relação à figura do redirecionamento -, mas sim sua responsabilização patrimonial, não faz sentido paralisar, na sua pendência (do incidente), a execução.*

*Em suma: **os atos executórios gerados pelo processo “principal”, enquanto não for julgado o incidente, seguirão atingindo a parte executada**, e apenas ela, não se afigurando razoável, por conta de virtual responsabilização do patrimônio de terceiros, que o executado já acomodado no polo passivo conte com a indevida prerrogativa da suspensão dos atos executivos que lhe seriam desde o início da lide canalizáveis”.*

Até porque, considerando que, não há um redirecionamento efetivo do feito, por se tratar de responsabilidade patrimonial, bem como que, não é casuística de suspensão da exigibilidade do crédito tributário/execução fiscal, sendo certo que, para que a ação executiva reste devidamente suspensa, é necessário a garantia integral do juízo, nos termos do §1º do artigo 919, do Código de Processo Civil, bem como, das disposições contidas na Lei de Execuções Fiscais de nº 6.830 de 1.980.

A segunda vertente, se refere, a possibilidade de suspensão da ação executiva, nos termos do artigo 134, §3º, do Código de Processo Civil, *in verbis*:

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

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

Salienta-se entendimento de Paulo Conrado, a respeito:

“Embora não seja explícito em relação ao tratamento procedimental que se há de atribuir ao aludido incidente, o Código de Processo Civil de 2015 deixa entrevista sua autonomia em relação ao processo a que se vincula, mormente quando preordena, como já visto, (i) que a “instauração do incidente será imediatamente comunica ao distribuir para as anotações devidas” (parágrafo 1º do art. 134) e (ii) que “instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias” (art. 135, grifamos) – indicativos claros de que o incidente não deve se confundir, formalmente falando, com o feito de que decorre; daí a precitada autonomia.

Como consequência dessa característica, é perfeitamente possível (e desejável) que os autos constituídos na intenção de formalizar o incidente instaurado, embora distribuídos por dependência ao Juízo da execução fiscal, tramitem autonomamente. Do contrário, entendida a suspensão a que se refere o mencionado parágrafo 3º do art. 134 como efeito intocável, o incidente comprometeria a efetivação de atos executórios em desfavor da parte executada, o que, ao final das contas, representaria uma espécie “moratória” para aquele que, no processo principal, é reconhecido como devedor (inicialmente ou por redirecionamento) – uma completa inversão de valores”⁷¹.

Partindo das premissas elencadas, conclui-se que, as empresas integrantes do mesmo grupo econômico que vierem a ser responsabilidades tributariamente, nos autos da ação executiva, deverão dispor de seu patrimônio para iniciar a discussão judicial a respeito de eventual ilegitimidade passiva e/ou acerca do próprio débito. E, além disso, caso haja a instauração do incidente de desconconsideração, a Execução Fiscal, não restará suspensa, uma vez que, será possível o seu regular prosseguimento, sendo certo que, poderá haver a responsabilidade patrimonial das empresas do grupo, caso haja o deferimento do incidente.

⁷¹ CONRADO, Paulo Cesar. Execução Fiscal. p. 69 e 70. 3ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2017

9. CONCLUSÃO

Após o estudo aqui contemplado foi possível identificar que, para que haja a imputação da responsabilidade solidária da integralidade das empresas pertencentes do mesmo grupo econômico (*relacionada a uma exação fiscal gerada em decorrência de ato, de apenas de parte das empresas do grupo*), não basta que estas possuam apenas vínculo societário/econômico, **é necessário que haja a observância de pressupostos legais e das limitações previstas no ordenamento jurídico, para que seja computada, de fato, a existência de responsabilidade tributária do grupo (em sua integralidade).**

Desta feita, restou demonstrado que, para que haja esta imputação (*responsabilidade das empresas pertencentes do mesmo grupo econômico*), pela prática de atos lícitos, a autoridade administrativa deve comprovar que houve a insurgência das delimitações trazidas no artigo 124, e 128, ambos do Código Tributário Nacional.

Ou seja, haver a comprovação que as empresas (*integrantes do grupo*) possuem vinculação ao fato gerador (*incorrido pela devedora principal*), bem como, que tenha ocorrido o interesse comum do fato descrito à norma.

Não fosse o bastante, para que haja responsabilização do grupo, em razão da prática de atos ilícitos, o Ente Federativo, deve **demonstrar** a ocorrência do artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional, bem como, as casuísticas descritas no artigo 50 do Código Civil, que, ensejará na instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica.

Deste modo, caso não haja a comprovação das casuísticas acima demonstradas, é evidente que a responsabilização preterida, é ilegal, e, não deve ser deferida pelo órgão competente.

Por outro lado, caso haja a comprovação dessas casuísticas, é prudente, a possibilidade da responsabilização de grupo econômico na execução fiscal (*relacionada a uma exação fiscal gerada em decorrência de ato, de apenas de parte*

das empresas do grupo) sendo certo que, caso haja o reconhecimento de sua existência, serão obrigados solidariamente a adimplir a dívida.

Conclui-se portanto, que, a autoridade administrativa, pode buscar a satisfação do crédito tributário, mas, para que isto ocorra, isto é, nos casos de responsabilização do grupo econômico, é necessário a comprovação das disposições contidas na norma (Código Tributário Nacional). Por outro lado, é disposto as empresas, procederem com seus planejamentos econômico, ou seja, com a junção de empresas (grupo econômico), sendo certo que, este ato por si só, não gera a responsabilidade tributária aqui discutida.

10. BIBLIOGRAFIA

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10º Edição. Saraiva. São Paulo

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 14º Edição. Saraiva. São Paulo. 2008

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª Edição. 14ª Tiragem. Malheiros Editores. 2013

BARROS, Paulo. **Curso de Direito Tributário**. 14º Edição. São Paulo. Saraiva.

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

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito Societário**. 10º Edição. Renovar. 2007. Rio de Janeiro.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª Edição. Saraiva. São Paulo 2019.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei das sociedades anônimas**.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil**. p. 413. São Paulo. Saraiva 2007.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil**. São Paulo. Saraiva 2007.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Civil**. São Paulo. Saraiva. 2012

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 23ª Edição. São Paulo.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 9ª Edição. São Paulo. Saraiva. 2007

CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 3ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2017.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário – Constituição e Código Tributário Nacional**. Saraiva. São Paulo. 2012.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de Direito Civil Brasileiro**. Teoria Geral do Direito Civil.

FERRAGUT, Maria Rita. Novo CPC: o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica tornando efetivo o direito dos grupos econômicos oferecerem o contraditório.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**. São Paulo. Noeses. 2002.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. 4ª Edição. Editora Noeses. São Paulo 2020.

FERRAGUT, Maria. Grupos econômicos e solidariedade tributária. Revista Dialética de Direito Tributário nº 229.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Critérios para a Exigência dos Responsáveis Tributários, em Face da previsão de “Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica”, no Novo CPC de 2015. São Paulo: Dialética, 2015, p. 27/28. In Grandes Questões Atuais do Direito Tributário. Obra coletiva coordenada por Valdir de Oliveira Rocha.

HARADA, Kiyoshi. "Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador"

MACHADO, Hugo. **Curso de Direito Tributário**. Edição São Paulo: Malheiros

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 31º Edição. São Paulo. Malheiros. 2009

MARTINS, Ives Gandra. **Grupos econômicos e responsabilidade tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário nº 236. São Paulo: Dialética, 2015.

MARTINS, Frans. **Comentários à Lei das S.A.** São Paulo. Forense. 1979. Volume III

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 4ª Edição. Porto Alegre: Livraria do Advogado. 2012.

Revista Dialética de Direito Tributário de nº 238. Julho – 2015. “Responsabilidade tributária e grupo econômico” por Ramon Tomazela Santos

SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. 3ª Edição. Edições Financeiras.

THEODORO JUNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal**. 11ª Edição. São Paulo. Saraiva.