

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

MARINA RIZÉRIO MOURA DOS SANTOS

ASPECTOS MATERIAIS E PROCESSUAIS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA  
DE EMPRESAS INTEGRANTES DE GRUPO ECONÔMICO

São Paulo  
2019

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO – PUC-SP  
CURSO DE ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO**

MARINA RIZÉRIO MOURA DOS SANTOS

**ASPECTOS MATERIAIS E PROCESSUAIS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA  
DE EMPRESAS INTEGRANTES DE GRUPO ECONÔMICO**

Monografia apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de especialista em Direito Tributário, sob a orientação da Profa. Dra. Íris Vânia dos Santos Rosa.

São Paulo  
2019

BANCA EXAMINADORA

---

---

---

## **AGRADECIMENTOS**

A Deus, em primeiro lugar, por guiar meu caminho.

Aos meus pais Selma e Luiz Carlos por todo esforço dedicado a minha educação e por serem meu alicerce; e a meu irmão Luiz Fernando pelo companheirismo desde a infância.

Ao meu marido Luiz Fernando pelo incondicional apoio e incentivo em todos os momentos.

À Professora Íris Vânia dos Santos Rosa pelas elucidativas e didáticas aulas, pelo estímulo no aprofundamento dos temas em estudo e pela constante paciência com seus alunos.

Ao Desembargador Federal Peixoto Junior pela confiança e inestimáveis ensinamentos que me incentivaram na escolha pela especialização em Direito Tributário.

À amiga Helen por estar sempre disposta a trocar ideias e ajudar.

Ao Tribunal Regional Federal da 3ª Região por incentivar e fomentar a formação acadêmica de seus servidores.

## RESUMO

O presente trabalho aborda os requisitos da responsabilidade tributária de sociedades empresárias integrantes de grupo econômico. Inicialmente, faz considerações de cunho histórico sobre os grupos econômicos, apresenta conceitos e classificações, e discorre sobre a disciplina da matéria na legislação brasileira. Demonstra que a responsabilidade tem como fundamento o artigo 124 do Código Tributário Nacional, que dispõe sobre solidariedade. Sustenta a necessidade de observância dos limites previstos na Constituição da República e no Código Tributário Nacional. Enfatiza a importância das provas no processo administrativo e no processo judicial. Defende a desnecessidade de instauração de incidente de descon sideração da personalidade jurídica na execução fiscal para a hipótese de reconhecimento de responsabilidade tributária. Conclui que a autonomia jurídica e patrimonial das sociedades integrantes de grupo econômico é uma garantia essencial não só do ponto de vista particular de cada empresa, mas para a dinâmica econômica e social como um todo, mas não configura instituído jurídico absoluto, de modo que o Direito resguarda, também, os interesses de terceiros.

Palavras-chave: Grupos econômicos. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Processo administrativo. Execução fiscal.

## **ABSTRACT**

The present essay approaches legal requirements of tax liability of companies belonging to the same economic group. Initially, it makes historical considerations, explains doctrinaire concepts and classifications, as well as analyzes Brazilian legislation. It indicates that tax liability is based on article 124 of the National Tax Code. It supports the need of respecting constitutional and legal limitations. It emphasizes the importance of proof in administrative and judicial procedures. It supports that there is no need to discuss disregard of legal entity in order to recognize tax liability. It concludes that legal autonomy of companies belonging to the same economic group is essential not only for their own interests, but also for society and economy as a whole. Nevertheless, it is not an absolute right, so that Law protects other rights as important as this one.

**Keywords:** Economic group. Companies. Tax liability. Joint and several liability. Administrative and judicial procedure.

## SUMÁRIO

INTRODUÇÃO .....	07
1 GRUPOS ECONÔMICOS .....	09
1.1 Os grupos econômicos na legislação brasileira .....	10
1.2 Grupos econômicos de direito e de fato .....	14
1.3 O uso da expressão “grupo econômico” na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça em matéria tributária .....	17
2 FUNDAMENTOS LEGAIS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SOCIEDADES EMPRESÁRIAS INTEGRANTES DE GRUPO ECONÔMICO .....	20
2.1 Solidariedade no Código Tributário Nacional .....	22
2.2 Interesse comum no fato jurídico tributário (inciso I do artigo 124 do CTN) .....	24
2.3 Pessoas expressamente designadas por lei (inciso II do artigo 124 do CTN) .....	34
3 IMPLICAÇÕES PROCESSUAIS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE EMPRESAS INTEGRANTES DE GRUPO ECONÔMICO .....	41
3.1 Processo administrativo fiscal .....	41
3.2 Execução fiscal e sujeição passiva .....	44
3.3 (Des)necessidade de instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica .....	46
3.4 Importância da linguagem das provas em âmbito administrativo e judicial .....	60
CONCLUSÃO .....	63
REFERÊNCIAS .....	68

## INTRODUÇÃO

A figura do grupo econômico vem se apresentando com cada vez mais relevo no cenário jurídico, na medida em que consiste em expressivo fenômeno econômico e social, o que significa dizer que as relações entabuladas neste contexto ganham nuances e peculiaridades que não passam a largo do Direito.

Na seara tributária, uma das questões que emerge com destaque, em razão das implicações práticas envolvidas, diz respeito à responsabilidade tributária das sociedades empresárias integrantes de grupos econômicos.

Nesta senda, o escopo do presente trabalho é demonstrar e explicar, à luz da ordem constitucional e da legislação tributária vigentes, quais são os requisitos materiais e processuais para que se caracterize tal responsabilização, tendo como norte a necessidade de se garantir equilíbrio entre o respeito a institutos jurídicos consagrados, como a autonomia da personalidade jurídica, e o resguardo a direitos e interesses de terceiros.

O primeiro capítulo tece considerações iniciais de cunho histórico sobre o surgimento e desenvolvimento dos grupos econômicos com o fito de melhor esclarecer o cenário atual. Também discorre sobre a disciplina do instituto na legislação brasileira, destacando a existência de duas classificações com fulcro no direito alemão, a saber, grupos de direito e grupos de fato. Trata, ainda, do uso da expressão “grupo econômico” na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça em matéria tributária.

O segundo capítulo, por sua vez, traz breves anotações sobre sujeição passiva na relação jurídica tributária e solidariedade, para então delinear, com base nas disposições do Código Tributário Nacional, especialmente no artigo 124, os fundamentos legais da responsabilidade tributária de sociedades empresárias integrantes de grupo econômico.

Já o terceiro e último capítulo aborda implicações processuais do tema, tanto no âmbito do processo administrativo fiscal quanto da execução fiscal, em relação a esta última distinguindo os conceitos de responsabilidade tributária e responsabilidade patrimonial e ressaltando os reflexos de cada um no processo judicial.

Analisa, outrossim, a questão da necessidade ou não, no processo judicial, de instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto na lei processual civil vigente. Também destaca a importância da linguagem das provas para a qualificação do fato ocorrido no mundo fenomênico como jurídico.

Em linhas gerais, o tema proposto é desenvolvido com espeque em entendimentos consagrados na doutrina e na jurisprudência, buscando-se, sempre que pertinente, apontar eventuais divergências e debates existentes, assim como, com a devida vênia, tecer críticas e observações quando se entende necessário.

## 1 GRUPOS ECONÔMICOS

Com o escopo de permitir uma melhor compreensão do tema proposto, serão feitas breves anotações sobre os grupos econômicos em si considerados, mais precisamente sobre aspectos históricos, sua caracterização e disciplina na legislação brasileira e emprego da nomenclatura na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça.

Conquanto o termo seja comumente utilizado na prática forense, seu alcance perpassa o âmbito do Direito. Os grupos econômicos são, antes de mais nada, fenômeno econômico e social, sendo que exurgiram diante da necessidade de as empresas reunirem esforços a fim de otimizarem processos de produção e pesquisa, atendendo de forma mais racionalizada e eficiente às demandas do mercado, sobretudo após a Segunda Guerra Mundial (1939-1945)<sup>1</sup>.

Em termos históricos, Modesto Souza Barros Carvalhosa identifica duas fases da economia moderna: a primeira entre as duas grandes guerras, caracterizada pela produção em massa, e a segunda marcada pelo desenvolvimento tecnológico e colaboração internacional. Sustenta o jurista que “a concentração econômica é fato inelutável e incoercível, com perspectivas cada vez maiores de se produzir, no espaço e no tempo”<sup>2</sup>. Nota-se, pois, que a figura dos grupos econômicos está inserida no contexto do pós-guerra.

Ensina Rubens Requião que os alemães foram os primeiros a estabelecer um sistema legal disciplinando os grupos econômicos, com destaque para a lei alemã de 1965, que regulou as sociedades anônimas e inspirou, no Brasil, os autores do projeto que culminou com a edição da Lei 6.404/76. No direito alemão o instituto é denominado *Konzern*, que consiste em “um agrupamento de empresas, juridicamente independentes e economicamente sujeitas a direção única”<sup>3</sup>, de modo que, em certa medida, corresponde à *holding* do direito norte-americano, que “constitui também sociedade que administra os negócios ou controla as sociedades a ela sujeitas”<sup>4</sup>.

Avulta como grande desafio do legislador precisamente a questão da caracterização do grupo econômico, na medida em que a definição legal, de um lado, deve ser clara e exata a fim de conferir segurança jurídica e, de outro, não pode ser tão rígida a ponto de não permitir ao operador do Direito aplicá-la no caso concreto.

<sup>1</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, v. 2, p. 347.

<sup>2</sup> CARVALHOSA, Modesto Souza Barros. **Poder Econômico: A Fenomenologia – Seu Disciplinamento Jurídico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967, p. 16-17.

<sup>3</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, v. 2, p. 349.

<sup>4</sup> *Idem*, p. 348-349.

Cabe, então, perquirir como se dá a disciplina dos grupos econômicos na legislação brasileira.

### 1.1 Os grupos econômicos na legislação brasileira

Conforme anteriormente destacado, o legislador pátrio, mais precisamente no que se refere à Lei 6.404/76, que disciplina as sociedades anônimas, teve como fonte o modelo alemão.

Ministram Fábio Konder Comparato e Calixto Salomão Filho que na legislação alemã, em princípio, grupo econômico é somente aquele que se reconheça como tal de forma expressa, com base em um dos contratos de empresa previstos na lei, devidamente levado a registro. Estes seriam os grupos econômicos de direito. Mas a lei alemã não olvida os grupos econômicos de fato, para os quais a lei estabelece que a sociedade controladora não pode exercer seu poder em prejuízo dos interesses da sociedade controlada, sendo que os administradores desta última têm o dever de publicar, anualmente, um relatório acerca das relações com a primeira<sup>5</sup>.

Assim como a lei alemã, a Lei 6.404/76 regula tanto os grupos econômicos de direito quanto os grupos econômicos de fato<sup>6</sup>. Nos grupos econômicos de direito, as sociedades reúnem-se e formalizam a relação interempresarial por meio de uma convenção, que deve ser levada a registro na Junta Comercial. Já nos grupos econômicos de fato, as sociedades mantêm laços empresariais sem organização jurídica formalizada, atuando como sociedades isoladas, sendo que “preocupou-se o legislador, basicamente, em garantir maior transparência nas relações entre as coligadas e entre as controladas e sua controladora”<sup>7</sup>.

Maria Rita Ferragut pondera que “mesmo o Grupo Econômico ‘de fato’ é de direito, uma vez que, para ser tido como grupo, deve, necessariamente, ter sido reconhecido juridicamente como tal”<sup>8</sup>.

<sup>5</sup> COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. **O Poder de Controle na Sociedade Anônima**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 360-361.

<sup>6</sup> Rubens Requião ressalta que a lei disciplinadora das sociedades por ações que antecedeu à de 1976 (Decreto-Lei 2.627/40) não cogitou dos grupos econômicos, o que, segundo o jurista, deve-se ao fato de que, no contexto da economia da década de 1940, a questão não se mostrava em evidência (REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, v. 2, p. 347).

<sup>7</sup> COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 224-225.

<sup>8</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de descon sideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. *In*: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **Novo CPC e seu impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 17.

Independentemente da classificação que se repute mais adequada, fato é que na legislação brasileira o grupo econômico, ainda que formalizado, não possui personalidade jurídica própria<sup>9</sup>.

Não obstante, Fábio Konder Comparato e Calixto Salomão Filho sustentam que o grupo econômico constitui, por si só, uma sociedade, porquanto presentes os elementos essenciais de toda relação societária, de modo que o reconhecimento da figura do grupo econômico pela lei, ainda que sem personalidade jurídica própria, exige a devida atenção no que concerne aos interesses suscetíveis de serem lesados:

A nosso ver, o grupo econômico constitui, em si mesmo, uma sociedade. Os três elementos fundamentais de toda relação societária – a saber, a contribuição individual com esforços ou recursos, a atividade para lograr fins comuns e a participação em lucros ou prejuízos – encontram-se em todo grupo. Ainda que o legislador não reconheça a personalidade jurídica dessa sociedade de segundo grau, que é um grupo personalizado, a relação societária que se estabelece entre as empresas ou sociedades agrupadas implica, necessariamente, uma unidade de direção e uma intercomunicação patrimonial. O reconhecimento legal do grupo, mesmo não personalizado, demanda, pois, o estabelecimento de mecanismos jurídicos de adequada compensação dos interesses particulares, que essa intercomunicação patrimonial, sob direção unitária, é suscetível de lesar: os dos sócios ou acionistas não-controladores de cada uma das sociedades do grupo, os de terceiros credores e os da coletividade nacional como um todo. É esta de resto, a nosso ver, a melhor maneira de se tratar, juridicamente, o fenômeno das sociedades multinacionais, pois elas constituem um grupo econômico, perseguindo um interesse empresarial comum<sup>10</sup>.

A preocupação assinalada ganha vulto na medida em que se, por um lado, a personalização das sociedades, distinguindo-as juridicamente das pessoas dos sócios, é uma das principais características que lhe são inerentes, a fim de conferir segurança jurídica às relações negociais, impulsionando-as, por outro lado, é preciso garantir que a possibilidade de reunião de sociedades, legalmente reconhecida, não seja utilizada como artifício para finalidades que acabem por lesar interesses outros, igualmente tutelados pelo ordenamento jurídico. Diante da complexidade do contexto social, econômico e jurídico, de saída percebe-se que conciliar estas duas perspectivas é árdua tarefa, mas que há de ser enfrentada, tanto para a prevenção quanto para a solução de eventuais conflitos.

---

<sup>9</sup> No sentido de que o grupo econômico não tem personalidade jurídica própria: COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006, p. 225.

<sup>10</sup> COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. **O Poder de Controle na Sociedade Anônima**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 360.

Tecidas essas considerações, cumpre ressaltar que a Lei 6.404/76, embora ocupe posição de destaque no estudo da matéria, não é o único diploma legal a tratar dos grupos econômicos.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), na redação original do artigo 2º, §2º<sup>11</sup>, utilizava a denominação “grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica”, estabelecendo que sua caracterização dá-se sempre que verificado que uma ou mais empresas estão sob a direção, controle ou administração de outra, mesmo que cada uma delas tenha personalidade jurídica própria, ainda prevendo que, para os efeitos da relação de emprego, são solidariamente responsáveis tanto a empresa principal como cada uma de suas subordinadas.

A Lei 13.467/2017 deu nova redação ao referido artigo 2º, §2º, e também inclui o §3º<sup>12</sup>, passando a empregar a precisa expressão “grupo econômico” e prever expressamente como requisitos o interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes, ressaltando que não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, e mantendo a responsabilidade solidária das empresas do grupo pelas obrigações decorrentes da relação de emprego.

O Código de Defesa do Consumidor, a seu turno, estatui, no artigo 28, §2º<sup>13</sup>, a responsabilidade subsidiária das sociedades integrantes dos “grupos societários” e das sociedades controladas pelas obrigações decorrentes das relações de consumo.

Também em matéria de responsabilidade, a Lei 12.529/11, que estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica, prevê, em seu artigo 33<sup>14</sup>, a responsabilidade solidária das empresas ou entidades integrantes de grupo econômico quando ao menos uma delas praticar infração contra a ordem econômica, inclusive estabelecendo expressamente que estão englobados tanto os

---

<sup>11</sup> § 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.

<sup>12</sup> § 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

§ 3º Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

<sup>13</sup> § 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

<sup>14</sup> Art. 33. Serão solidariamente responsáveis as empresas ou entidades integrantes de grupo econômico, de fato ou de direito, quando pelo menos uma delas praticar infração à ordem econômica.

grupos de fato quanto os de direito<sup>15</sup>. Vale dizer, mesmo que o grupo não seja formalizado, por meio do registro da convenção, as sociedades que o integram respondem solidariamente por infração contra a ordem econômica.

Nota-se que a tendência do legislador é alargar a responsabilidade das sociedades integrantes de grupos econômicos, uma respondendo pelas obrigações das outras nas hipóteses legalmente previstas, ora de forma solidária, ora subsidiariamente.

A Lei 12.529/11 também disciplina os grupos econômicos, de fato e de direito, ao tratar do programa de leniência<sup>16</sup>. Prevê o artigo 86, §6º, a extensão dos efeitos do acordo de leniência às empresas do mesmo grupo, de fato ou de direito, e também a seus dirigentes, administradores e empregados envolvidos na infração, desde que o acordo seja firmado em conjunto, respeitadas as condições impostas.

Em matéria tributária, não existe dispositivo específico no Código Tributário Nacional disciplinando os grupos econômicos. No entanto, há determinadas previsões que são utilizadas para fundamentar o reconhecimento da responsabilidade tributária das sociedades empresárias integrantes de grupo econômico, conforme será estudado mais adiante.

Ainda no âmbito do Direito Tributário, merece destaque a Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de dezembro de 2009, que prevê que se caracteriza 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”. Como não poderia ser diferente, o referido ato normativo, por ser infralegal, tem alcance limitado, precipuamente em se tratando de seara tributária, tendo em vista o disposto no artigo 146 da Constituição Federal, que prevê, entre outras coisas, que cabe à lei complementar “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”.

Nas discussões de natureza tributária, tanto no plano administrativo quanto no judicial, é comum a menção às duas classificações de grupo econômico referidas ao início, com origem no direito alemão<sup>17</sup>: grupos de direito e, principalmente, grupos de fato, sobre os quais serão feitas algumas considerações a seguir, com destaque para a disciplina dada pela Lei 6.404/76.

---

<sup>15</sup> A Lei 12.529 revogou quase na íntegra a Lei 8.884/94, que por sua vez, no artigo 17, já trazia previsão quase idêntica à do mencionado artigo 33: “Art. 17. Serão solidariamente responsáveis as empresas ou entidades integrantes de grupo econômico, de fato ou de direito, que praticarem infração da ordem econômica”.

<sup>16</sup> Sobre o programa de leniência, prevê o artigo 86, “caput”: “O Cade, por intermédio da Superintendência-Geral, poderá celebrar acordo de leniência, com a extinção da ação punitiva da administração pública ou a redução de 1 (um) a 2/3 (dois terços) da penalidade aplicável, nos termos deste artigo, com pessoas físicas e jurídicas que forem autoras de infração à ordem econômica, desde que colaborem efetivamente com as investigações e o processo administrativo e que dessa colaboração resulte: I - a identificação dos demais envolvidos na infração; e II - a obtenção de informações e documentos que comprovem a infração noticiada ou sob investigação. [...]”.

<sup>17</sup> Fábio Konder Comparato e Calixto Salmão Filho apontam que o objetivo do legislador alemão de desencorajar os grupos de fato não se concretizou, tendo em vista que são muito mais numerosos que os grupos de direito

## 1.2 Grupos econômicos de direito e de fato

Os grupos econômicos de direito estão disciplinados no Capítulo XXI da Lei 6.404/76, denominado “Grupo de Sociedades”, mais precisamente nos artigos 265 a 277. O grupo constitui-se mediante convenção, pela qual a sociedade controladora e suas controladas se obrigam a reunir recursos ou esforços para a realização de seus objetivos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns (artigo 265, *caput*).

Na convenção devem ser estabelecidas as relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas (artigo 266, primeira parte), prevendo a lei que o grupo deve ter designação da qual conte a expressão “grupo de sociedades” ou “grupo”, sendo que esse tipo de designação somente pode ser utilizada por grupos organizados de acordo com as regras previstas no Capítulo da XXI Lei 6.404/76 (artigo 267).

Considera-se constituído o grupo a partir da data de arquivamento dos documentos indicados pela lei, entre os quais a convenção de constituição do grupo, no registro do comércio da sede da sociedade de comando (artigo 271).

A convenção deve definir a estrutura administrativa do grupo e pode criar órgãos de deliberação colegiada e cargos de direção-geral, mas a representação das sociedades perante terceiros caberá exclusivamente aos administradores de cada sociedade, salvo disposição expressa na convenção (artigo 272).

A remuneração dos administradores pode ser rateada entre as diversas sociedades que compõem o grupo, e a participação nos lucros, se houver, poderá ser fixada com base nos resultados apurados nas demonstrações financeiras consolidadas do grupo (artigo 274).

A propósito, prevê a lei que o grupo deverá publicar demonstrações financeiras consolidadas que compreendam todas as sociedades integrantes, além das demonstrações referentes a cada uma das sociedades (artigo 275).

Conquanto haja previsão expressa de exigência de demonstração financeira consolidada de todas as sociedades do grupo, a lei dispõe que cada sociedade conservará personalidade e patrimônio distintos (artigo 266, parte final).

Passando aos grupos econômicos de fato, convém lembrar que se referem à reunião de sociedades sem organização jurídica formalizada, aplicando-se as regras atinentes às sociedades coligadas, controladoras e controladas.

Prevê o artigo 243, §1º, da Lei 6.404/76 que “São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa”, que por sua vez se caracteriza “quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la” (§4º). Se a investidora for titular de 20% ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la, presume-se a influência significativa (§5º).

Tal definição de sociedades coligadas foi trazida à baila pela Medida Provisória 449/08, convertida na Lei 11.941/09, que deu nova redação ao referido artigo 243. Anteriormente, considerava-se a existência de sociedades coligadas quando uma participava com 10% ou mais do capital da outra, sem controlá-la. Esse requisito foi substituído pela noção de influência significativa.

Nota-se que a Lei 6.404/76 trata da relação entre sociedades, nada falando sobre o empresário individual. “Se houver, portanto, uma ligação entre um capitalista, empresário individual, e, de outro lado, uma sociedade, não se caracteriza legalmente a coligação”<sup>18</sup>.

De uma forma geral, embora a Lei 6.404/76 discipline as sociedades concentradas, sob várias modalidades, deixou de tratar das relações entre empresas individuais, e entre estas e as sociedades.

Ainda a respeito das sociedades coligadas, cabe salientar que também estão disciplinadas no Código Civil, que “entende a coligação como gênero do sistema de concentração de sociedades, do qual são espécies o controle, a filiação (ou coligação) e a simples participação”<sup>19</sup>.

No tocante às controladoras, cabe o destaque do disposto no artigo 116, alíneas *a* e *b*, da Lei 6.404/76, segundo o qual acionista controlador é a pessoa, natural ou jurídica, ou, ainda, o grupo de pessoas vinculadas por acordo de voto, ou sob controle comum, que é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de forma permanente, a maioria dos votos nas deliberações da assembleia geral, bem como o poder de eleger a maioria dos administradores da sociedade, e também usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orientar o funcionamento dos órgãos societários.

Digno de nota que o parágrafo único do referido artigo 116 determina que o acionista controlador use seu poder de controle com a finalidade de concretizar os objetivos e cumprir a

---

<sup>18</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, v. 2, p. 354.

<sup>19</sup> *Idem*, p. 355.

finalidade social da controlada, expressamente estabelecendo que o controlador tem deveres e responsabilidades “para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender”.

Na mesma toada do disposto no artigo 116, o artigo 243, §2º, da Lei 6.404/76 considera sociedade controlada aquela na qual a controladora, diretamente ou por meio de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de forma permanente, preponderância nas deliberações sociais, além do poder de eleger a maioria dos administradores. No mesmo sentido é o artigo 1.098 do Código Civil<sup>20</sup>.

Elucida Rubens Requião que o emprego da expressão “preponderância” tem como razão de ser a “circunstância de que o controle pode ocorrer entre sociedades de diferentes tipos, como a sociedade limitada, quando evidentemente não se pode falar em ‘acionista’ ou ‘maioria de votos’”<sup>21</sup>. Vale dizer, pode existir situação de controle de uma sociedade sobre outra em que nem todas são do tipo sociedade anônima.

A fim de conferir maior transparência às relações entre sociedades coligadas, controladoras e controladas, dispõe o artigo 243 que “o relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício”.

Com o mesmo espírito de dever de lealdade nas relações entre sociedades que se verifica no artigo 116, parágrafo único, acima mencionado, o artigo 245 prevê que os administradores não podem, em prejuízo da companhia, favorecer sociedade coligada, controladora ou controlada, “cumprindo-lhes zelar para que as operações entre as sociedades, se houver, observem condições estritamente comutativas, ou com pagamento compensatório adequado”. Ademais, respondem pelas perdas e danos resultantes de atos praticados com infração ao disposto no referido artigo.

Conforme leciona Rubens Requião, tal previsão legal explica-se pelo fato de que em “agrupamentos de empresas, torna-se fácil o favorecimento de uma sociedade integrante do sistema, com burla dos direitos e interesses dos acionistas minoritários e dos credores”<sup>22</sup>.

Em termos pragmáticos, é possível afirmar que as normas disciplinadoras dos grupos econômicos de direito são de pouca utilidade, o que, consoante Fábio Konder Comparato e

---

<sup>20</sup> 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 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.

<sup>21</sup> REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, v. 2, p. 355.

<sup>22</sup> *Idem*, p. 356.

Calixto Salomão Filho, deve-se à inexistência de regras de responsabilidade e à possibilidade de retirada em massa dos minoritários da sociedade por ocasião da celebração da convenção de grupo. “Já o por assim dizer direito dos grupos de fato flutua entre regras de responsabilidade mal definidas e disciplina de conflito de interesses de difícil aplicação”<sup>23</sup>.

Neste contexto de regulação normativa que, embora não deixe de tratar dos grupos de direito e de fato, carece de precisão, exsurge com vigor a importância da linguagem das provas no que diz respeito à existência ou não do grupo econômico, especialmente quanto ao grupo de fato em que não há formalização de convenção, na medida em que será necessário analisar em cada caso concreto a estrutura da empresa e os negócios entabulados.

Feitas essas breves anotações sobre os grupos econômicos de direito e de fato, passar-se-á a examinar como, e em que contexto, dá-se o uso da expressão “grupo econômico” na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça em matéria tributária.

### **1.3 O uso da expressão “grupo econômico” na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça em matéria tributária**

Da análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça<sup>24</sup> verifica-se que, em matéria tributária, mais da metade dos julgados que utilizam a expressão “grupo econômico” não trata especificamente da caracterização ou não do instituto. Parte-se da premissa de sua existência para, então, examinar questões outras que são objeto de discussão pelas partes.

Em mais de 40% dos julgados observa-se que a questão da configuração ou não de grupo econômico no caso concreto é suscitada pela parte interessada, mas não é apreciada pela Corte Superior, que apresenta como óbice a Súmula 7<sup>25</sup>, sob o fundamento de que o exame da matéria demanda a reanálise do conjunto probatório<sup>26</sup>.

<sup>23</sup> COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. **O Poder de Controle na Sociedade Anônima**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 414.

<sup>24</sup> Foram analisados 115 julgados do Superior Tribunal de Justiça que utilizam a expressão “grupo econômico” e versam sobre matéria tributária, sendo o mais antigo o REsp 28.168/SP (Rel. Ministro ANTÔNIO DE PÁDUA RIBEIRO, SEGUNDA TURMA, julgado em 14/06/1995, DJ 07/08/1995, p. 23026), e o mais recente o AgInt no REsp 1.750.110/PE (Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/04/2019, DJE 12/04/2019).

<sup>25</sup> Súmula 7 do Superior Tribunal de Justiça: “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”.

<sup>26</sup> A título exemplificativo, cabe o destaque dos seguintes julgados: AgRg no AREsp 531.818/RS, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/09/2014, DJe 10/10/2014; AgRg nos EDcl no AREsp 651.965/SE, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/05/2015, DJe 13/05/2015; AgRg no AREsp 685.321/RJ, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 21/05/2015, DJe 29/05/2015; AgRg no AREsp 561.328/SC, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, julgado em 06/08/2015, DJe 20/08/2015; AgInt no AREsp 847.034/SP, Rel. Ministro OG FERNANDES, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/03/2018, DJe 21/03/2018.

Tal quadro corrobora a assertiva no sentido da importância das provas no que diz respeito à existência ou não de grupo econômico, de modo que, diante da tendência do Superior Tribunal de Justiça de aplicar a Súmula 7 quando este debate é trazido à baila, mostra-se recomendável que as partes apresentem todos seus argumentos e busquem discutir amplamente a matéria na primeira e na segunda instâncias.

Apesar de a Corte Superior entender precipuamente que não pode adentrar a discussão sobre a configuração ou não de grupo econômico, no julgamento do REsp 1144884/SC a questão foi enfrentada. O Ministro Relator inicialmente destacou considerações feitas pelo Tribunal de origem ao afirmar que no “plano fático não há separação entre as empresas”, aduzindo que as empresas executadas compartilham instalações, funcionários e veículos, que a fiscalização apurou a existência de negócios jurídicos realizados entre as empresas, como a realização de empréstimos sem pagamento de juros e cessão gratuita de bens, e que o sócio-gerente de uma das empresas possui procuração para praticar atos de gerência nas demais.

O Relator, então, entendeu serem expressivos os fatos apontados e que o artigo 265 da Lei 6.404/76 regulamenta apenas grupo de sociedades formalmente constituído. Ressaltou, ainda, que “a doutrina se manifesta pela possibilidade da caracterização de grupo econômico, a despeito da ausência de formalidade em sua constituição, quando existir uma unidade gerencial em relação às empresas integrantes”<sup>27</sup>, ao final concluindo que o reconhecimento da existência de grupo econômico pelo Tribunal de origem não contrariou nenhum dispositivo legal.

No caso examinado, a questão apresentava-se como de grande relevância, porquanto a cobrança do crédito tributário baseava-se no artigo 124, inciso II, do Código Tributário Nacional<sup>28</sup>, combinado com o artigo 30, IX, da Lei 8.212/91<sup>29</sup>, que serão objeto de estudo mais adiante.

Nota-se que no julgado acima mencionado o STJ, entendendo que não é apenas o grupo econômico de direito que é albergado pelo ordenamento jurídico, reconheceu a existência de grupo econômico de fato no caso concreto, balizando-se pelas peculiaridades apuradas no caso concreto, especialmente pelo compartilhamento de infraestrutura material e de mão-de obra, bem como pela prática de atos negociais representativos de comando gerencial único.

---

<sup>27</sup> REsp 1144884/SC, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 07/12/2010, DJe 03/02/2011.

<sup>28</sup> Art. 124. São solidariamente obrigadas: [...] II - as pessoas expressamente designadas por lei.

<sup>29</sup> Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: [...] IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei; [...].

É de se ressaltar que, em processos versando matéria de responsabilidade tributária, quando a questão da existência ou não de grupo econômico é trazida à baila, em regra versará sobre grupo econômico de fato, a uma porque o grupo econômico de direito é figura de pouca utilização na prática, conforme já assinalado anteriormente, e também porque, como não poderia ser diferente, é na hipótese de inexistência de convenção formalmente registrada que abre-se maior espaço para debates sobre o assunto.

## 2 FUNDAMENTOS LEGAIS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE SOCIEDADES EMPRESÁRIAS INTEGRANTES DE GRUPO ECONÔMICO

Em matéria de responsabilidade tributária, o foco de estudo recai no critério pessoal do consequente da regra-matriz de incidência tributária<sup>30</sup>, que apontará os sujeitos da relação jurídica tributária, com destaque para o sujeito passivo.

Cabe, por oportuno, trazer à baila a definição de sujeito passivo na doutrina de Paulo de Barros Carvalho:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais<sup>31</sup>.

Cabe destacar que a Constituição, em regra, não indica expressamente quem deve ser o sujeito passivo da obrigação tributária, ficando tal tarefa a cargo do legislador infraconstitucional, que, por sua vez, deverá atuar dentro dos limites da competência outorgada pelo Constituinte.

Sobre o tema, Geraldo Ataliba ensina que o legislador há de orientar-se por princípios financeiros ínsitos à hipótese de incidência, de modo que, “no Brasil, só pode ser onerado o destinatário constitucional tributário, porque esse juízo político-financeiro foi exaurido pelo constituinte”<sup>32</sup>.

---

<sup>30</sup> Com o fito de tecer breves anotações sobre a regra-matriz de incidência tributária, destaca-se trecho das lições de Paulo de Barros Carvalho: “A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o consequente estatui vínculo obrigacional com o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo, o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto. [...] Efetuadas as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descriptor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota)” (CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008, p. 532-533).

<sup>31</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 319.

<sup>32</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 86.

Nesta toada, leciona Roque Antonio Carrazza que, não obstante a Constituição não indique de modo expresso, o sujeito passivo, “aponta o *sujeito passivo possível* de cada tributo, isto é, a pessoa que poderá ser colocada, pela lei, na contingência de efetuar seu pagamento”<sup>33</sup>.

Isso significa que o legislador infraconstitucional não possui plena liberdade, devendo respeitar as balizas estabelecidas na Constituição na construção da regra-matriz de incidência tributária.

Ainda no plano constitucional, por força do artigo 146, inciso III, caberá à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, cumprindo, então, perquirir se a disposição constitucional abrange a responsabilidade tributária, e a resposta é positiva.

Com efeito, estatuir normas gerais significa trazer diretrizes que permitam aplicar o direito tributário de forma homogênea em todo o país, de modo que o Constituinte ao empregar, na redação do artigo 146, inciso III, a expressão “especialmente sobre” traz rol exemplificativo<sup>34</sup>. Conclui-se, pois, que cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de responsabilidade tributária.

Isto estabelecido, impende anotar que tal mister é levado a cabo pelo Código Tributário Nacional, recepcionado na ordem constitucional vigente com força de lei complementar.

Consoante disposto no artigo 121, parágrafo único, do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo da relação jurídica tributária de cunho obrigacional pode figurar como contribuinte ou responsável: “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”.

Conforme se observa, segundo o Código Tributário Nacional, contribuinte é aquele que pratica de forma direta e pessoal a conduta ensejadora do vínculo obrigacional, ao passo que o responsável é terceira pessoa, vinculada ao fato jurídico tributário, que é eleito pela lei para figurar no polo passivo da obrigação tributária.

Também digno de nota que, diante do caráter eminentemente legal das relações jurídicas tributárias, eventuais estipulações de cunho contratual entre particulares não podem ser arguidas ao Fisco, salvo se a própria lei assim estabelecer, conforme expressamente dispõe o artigo 123 do CTN:

---

<sup>33</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017, p. 490, *itálico do original*.

<sup>34</sup> No sentido de que é exemplificativo o rol previsto nas alíneas do inciso III do artigo 146 da Constituição: PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 7. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 150.

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

Em sequência, o Código Tributário Nacional dispõe sobre solidariedade, tema que será objeto de estudo a seguir, desde já registrando-se a importância da matéria em termos de responsabilidade tributária de empresas integrantes de grupo econômico, na medida em que é no artigo 124, por sua vez inserido no Código em seção sobre solidariedade, que recai grande parte dos debates sobre a questão da responsabilização de tais sociedades empresárias sob o ponto de vista material.

## 2.1 Solidariedade no Código Tributário Nacional

Diante da possibilidade de existência de mais de um contribuinte, de mais de um responsável, ou de um contribuinte e um responsável figurando simultaneamente no polo passivo da relação jurídica tributária, impõe-se a necessidade de disciplina da relação entre eles estabelecida. Uma das formas pela qual essa relação pode ser estabelecida é por solidariedade, que, no âmbito tributário, é sempre passiva<sup>35</sup>.

Assim como no Código Civil<sup>36</sup>, a solidariedade tributária não comporta benefício de ordem, nos termos do artigo 124, parágrafo único, do CTN, vale dizer, pode ser acionado qualquer dos coobrigados, ou mesmo todos, os quais não podem exigir que se convoque outro em primeiro lugar. Havendo, pois, mais de um devedor, se cada um for responsável pela dívida integral, tem-se a solidariedade passiva.

Nesta senda, pode-se afirmar que, na seara tributária, a solidariedade passiva é instituto jurídico voltado para a comodidade do Estado, a fim de conferir maior efetividade à atividade arrecadatória estatal, abrindo-se a possibilidade ao Fisco de promover a cobrança de toda a dívida em face de um, de alguns ou de todos os devedores solidários.

Segundo preceitua o artigo 124, *caput*, do Código Tributário Nacional, são solidariamente obrigadas “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o

---

<sup>35</sup> No sentido de que a solidariedade tributária é sempre passiva: COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário**: Constituição e Código Tributário Nacional. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 210.

<sup>36</sup> Assim preceitua o artigo 264 do Código Civil: “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”.

fato gerador da obrigação principal” (inciso I) e “as pessoas expressamente designadas por lei” (inciso II).

No que diz respeito ao referido artigo 124 do CTN, entendo correta a análise feita por Luciano Amaro, que ministra que o referido dispositivo legal “prevê hipótese de solidariedade (item I), admitindo que a lei poderá definir outras situações de solidariedade (item II)”<sup>37</sup>.

Nesta mesma esteira, Andréa Medrado Darzé vislumbra nos dois enunciados normas com conteúdo e destinatários distintos:

O primeiro deles (inciso I) se dirige à norma que regula o procedimento de constituição do crédito tributário, autorizando o sujeito competente – particular ou Autoridade Administrativa – a expedir norma individual e concreta em face de todas as pessoas que tenham interesse comum na situação que é “fato gerador” da obrigação principal. Já o segundo (inciso II) interfere diretamente na norma de competência para instituir tributos, estabelecendo expressa permissão para o ente político definir denotativamente outros vínculos de solidariedade, inclusive entre sujeitos passivos distintos daqueles enumerados no próprio Código.

Em estreita síntese, o legislador complementar: *i.* definiu, ele mesmo, uma causa para a instauração de vínculo de solidariedade entre sujeitos passivos tributários (inciso I); e, ao mesmo tempo, *ii.* outorgou competência para o legislador, ordinário em regra, fixar outras situações fáticas às quais imputará igualmente tal consequência jurídica (inciso II)<sup>38</sup>.

Como efeito da solidariedade, nos termos do artigo 125 do CTN, tem-se que o pagamento realizado por um dos coobrigados aproveita aos demais. Além disso, a isenção ou remissão do crédito exonera todos os coobrigados, excetuada a situação em que outorgada pessoalmente a um deles, remanescendo a solidariedade entre os demais pelo saldo. Ademais, a interrupção da prescrição operada em favor ou contra um dos coobrigados, favorece ou prejudica aos demais. Trata-se de regras gerais, de modo que, conforme expressa dicção do *caput*, a lei instituidora do tributo pode dispor em sentido contrário.

Sob a perspectiva das empresas integrantes de grupos econômicos, somente quando caracterizada uma destas situações previstas no artigo 124 é que se pode cogitar de responsabilidade tributária solidária, uma vez que, conforme já ressaltado anteriormente, a regra é de autonomia e individualização da personalidade jurídica de cada uma das sociedades que compõem o grupo econômico, cuja razão de existir é fomentar e otimizar a atividade empresarial.

<sup>37</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 344.

<sup>38</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São, Paulo: Noeses, 2010, p. 228.

Cumprе destacar, a propósito, que é firme a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a mera existência de grupo econômico não é suficiente para reconhecer a responsabilidade solidária das empresas integrantes<sup>39</sup>. Passar-se-á, então, a um exame mais aprofundado de cada um dos incisos do aludido artigo 124 do CTN.

## 2.2 Interesse comum no fato jurídico tributário (inciso I do artigo 124 do CTN)

Conforme já mencionado, prevê o artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional que são solidariamente obrigadas “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

É vasta a doutrina que, ao analisar o referido artigo de lei, critica o caráter vago da expressão “interesse comum” utilizada pelo legislador<sup>40</sup>. De fato, o legislador não é preciso na redação empregada, cabendo, então, perquirir seu alcance, delimitando qual tipo de interesse ensejará a responsabilidade solidária.

Aliomar Baleeiro defende, ressaltando que o CTN não diz em que consiste e nem os casos em que se manifesta o interesse comum, que a “lei tributária o dirá”<sup>41</sup>. Outra parcela da doutrina aponta a desnecessidade da existência de previsão expressa na lei instituidora do tributo, por se tratar de norma geral. Este é o entendimento, por exemplo, de Hugo de Brito Machado, para quem “As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga”<sup>42</sup>.

Esta também é a orientação de Luciano Amaro, que ressalta 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”<sup>43</sup>.

Adoto a segunda corrente, tendo em vista que a Constituição, em seu artigo 146, inciso III, prevê que cabe à lei complementar “estabelecer normas gerais em matéria de legislação

<sup>39</sup> O entendimento foi reafirmado pela Primeira Seção da Corte Superior: EREsp 834.044/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010.

<sup>40</sup> Neste sentido: CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 330; COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 210; LINS, Robson Maia. **Uma importante distinção: responsável tributário em função de grupo econômico e polo passivo de execução fiscal**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/wp-content/uploads/2016/03/Robson-Maia-Lins.pdf>. Acesso em: 21 jun. 2019.

<sup>41</sup> BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 728.

<sup>42</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p.146.

<sup>43</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 345, itálico do original.

tributária”, especialmente sobre “obrigação” (alínea *b*), o que permite afirmar que a norma extraída do artigo 124, I, do CTN é aplicável às relações obrigacionais decorrentes de todos os tributos, independentemente de previsão expressa na lei instituidora, na medida em que a solidariedade decorre do próprio inciso I do artigo 124.

Feita essa observação e prosseguindo na interpretação do termo “interesse comum”, cabe sublinhar que, tendo em vista que o referido artigo de lei fala em interesse comum “na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, tal interesse não há de ser meramente de fato (econômico, por exemplo), mas interesse jurídico na situação ensejadora do vínculo obrigacional.

Neste sentido já se pronunciou o Superior Tribunal de Justiça no julgamento do REsp 884845/SC<sup>44</sup>:

[...] Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato impositivo. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação [...].

Ministra Andréa Medrado Darzé que o interesse jurídico comum

surge a partir da existência de deveres e direitos idênticos, entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo, ou mais de uma pessoa realizando o verbo eleito como critério material do tributo, quando esta representar uma situação jurídica<sup>45</sup>.

Nota-se que, para se caracterizar a solidariedade, os interesses jurídicos envolvidos não podem ser antagônicos, vale dizer, devem convergir. Sobre a questão destaca-se o magistério de Paulo de Barros Carvalho:

Aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o *interesse comum* dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo

<sup>44</sup> REsp 884.845/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/02/2009, DJe 18/02/2009.

<sup>45</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária**: solidariedade e subsidiariedade. São, Paulo: Noeses, 2010, p. 228.

inc. I do art. 124 do Código. Vale, sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancia pela presença de pessoas, em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se 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<sup>46</sup>.

É de se concluir, pois, conforme assinala Hugo de Brito Machado, que a “existência de interesse comum é situação que somente em cada caso pode ser examinada”<sup>47</sup>.

No que diz respeito especificamente aos grupos econômicos, diversas são as interpretações dadas pela doutrina, a seguir trazendo-se à baila alguns dos posicionamentos encontrados.

Bradson Tibério Luna Camelo defende que há responsabilidade solidária entre todas as pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos de fato, ao argumento de que formam, na verdade, uma sociedade comum. Parte-se da ideia de que o conceito de empresa não se confunde com o de pessoa jurídica e de empresário, embora empregados indistintamente na prática diária. Explica Camelo:

As empresas, geralmente, são administradas por uma só pessoa jurídica que é a sociedade empresária. Entretanto, nos grupos econômicos de fato, várias pessoas jurídicas atuam conjuntamente como empresários (na seara dos fatos) de uma só empresa. O conceito jurídico-econômico de empresa é de um centro de imputação, devendo-se imputar os débitos tributários à empresa e não à pessoa jurídica (quando não coincidentes).

O interesse comum que enseja a responsabilidade solidária é decorrente da unidade de interesse jurídico das várias pessoas jurídicas. Assim, quando as várias pessoas jurídicas atuam em conjunto para o benefício de uma só atividade (como vários sócios de uma sociedade de fato), há claro interesse comum nos atos negociais (de propriedade e de circulação)<sup>48</sup>.

Sob esta perspectiva, apenas os grupos econômicos de direito enquadrar-se-iam na orientação jurisprudencial de que a existência de grupo econômico, por si só, não enseja responsabilidade tributária solidária.

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 330, itálico do original.

<sup>47</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p.146.

<sup>48</sup> CAMELO, Brandson Tibério Luna. Solidariedade Tributária de Grupo Econômico de Fato. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 170, nov. 2009, p. 22.

Cuida-se de corrente que se ampara na teoria, desenvolvida nos Estados Unidos, do propósito negocial (*business purpose*), pela qual “deve-se analisar o propósito negocial em questão para se aplicar, ou não, a forma preconizada na lei”<sup>49</sup>. Sob esta ótica, não haveria propósito negocial na formação dos grupos econômicos de fato.

Com a devida vênia, entendo que a teoria em comento não tem o condão de sustentar o posicionamento de atribuição de responsabilidade solidária a todas as pessoas jurídicas integrantes de grupo econômico de fato, indiscriminadamente.

Sem pretensão de exaurir o tema, observo, em primeiro lugar, examinando os artigos 104 a 114 do Código Civil, que tratam das disposições gerais dos negócios jurídicos, que não há exigência de propósito negocial como requisito. Tampouco é possível extrair tal noção do artigo 187<sup>50</sup>, que o que faz é prever a figura do abuso de direito, que não prescinde da análise do caso concreto, de sorte que em nenhum momento o dispositivo legal condiciona a validade do negócio jurídico a propósito negocial específico.

O negócio jurídico traduz uma declaração de vontade, emitida segundo a autonomia privada, pela qual a parte pretende atingir determinados efeitos jurídicos escolhidos, respeitados os parâmetros limitativos da função social e da boa-fé objetiva. Existe, em maior ou menor grau, liberdade na escolha dos efeitos jurídicos que se pretende atingir.

Não se olvida que o diploma civil em diversas passagens trata do motivo dos negócios jurídicos, prevendo, por exemplo, em seu artigo 166, inciso III, que é nulo o negócio quando “o motivo determinante, comum a ambas as partes, for ilícito”.

Questiona-se, então, se o objetivo de redução da carga tributária é motivo lícito ou ilícito. Entendo que o escopo de pagar menos tributo, por si só, não se reveste de qualquer ilicitude. Neste sentido discorre Marco Aurélio Greco:

Que é motivo ilícito? Querer pagar menos imposto é motivo ilícito? Está aberta, também aqui, a discussão. Penso que, em princípio, não é ilícito querer pagar menos imposto, mas querer dissimular ou disfarçar determinada situação ou operação, começo a ter dúvida que o seja. O importante é estar atento com o elemento volitivo, pois é tão relevante para determinar a anulabilidade como a nulidade do negócio jurídico. Quanto ao motivo ilícito será preciso construir e, para tanto, a doutrina do Direito Civil terá relevante papel<sup>51</sup>.

<sup>49</sup> CAMELO, Brandson Tibério Luna. Solidariedade Tributária de Grupo Econômico de Fato. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 170, nov. 2009, p. 20.

<sup>50</sup> Art. 187. Também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes.

<sup>51</sup> GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 514.

Neste diapasão, partir-se da premissa, genérica e abstrata, de que os grupos econômicos de fato têm como escopo recolher menos tributo não autoriza a aplicação do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional. Em princípio, as sociedades empresárias detêm personalidade jurídica autônoma, de modo que, sem analisar o caso concretamente considerado, não é possível afirmar que todas possuem interesse jurídico comum com o fato tributável por simplesmente pertencerem a um mesmo grupo econômico de fato.

Outra é a hipótese, conforme sublinhado por Marco Aurélio Greco, em que se vislumbra intenção de camuflar determinada situação ou operação, o que, no entanto, demanda a análise de cada caso concreto, não havendo se falar em presunção de má-fé de todas as sociedades pertencentes a grupo econômico de fato.

Ademais, não obstante os conceitos próprios do direito privado sejam relevantes, na medida em que não podem ser desvirtuados no exercício da competência tributária, conforme dispõe o artigo 110 do Código Tributário Nacional<sup>52</sup>, isso absolutamente não significa irrestrito transporte das noções, teorias e princípios do direito civil ao direito tributário, tanto que o artigo 109 do Código estabelece que “Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários”.

Enfim, trata-se de corrente bastante ampliativa que, pelos argumentos acima expendidos, não encontra amparo na ordem constitucional e legal aplicável em matéria tributária.

Frederico Menezes Breyner, a seu turno, parte da ideia de que, ressalvadas as hipóteses de simulação, em regra, as relações jurídicas entabuladas por uma sociedade não interferem na esfera jurídica das demais pertencentes ao mesmo grupo econômico. Prosseguindo, vislumbra a existência de interesse jurídico comum a caracterizar a responsabilidade tributária somente na seguinte situação:

Apenas quando uma sociedade tenha competência decisória concreta sobre os atos de outra sociedade será possível a imposição da responsabilidade tributária, em razão da imposição constitucional do encargo tributário decorrente das materialidades descritas nas regras de competência, somado ao fato de que os integrantes do grupo de sociedade mantêm sua autonomia jurídica (personalidade própria)<sup>53</sup>.

---

<sup>52</sup> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.

<sup>53</sup> BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade Tributária das Sociedades Integrantes de Grupo Econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 187, abr. 2011, p. 80.

Breyner também entende caracterizada a responsabilidade solidária na hipótese de existência de lei expressa permitindo que a sociedade assuma, por meio de contrato, a obrigação tributária de outra<sup>54</sup>.

Também com a devida vênia, entendo que a situação de mero exercício de poder decisório de uma sociedade sobre outra não configura interesse jurídico comum a autorizar a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN. Isso porque, partindo do pressuposto de atuação lícita do grupo econômico, o “acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e cumprir sua função social”, conforme prevê o artigo 116, parágrafo único, da Lei 6.404/76.

Vale dizer, a não ser que a sociedade controladora pratique conjuntamente com a outra sociedade o fato jurídico tributário, não há se falar em responsabilidade solidária, ao menos com fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN.

Juliana Furtado Costa Araújo e Leonardo Nuñez Campos, por sua vez, pontuam que a orientação do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que a simples circunstância de uma sociedade integrar grupo econômico de outra não enseja a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN foi firmada em casos em que não se enfrentou a situação de grupos econômicos de fato com suspeita de atuação fraudulenta, até porque, em regra, o exame da questão é obstada pela aplicação da Súmula 07 da Corte Superior.

E sustentam a possibilidade de aplicação de artigo 124, inciso I, do CTN justamente nas hipóteses de fraude, porque o que se teria, na verdade, é a prática conjunta do fato jurídico tributário. Confira-se:

[...] seria possível aventar a tese de que, unicamente nestas hipóteses de fraude, poderia ser identificado o interesse comum entre as empresas de um grupo, mesmo que não tenham realizado formalmente o fato jurídico tributário. Dado o conluio ou a fraude, a realização conjunta do fato gerador estaria presente, afinal o que se teria era uma única pessoa jurídica englobando todas as demais. Necessário para isto, porém, que o fisco prove de forma contundente os atos ilícitos praticados<sup>55</sup>.

Acerca dessa linha de argumentação amparada nas hipóteses de fraude, Maria Rita Ferrugut defende que não há fundamento legal, concluindo que o Código Tributário Nacional

<sup>54</sup> BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade Tributária das Sociedades Integrantes de Grupo Econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 187, abr. 2011, p. 81.

<sup>55</sup> CAMPOS, Leonardo Nuñez; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos gera incertezas**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-jun-09/responsabilidade-tributaria-grupos-economicos-gera-incertezas>. Acesso em: 22 jun. 2019.

não disciplinou em nenhum de seus artigos a responsabilidade tributária dos grupos econômicos:

Normalmente considera-se que há interesse comum quando as empresas possuem o mesmo corpo diretivo, ou quando há confusão patrimonial entre duas ou mais empresas ou, ainda, quando ocultam ou simulam negócios jurídicos internos visando dificultar ou impedir que a execução fiscal proposta em face de uma delas alcance o patrimônio respectivo. Esse entendimento é excessivamente abrangente e vago, e não guarda fundamento em qualquer dispositivo legal. Não corresponde ao que a jurisprudência e a doutrina entendem sobre o tema. Interesse comum passa a significar controle na condução dos negócios, confusão patrimonial e fraude, o que é um erro<sup>56</sup>.

A respeito da situação de controle na condução dos negócios, já foi sustentado anteriormente que, na ótica ora defendida, não caracteriza interesse jurídico comum, enquanto se permanece no campo da licitude. Com relação às hipóteses de fraude, com a devida vênia, entendo que não se trata de pretender que signifiquem a mesma coisa que interesse jurídico comum, mas demonstrar que em certos casos são empregados artifícios por determinada pessoa jurídica para ocultar que o fato jurídico tributário, na verdade, também foi praticado por outra, o que deve ser devidamente comprovado pela autoridade administrativa, em atenção ao disposto no artigo 142 do CTN<sup>57</sup>.

Em outras palavras, não basta que seja demonstrada a ocorrência de algum tipo de fraude. É preciso que reste comprovado, o que há de ser feito pela autoridade fiscal competente, que foi utilizado expediente fraudulento precisamente para ocultar situação de prática conjunta do fato jurídico tributário, que, por sua vez, autoriza a aplicação do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

Uma observação que entendo pertinente quanto ao entendimento de Juliana Furtado Costa Araújo e Leonardo Nuñez Campos, especificamente no ponto em que aduzem que o que se teria seria uma única pessoa jurídica englobando todas as demais, é que, se o caso é de uma determinada pessoa jurídica realizando formalmente o fato jurídico tributário, por exemplo, figurando como parte em certo contrato, quando, na verdade, no negócio entabulado atua outra

<sup>56</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e os Grupos Econômicos. *In*: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **O Novo CPC e seu Impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 21.

<sup>57</sup> Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.  
Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

pessoa jurídica (que executa o objeto contratual por meio de seus funcionários, infraestrutura etc.), é possível afirmar que *ambas*, cada uma a sua forma, praticam o fato jurídico tributário, e não apenas uma englobando a outra.

Em síntese, o que se deve verificar é se a relação jurídica subjacente ao fato jurídico tributário foi firmada em descompasso com a realidade do mundo fenomênico. Em caso positivo, o que se tem é pessoa jurídica que, na aparência, pratica sozinha o fato jurídico tributário, quando, efetivamente, outra também atua na prática de tal fato, o que permite concluir pela existência de interesse jurídico comum.

Conforme já ressaltado no início do presente trabalho, os grupos econômicos são, antes de mais nada, fenômeno econômico e social, que vêm ganhando cada vez mais relevância, com o objetivo de otimização de procedimentos e resultados, e não foram olvidados pelo Direito. Desta feita, da mesma forma que o ordenamento jurídico protege as pessoas jurídicas integrantes de grupo econômico, precipuamente reconhecendo sua autonomia econômica e jurídica, também há de resguardar os interesses de terceiros quando tais sociedades agirem fora dos limites legais. Vale dizer, se por um lado a autonomia da pessoa jurídica é uma garantia essencial não só do ponto de vista particular de cada empresa, mas para a estrutura social e econômica como um todo, por outro lado não é um instituto jurídico intangível.

Sobre a necessidade de tutela dos interesses de terceiros que entabulam relações com sociedade integrante de grupo econômico, traz-se à baila trecho das lições de Fábio Konder Comparato e Calixto Salomão Filho, que destacam que a “empresa isolada é, atualmente, uma realidade condenada, em todos os setores, máxime naqueles em que o progresso está intimamente ligado à pesquisa tecnológica”<sup>58</sup>:

A necessidade de tutela dos credores de sociedade componentes de grupos de empresas por meio de regras mais sofisticadas que a simples ausência de responsabilidade de uma sociedade pelas dívidas das outras é inegável. [...] O que se pretende, em suma, tanto na companhia isolada como no grupo econômico, é simplesmente adequar o direito à realidade econômica, considerando a personalidade jurídica em sua verdadeira dimensão, isto é, como técnica, meramente relativa, de separação de patrimônios, e não como entidade metafísica de valor absoluto<sup>59</sup>.

No campo da jurisprudência, cabe destacar o acórdão proferido no julgamento do AgRg no Ag 1055860/RS, no qual o Superior Tribunal de Justiça, embora não tenha enfrentado

---

<sup>58</sup> COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. **O Poder de Controle na Sociedade Anônima**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 499.

<sup>59</sup> *Idem*, p. 504 e 510.

diretamente a questão em tela, ao consignar que para fins de caracterização da responsabilidade tributária faz-se necessário que haja prática conjunta do fato jurídico tributária, trouxe à colação doutrina que faz ressalva à hipótese de fraude:

Conforme consignado no acórdão recorrido, a comprovação de que o BANCO e a ARRENDADORA MERCANTIL constituem partes de uma única organização e, por isso, são solidariamente responsáveis pelo recolhimento do tributo, está atrelada aos aspectos fático-probatórios da causa, cujo reexame é inviável em sede de recurso especial, tendo em vista a circunstância obstativa decorrente do disposto na Súmula 7/STJ.

Ademais, ainda que superado esse óbice, para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

Nesse sentido leciona Kiyoshi Harada:

*"Quanto à responsabilidade prevista no inciso II, do art. 124 do CTN já a examinamos em estudos anteriores concluindo que a ordem jurídica vigente não abriga a chamada responsabilidade solidária objetiva.*

*A responsabilidade tributária solidária de que cuida o inciso I é um dos temas onde grassa a maior confusão. Basta a interdependência entre as empresas, caracterizada pela composição do capital ou pela identidade de pessoas que compõem as sociedades para concluir-se pela responsabilidade tributária solidária. Isso é um grande equívoco. 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. Para que isso ocorra é indispensável a configuração do interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal.*

*Ensina Carlos Jorge Sampaio Costa:*

*'... a solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico está condicionada a que fique devidamente comprovado: a) o interesse imediato e comum de seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador; e/ou b) fraude ou conluio entre os componentes do grupo.*

*Há interesse comum imediato em decorrência do resultado do fato gerador quando mais de uma pessoa se beneficiam diretamente com sua ocorrência. Por exemplo, a afixação de cartazes de propaganda de empresa distribuidora de derivados de petróleo em postos de gasolina é, geralmente, um fato gerador de taxa municipal cuja ocorrência interessa não somente à empresa distribuidora, beneficiária direta da propaganda, como também ao posto de gasolina, que é solidário com aquela no pagamento da taxa.*

.....  
*Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica. (.....)*

*Aliás, no caso de fraude, pagam até os representantes pelos representados'[1].*

*Quando se aborda a questão da solidariedade entre empresas coligadas ou do mesmo grupo econômico é preciso tomar cuidado para não confundir*

*interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador de que cuida o inciso I do art. 124 do CTN, com o interesse econômico no resultado que constitui o fato gerador da obrigação tributária. Uma coisa é as empresas coligadas terem interesse econômico comum na exploração da atividade. Outra coisa bem diversa é o fato de as empresas coligadas terem interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária, isto é, que participem entre si da mesma situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Exemplificando, a empresa 'A' participa da situação que constitua fato gerador para a empresa 'B'.*

(...)

*Importante distinguir, pois, interesse comum no resultado da exploração da atividade econômica ensejadora do fato gerador da obrigação tributária, com o interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador. Aquele é irrelevante para gerar a responsabilidade solidária. Este acarreta a responsabilidade solidária, porque as pessoas envolvidas praticam conjuntamente a atividade tipificada pela norma tributária. Notas:*

*[1] Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador, Revista de Direito Tributário, Ano II, nº 4.*

*São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 304." (Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador.*

Disponível em <http://direito.memmes.com.br/jportal/portal.jsf?post=1610>. Acesso em 14.10.2008)<sup>60</sup>

Em suma, o que ora se defende é que se, em regra, o mero fato da existência de grupo econômico não gera responsabilidade tributária solidária, devido à autonomia que cada pessoa jurídica possui, parte-se do pressuposto de atuação das sociedades no âmbito da licitude, de maneira que, se apurado pela autoridade fiscal o emprego de artifícios fraudulentos a fim de ocultar que, embora uma determinada pessoa jurídica figure formalmente na relação jurídica subjacente ao fato jurídico tributário, há outra que também nele incorre, tem-se o interesse jurídico comum, vale dizer, que perpassa o interesse econômico, a autorizar a aplicação do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, caracterizando-se a responsabilidade tributária solidária. Ou seja, a hipótese será de mais de uma pessoa jurídica praticando o fato jurídico tributário, de modo que a dívida poderá ser cobrada de uma delas ou de todas.

Cumprido deixar assente que a orientação ora defendida não objetiva se calcar em abstrações e generalizações. Ao contrário, pressupõe a análise minuciosa de cada caso concreto, que há de ser acompanhada de prova produzida pela autoridade fiscal competente, dando-se a devida relevância, pois, às peculiaridades da situação em exame.

---

<sup>60</sup> AgRg no Ag 1055860/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 17/02/2009, DJe 26/03/2009, grifos do original.

### 2.3 Pessoas expressamente designadas por lei (inciso II do artigo 124 do CTN)

Além da hipótese de existência de interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário, acima estudada, o Código Tributário Nacional também prevê que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, nos termos do artigo 124, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Não se trata de redundância na redação legislativa, já que a solidariedade sempre decorre da lei. O que o inciso II prevê é que a lei poderá designar como responsável solidário quem não tem interesse comum no fato jurídico tributário. Isso porque se há interesse comum, vale dizer, se o fato jurídico tributário é praticado por mais de uma pessoa, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional, mais precisamente do artigo 124, inciso I. O inciso II, a seu turno, refere-se à lei instituidora do tributo, permitindo a definição de outros vínculos de solidariedade além dos já previstos no Código, conforme já sustentado anteriormente, reportando às considerações feitas por Andréa Medrado Darzé<sup>61</sup>.

Assim como tudo no Direito, tal permissão não é absoluta. Em primeiro lugar, é preciso que sejam observados os limites ínsitos à competência tributária outorgada pela Constituição a cada ente político. Consoante as lições de Geraldo Ataliba, que aponta a possibilidade de a sujeição passiva ser atribuída, por força da lei, para outra pessoa, “Isto só é possível quando o desígnio constitucional não seja desacatado”<sup>62</sup>.

O inciso II do artigo 124 também encontra limitações no próprio Código Tributário Nacional, a exemplo do artigo 128<sup>63</sup>, que dispõe que “a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”.

Cabe frisar que a vinculação ao fato jurídico tributário a que se refere o artigo 128 do CTN não é daquele que pratica o fato pessoal e diretamente. Caso contrário, o que teríamos não seria a figura de terceiro, mas do próprio contribuinte. O que o Código delinea é que tal terceira pessoa deve estar relacionada ao fato jurídico tributário.

Neste sentido, ministra Luís Eduardo Schoueri:

---

<sup>61</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária**: solidariedade e subsidiariedade. São, Paulo: Noeses, 2010, p. 228.

<sup>62</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 89.

<sup>63</sup> Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

Por sua vez, o inciso II [...], ao se referir a pessoas ‘expressamente designadas por lei’ não há de ser lido fora do contexto do Código Tributário Nacional. Afinal, o artigo 128 [...] limita a possibilidade de designação do responsável a alguém que esteja vinculado ao fato jurídico tributário. Assim, a solidariedade não poderá alcançar qualquer pessoa, mas apenas alguém que possa ser enquadrado como responsável<sup>64</sup>.

No que diz respeito aos grupos econômicos, digno de nota o disposto no artigo 30, inciso IX, da Lei 8.212/91:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: [...] IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

Verifica-se que o referido dispositivo legal prevê que as empresas integrantes de grupo econômico são solidariamente responsáveis pelos débitos tributários junto à Seguridade Social, o que é objeto de debates na doutrina.

Parcela da doutrina sustenta a inconstitucionalidade do aludido artigo 30, IX, da Lei 8.212/91, a exemplo de Robson Maia Lins, que entende que valem para a hipótese os mesmos fundamentos da decisão do Supremo Tribunal Federal que, no julgamento do RE 562.276/PR, concluiu pela inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 8.620/93<sup>65</sup>:

Seja [...] pelo caminho da inconstitucionalidade formal ao usar lei ordinária quando o correto seria o veículo complementar, seja pela responsabilização objetiva que pretende a lei previdenciária instalar ao relacionar as empresas integrantes de mesmo grupo econômico como responsáveis solidárias, os motivos que levaram o Supremo a declarar a inadmissibilidade do art. 13 da Lei nº 8.620/93 também se confirmam no exame do art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91<sup>66</sup>.

Já Renato Lopes Becho entende que se o artigo 124 do Código Tributário Nacional, que tem força de lei complementar, prevê que podem figurar como responsáveis as pessoas designadas por lei, o artigo 30, IX, da Lei 8.212/91 possui respaldo hierárquico suficiente. No aspecto material, Becho aduz que é preciso observar o disposto no artigo 128 do Código

<sup>64</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 582.

<sup>65</sup> Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.

<sup>66</sup> LINS, Robson Maia. **Uma importante distinção**: responsável tributário em função de grupo econômico e polo passivo de execução fiscal. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/wp-content/uploads/2016/03/Robson-Maia-Lins.pdf>. Acesso em: 08 jul. 2019.

Tributário Nacional, que é dispositivo de caráter geral, de modo que é necessário que as pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico tenham atuado conjuntamente, de alguma forma, no fato jurídico tributário. Confira-se, a propósito, exemplo dado por Becho:

Imaginemos, nesse contexto, três empresas distintas, todas sociedades anônimas com capital em bolsa de valores, mas que tenham um mesmo sócio controlador, que participe da administração de todas e que elas tenham a presidência no mesmo prédio. Consideremos, para fins didáticos, que uma seja petroleira, outra mineradora e a terceira uma operadora de portos. Para fins trabalhistas, talvez a Justiça do Trabalho possa aceitar uma ação de cobrança de horas extras de quaisquer das empresas. Contudo, para fins tributários, talvez não seja possível. Será necessário pensarmos em uma relação econômica específica.

Para deixarmos nosso exemplo mais atraente, vamos supor que a empresa petroleira esteja à beira da ruína, devendo bilhões de reais, e empresa mineradora esteja em situação equilibrada e a operadora de portos seja superavitária, mas seu superávit seja proporcional ao seu valor (na casa de milhares de reais, não de bilhões). Poderá o Fisco exigir da operadora de portos o pagamento de qualquer parte ou de toda a dívida tributária da petroleira? Parece que não. Todavia, sob uma operação específica, por exemplo, uma taxa incidente sobre a exportação de petróleo por via portuária, devida antes do embarque do produto, talvez seja possível o Fisco exigir da taxa de exportação do vendedor ou do operador do porto.

Agora, se o Fisco puder exigir o ISS eventualmente devido pelo porto da mineradora, não teremos mais um *sistema tributário*, mas uma *desorganização tributária*. Não é isso que vemos em nossa *ordem constitucional*. [...]

Pelo que se depreende das considerações acima apresentadas, não nos parece ser o caso, desde logo, de consideração da inconstitucionalidade do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991. Basta que o dispositivo legal receba a interpretação sistemática que o compatibilize com o ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, parece ser imprescindível, em nosso sistema tributário, que, para a aplicação do art. 30, IX, da Lei de Custeio da Seguridade Social, que as empresas envolvidas do mesmo grupo econômico tenham atuado conjuntamente, de alguma forma, para permitir que o fato gerador em concreto tenha sido realizado<sup>67</sup>.

Iniciando pelo aspecto formal, ponho-me de acordo com a conclusão de Renato Lopes Becho de que não há se falar em inconstitucionalidade do artigo 30, IX, da Lei 8.212/91, uma vez que encontra respaldo nos artigos 121 e 124 do Código Tributário Nacional, que, por sua vez, por ostentarem *status* de lei complementar, podem dispor sobre normas gerais em matéria de responsabilidade tributária, na forma do artigo 146, inciso III, da Constituição.

Ressalte-se que no julgamento do RE 562.276/PR a situação posta para exame era outra, de sorte que entendo não ser possível aplicar a conclusão da Suprema Corte ao caso do artigo

<sup>67</sup> BECHO, Renato Lopes. A Responsabilização Tributária do Grupo Econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 221, fev. 2014, p. 135-136, itálico do original.

30, IX, da Lei 8.212/91. O Supremo Tribunal Federal concluiu pela inconstitucionalidade formal do artigo 13 da Lei 8.620/93 uma vez que, na condição de lei ordinária, ao prever, de forma irrestrita, a responsabilidade tributária dos sócios pelos débitos junto à Seguridade Social, transbordou o disposto no artigo 135 do Código Tributário Nacional, que, por ter força de lei complementar, estatui norma geral e responsabiliza apenas quem esteja na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e quando haja atuação “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

Para melhor compreensão do assunto em tela, segue a transcrição de trecho do voto da Relatora:

O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.

*A contrario sensu*, extrai-se o dever formal implícito cujo descumprimento implica a responsabilidade, qual seja o dever de, na direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolação dos poderes legais ou contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem o inadimplemento de obrigações tributárias. [...]

O art. 135, pois, regula a responsabilidade pessoal dos sócios gerentes, diretores e representantes em caráter geral, com aplicação a tributos de quaisquer entes políticos, para tanto estabelecendo seu pressuposto de fato próprio. E, como norma geral, não poderia ter sido desconsiderada pelo legislador ordinário federal quanto à disciplina dos tributos da sua competência.

A Lei 8.620, de 5 de janeiro de 1993, olvidando o previsto no art. 135, III, do CTN, assim dispôs: [...]

Tal dispositivo estabeleceu a pura e simples solidariedade dos sócios “*sociedades limitadas*” pelos débitos da sociedade perante a Seguridade Social. Tal solidariedade abrangeria as diversas contribuições de seguridade social, como as contribuições previdenciárias da empresa e as retidas dos empregados, as contribuições sobre o faturamento ou receita e a contribuição sobre o lucro.

Resta claro que o art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN<sup>68</sup>.

No caso dos grupos econômicos, não há norma geral no Código Tributário Nacional que, sob o aspecto formal, obstaculize o legislador ordinário na disciplina do artigo 30, inciso IX, da Lei 8.212/91.

---

<sup>68</sup> RE 562276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442.

Prosseguindo e passando para o aspecto material, consignou a Relatora do referido RE 562.276/PR a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 8.620/93 também sob este ponto de vista, sob o argumento de que afronta o disposto nos artigos 5º, inciso XIII (“é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”) e 170, parágrafo único, da Constituição (“É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei”). A corrente que sustenta a inconstitucionalidade material do artigo 30, inciso IX, da Lei 8.212/91 vale-se do mesmo fundamento.

Com a devida vênia, entendo que não há se falar em violação às referidas garantias constitucionais. Conforme sustentado por ocasião do estudo do inciso I do artigo 124 do Código Tributário Nacional, não obstante a importância - de matiz constitucional - da independência e individualização das personalidades jurídicas das empresas, inclusive das integrantes de grupo econômico, tal característica não possui caráter absoluto, assim como todos os outros direitos e garantias.

Em outras palavras, não há óbice *prima facie* para que o legislador ordinário estabeleça hipóteses de responsabilidade tributária solidária de empresas de um mesmo grupo econômico, até porque isso não significa conferir liberdade ampla e irrestrita ao legislador infraconstitucional, conforme já ressaltado. Ou seja, impõe-se a observância de limites e balizas do ordenamento jurídico, como é o caso do já aventado artigo 128 do CTN.

Destaca-se, nesta senda, que o que se observa da análise do inteiro teor do acórdão é que três dos Ministros que participaram do julgamento do RE 562.276/PR ressaltaram acompanhar o voto da Relatora apenas quanto à inconstitucionalidade formal.

Em síntese, partindo da premissa de que o artigo 124, inciso II, do CTN, “outorgou competência para o legislador, ordinário em regra, fixar outras situações fácticas às quais imputará igualmente tal consequência jurídica (inciso II)”<sup>69</sup>, assim compartilhando o posicionamento de Andréa Medrado Darzé, entendo que não há se falar de plano em inconstitucionalidade do artigo 30, inciso IX, da Lei 8.212, tanto do ponto de vista formal quanto do material, desde que observadas as normas gerais previstas no Código Tributário Nacional.

No que diz respeito à interpretação de tais normas gerais, cabe trazer novamente à baila o posicionamento de Renato Lopes Becho de imprescindibilidade de que “as empresas

---

<sup>69</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária**: solidariedade e subsidiariedade. São, Paulo: Noeses, 2010, p. 228.

envolvidas do mesmo grupo econômico tenham atuado conjuntamente, de alguma forma, para permitir que o fato gerador em concreto tenha sido realizado”<sup>70</sup>.

Embora compartilhe o entendimento de necessidade de interpretação sistemática do artigo 30, inciso IX, da Lei 8.212/91, penso que é preciso ressaltar que a vinculação ao fato jurídico tributário a que se refere o artigo 128 do Código Tributário Nacional não é pessoal e direta. Caso contrário, teríamos a figura do contribuinte, conforme consignado anteriormente. Vale dizer, o terceiro eleito pela lei não pratica o fato jurídico tributário, mas a ele está vinculado.

Em exegese do referido artigo 128 do CTN confira-se excerto da obra de Geraldo Ataliba:

“Ora, é natural que tais implicações (da chamada ‘sujeição passiva indireta’) obriguem revestir seu regime jurídico de extremas limitações e restritíssimo âmbito de aplicação. Daí que – assegurando a observância desses princípios fundamentais do exercício da tributação – tenha disposto o art. 128 do CTN só pode ser imputada ‘responsabilidade tributária’ a quem esteja *vinculado* ao fato imponível (o chamado ‘fato gerador’). Isto é, somente pessoas que – pela proximidade material com os elementos fáticos determinantes da incidência – possam adequadamente conhecer os contornos e características os fatos produtores das relações jurídicas (em que se envolvem) é que podem ser postas, pela lei, na condição de ‘responsáveis’. Nesse restrito quadro fático, necessariamente, terão controle sobre os dados objetivos contidos no fato acontecido; conhecerão as notas subjetivas eventualmente influentes da obrigação de que são titulares passivos; poderão, eficazmente, exercer as faculdades regressivas implicadas no regime. Terão, enfim, adequadas condições de exercer todos os direitos subjetivos que, no campo da tributação – atividade rigidamente vinculada – são constitucionalmente reconhecidos aos que devem pagar tributos, seja a título próprio, seja por conta de terceiros” [...]<sup>71</sup>.

Neste quadro, considerando a noção de “proximidade material com os elementos fáticos determinantes da incidência”, pode-se afirmar que é imperioso analisar o caso concreto para fins de aplicação do artigo 30, inciso IX, da Lei 8.212/91, que, repita-se, abstratamente não está eivado de inconstitucionalidade material, segundo a linha de raciocínio ora defendida.

Se na análise do caso concreto verifica-se que mais de uma das empresas do grupo econômico participa de alguma forma da operação tributada, figurando naquela específica cadeia produtiva, fica autorizada para tais sociedades a aplicação do artigo 30, inciso IX, da 8.212/91, diante da existência de vinculação com o fato jurídico tributário.

<sup>70</sup> BECHO, Renato Lopes. A Responsabilização Tributária do Grupo Econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 221, fev. 2014, p. 135-136.

<sup>71</sup> ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 92, itálico do original.

Cabe frisar, por oportuno, que tal regra tem aplicação apenas para a dívida fiscal fundada na Lei de Custeio da Seguridade Social, o que significa dizer que o mencionado artigo 30 não é fundamento legal para cobrança de outros tributos. O legislador ordinário pode, inclusive, passar a prever regra semelhante para outros tributos, contando que respeite o sistema constitucional tributário e as normas gerais em matéria de responsabilidade tributária.

No que diz respeito especificamente à previsão do artigo 30, inciso XI, da Lei 8.212/91, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é esparsa, não havendo orientação consolidada sobre os diferentes aspectos envolvidos na matéria.

Em julgado do ano de 2019, em que se discutia a necessidade ou não de instauração de incidente de descon sideração da personalidade jurídica, o que será objeto de estudo mais adiante, colhe-se do inteiro teor do acórdão do Superior Tribunal de Justiça assertiva no sentido de que “A correta leitura desse dispositivo depende de sua conjugação com as regras do Código Tributário Nacional, daí porque o fisco deve lançar o tributo com a indicação das pessoas jurídicas que estejam vinculadas ao fato gerador”<sup>72</sup>.

Verifica-se que o STJ, ainda que a título de fundamentação, tangenciou a questão, sinalizando no sentido de ser necessário considerar o disposto no artigo 128 do Código Tributário Nacional.

No entanto, é patente a necessidade de a Corte Superior examinar com mais profundidade questões atinentes à responsabilidade tributária de empresas integrantes de grupo econômico, a fim de se formar um cenário com maior segurança jurídica e uniformidade na aplicação do Direito.

Não obstante a Súmula 7 obstaculize o reexame de provas, o que se verifica, com a devida vênia, é o emprego sem muito rigor deste enunciado sumular<sup>73</sup>. Nada obsta que a Corte Superior se pronuncie sob os aspectos genéricos e abstratos, deixando a avaliação de cada caso concreto para as instâncias inferiores.

---

<sup>72</sup> REsp 1775269/PR, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/02/2019, DJe 01/03/2019.

<sup>73</sup> A título ilustrativo cabe destacar os julgados indicados na nota de rodapé 26.

### **3 IMPLICAÇÕES PROCESSUAIS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE EMPRESAS INTEGRANTES DE GRUPO ECONÔMICO**

Partindo da premissa acima estabelecida de que o artigo 124 do Código Tributário Nacional veicula norma que estabelece vínculo de solidariedade entre pessoas que pratiquem conjuntamente o fato jurídico tributário, caracterizando o interesse comum (inciso I), e também norma outorgando competência para o legislador ordinário prever outras situações às quais se atribuirá a mesma consequência jurídica (inciso II), tem-se que a autoridade fiscal pode, ao realizar o lançamento, incluir todos os responsáveis solidários como sujeitos passivos, de modo que, na hipótese de inadimplemento, e uma vez esgotada a via administrativa, a execução fiscal pode ser ajuizada contra todos ou qualquer deles que tiverem seus nomes estampados no respectivo título executivo. Todavia, situações há em que a pretensão de reconhecimento da responsabilidade tributária exsurge no curso da ação executiva.

Independentemente do momento do ciclo de positivação em que aflore a discussão sobre a responsabilidade tributária de empresas integrantes de grupo econômico, o debate implica exame de outras questões correlatas, tais como instrumentos processuais aplicáveis e a questão das provas.

Passar-se-á, a seguir, a tecer algumas considerações de índole instrumental em matéria de responsabilidade tributária de empresas de um mesmo grupo econômico, sem pretensão de esgotar o tema.

#### **3.1 Processo administrativo fiscal**

As autoridades administrativas fiscais têm competência e poder de fiscalizar a aplicação do Código Tributário Nacional, nos termos da legislação tributária, por sua vez entendida como “as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes” (artigo 96 do CTN).

Tal assertiva é feita em exegese do artigo 194 do Código Tributário Nacional<sup>74</sup>, cujo comando é reforçado pelo artigo 195, *caput*<sup>75</sup>, cumprindo deixar assente o dever dos agentes da Administração Tributária de zelar pelo cumprimento da legislação pertinente, observados os limites de sua competência, bem como os direitos e garantias individuais, conforme leciona Paulo de Barros Carvalho:

O comando não encerra conteúdo de autoritarismo: é uma imposição inafastável do exercício do *dever* que a lei atribui aos agentes da Administração Tributária, e se reflete num desdobramento do princípio da supremacia do interesse público ao do particular. Não pode, portanto, sofrer embaraços ou enfrentar obstáculos que não os próprios limites cravados na Constituição, no catálogo dos direitos e garantias individuais. Deve a fiscalização, por outro lado, ficar adstrita aos elementos de interesse, não podendo extravasar a sua competência administrativa<sup>76</sup>.

Tendo em vista que o princípio documental informa o procedimento de fiscalização<sup>77</sup>, todos os atos devem ser documentados, a começar pelo ato que o inaugura, que deverá fixar prazo para sua conclusão, nos termos do artigo 196 do CTN<sup>78</sup>.

A importância da delimitação da data de início do procedimento de fiscalização deve-se ao fato de que, consoante disposto no artigo 138 do Código, a denúncia espontânea somente é possível antes do “início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização”.

Caso a autoridade administrativa fiscal identifique ato que importe violação à legislação tributária, o procedimento de fiscalização culminará na lavratura de auto de infração, que é documento no qual será feita a descrição da infração imputada, além da indicação do montante devido no período fiscalizado e do sujeito passivo.

<sup>74</sup> Art. 194. A legislação tributária, observado o disposto nesta Lei, regulará, em caráter geral, ou especificamente em função da natureza do tributo de que se tratar, a competência e os poderes das autoridades administrativas em matéria de fiscalização da sua aplicação.

Parágrafo único. A legislação a que se refere este artigo aplica-se às pessoas naturais ou jurídicas, contribuintes ou não, inclusive às que gozem de imunidade tributária ou de isenção de caráter pessoal.

<sup>75</sup> Art. 195. Para os efeitos da legislação tributária, não têm aplicação quaisquer disposições legais excludentes ou limitativas do direito de examinar mercadorias, livros, arquivos, documentos, papéis e efeitos comerciais ou fiscais, dos comerciantes industriais ou produtores, ou da obrigação destes de exibí-los.

Parágrafo único. Os livros obrigatórios de escrituração comercial e fiscal e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram.

<sup>76</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 561, itálico do original.

<sup>77</sup> AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 514.

<sup>78</sup> Art. 196. A autoridade administrativa que proceder ou presidir a quaisquer diligências de fiscalização lavrará os termos necessários para que se documente o início do procedimento, na forma da legislação aplicável, que fixará prazo máximo para a conclusão daquelas.

Parágrafo único. Os termos a que se refere este artigo serão lavrados, sempre que possível, em um dos livros fiscais exibidos; quando lavrados em separado deles se entregará, à pessoa sujeita à fiscalização, cópia autenticada pela autoridade a que se refere este artigo.

Sobre o auto de infração, pontua Fábio Soares de Melo que poderá abranger mais de um ato:

[...] o Auto de Infração poderá contemplar (i) um ato administrativo de lançamento, quando dele conste exigência tributária, hipótese denominada por lançamento de ofício; e (ii) outro ato administrativo, por intermédio do qual a Administração Pública aplica sanção em virtude da infringência de determinado comando normativo.

Entendemos que a Administração Pública, por intermédio de um mesmo documento – no caso, o Auto de Infração –, possa promover tanto o ato de lançamento quanto o ato de aplicação da penalidade<sup>79</sup>.

Da lavratura do auto de infração será cientificado o autuado, que poderá apresentar impugnação à exigência consubstanciada no auto de infração. “Seguem-se os atos de instrução do processo, como a realização de diligências e de perícias, quando necessários, e o julgamento de primeira instância”<sup>80</sup>. Da decisão caberá recurso a órgão superior administrativo, nos termos do rito estatuído na legislação do respectivo ente político tributante.

Consoante Leandro Paulsen, o processo administrativo fiscal “abrange todo o procedimento de fiscalização e de autuação (a ação fiscal) e o processamento da impugnação e dos recursos (a fase litigiosa)”<sup>81</sup>.

Hugo de Brito Machado também identifica duas fases no processo administrativo fiscal: a não contenciosa (ou unilateral), que, em regra, se instaura com o termo de início de fiscalização, embora possa iniciar-se de outras formas, como a apreensão de mercadorias; e a contenciosa (ou litigiosa), que começa com a impugnação<sup>82</sup>.

Nesse ínterim, caberá à autoridade fiscal, se visualizar a existência de grupo econômico de fato e que determinada empresa, por meio de expedientes ilícitos, visa ocultar que incorre na prática de fato jurídico tributário, descrever tudo quanto apurado, com indicação dos elementos de prova colhidos. Estar-se-á, em tese, diante de situação de responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitui o fato jurídico tributário.

Da mesma maneira, uma vez identificada a prática de fato jurídico tributário ensejador de dívida fiscal decorrente da Lei 8.212/91 e verificado que a tal fato está vinculada mais de

<sup>79</sup> MELO, Fábio Soares de. **Processo Administrativo Tributário** – princípios, vícios e efeitos jurídicos. 2. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018, p. 92.

<sup>80</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p.448.

<sup>81</sup> PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 7. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015, p. 422.

<sup>82</sup> MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008, p.447-448.

uma das empresas do grupo econômico, também restará configurada, em tese, responsabilidade tributária solidária, cabendo ao agente fiscal documentar e comprovar tudo quanto apurado. Cabe repisar que a vinculação aqui exigida não se confunde com a prática direta e pessoal do fato jurídico tributário.

Em ambas as hipóteses, lembrando-se sempre dos limites da Constituição e das normas gerais de direito tributário, fica autorizada à autoridade administrativa a inclusão como sujeitos passivos das empresas nas situações acima elencadas.

Com o exaurimento de todos os trâmites administrativos e inexistindo determinação judicial de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, a Fazenda procederá à inscrição do débito no livro de registro da dívida pública.

Segundo disposto no artigo 201, *caput*, do Código Tributário Nacional, dívida ativa tributária é aquela “proveniente de crédito dessa natureza, regularmente inscrita na repartição administrativa competente, depois de esgotado o prazo fixado, para pagamento, pela lei ou por decisão final proferida em processo regular”.

A certidão de dívida ativa, por sua vez, é o documento que espelha o termo de inscrição da dívida ativa, consubstanciando o título executivo, que permitirá o ajuizamento da execução fiscal.

### **3.2 Execução fiscal e sujeição passiva**

Conquanto a Administração Tributária possa por iniciativa própria constituir o crédito tributário, com possibilidade de participação do sujeito passivo no processo administrativo fiscal, conforme visto acima, não detém poderes para praticar atos de constrição do patrimônio do sujeito passivo, para tanto necessitando da atuação do Poder Judiciário.

O rito estabelecido em lei para a execução judicial dos créditos tributários é o da Lei 6.830/80, que dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, abrangendo não só os créditos tributários, como também os não tributários. A denominação amplamente difundida desta ação é execução fiscal.

O título executivo extrajudicial que dá lastro à execução fiscal é a certidão de dívida ativa, que conterá, entre outras informações, a indicação do sujeito passivo da obrigação jurídica tributária.

Sob a perspectiva da ação executiva, o sujeito passivo é o executado. Conforme elucida Paulo Cesar Conrado, “o sujeito apontado sob a condição de *devedor* no bojo da Certidão de

Dívida Ativa é de ser tido não só como *parte passiva* (formalmente falando), senão como *parte passiva presumivelmente legítima*”<sup>83</sup>.

Isso não significa, porém, que apenas poderá figurar como executado o devedor, “vocábulo que serve para designar aquele que está direta e imediatamente relacionado, materialmente falando, ao crédito exequendo, por ele respondendo na condição de sujeito passivo ordinário”<sup>84</sup>.

O artigo 4º da Lei 6.830/80 prevê que a execução fiscal pode ser promovida contra o fiador, o espólio, a massa e os sucessos a qualquer título (incisos II, III, IV e VI). São pessoas que, embora não ostentem a condição de devedor, com ele mantêm vínculo jurídico. Uma vez demonstrado o evento deflagrador da sucessão processual, fica autorizada a inclusão das indicadas pessoas no polo passivo da execução fiscal.

O referido artigo de lei também traz outra hipótese, que merece especial atenção: “o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado” (inciso V).

Tendo em vista que cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais de direito tributário, nos termos do artigo 146, inciso III, da Constituição, a responsabilidade a que se refere o inciso V do artigo 4º da Lei 6.830/80 há de ter como fundamento o Código Tributário Nacional. Vale dizer, de saída fica afastada qualquer pretensão de atribuir responsabilidade sem o necessário respaldo em lei complementar.

No quadro que se apresenta, constata-se a possibilidade de litisconsórcio passivo na execução fiscal, que pode ser inicial, por ocasião do ajuizamento da ação executiva, ou ulterior, no curso do processo. No primeiro caso, é imprescindível que tanto o devedor quanto o responsável tributário estejam referidos no título executivo, ou seja, na certidão de dívida ativa. No segundo cenário, a apuração da responsabilidade, e consequente inclusão do sujeito no polo passivo, somente ocorre após o início da demanda executiva.

Nota-se, pois, que o responsável do artigo 4º, inciso V, da Lei 6.830/80 é responsável tributário. Todavia, a responsabilidade tributária não é a única possível. Ressalta Paulo Cesar Conrado que “é preciso lembrar que um outro tipo de responsabilidade vem expressamente contemplada na legislação processual – a patrimonial”<sup>85</sup>.

A responsabilidade patrimonial recai sobre terceiros que não se amoldam às hipóteses de legitimação do artigo 4º da Lei 6.830/80, mas que podem sofrer atos expropriatórios de seu

---

<sup>83</sup> CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2017, p. 48, itálico do original.

<sup>84</sup> *Idem*, p. 48.

<sup>85</sup> *Idem*, p. 57.

patrimônio nos casos previstos na legislação processual civil, mais precisamente no artigo 790 do Código de Processo Civil de 2015, que corresponde ao artigo 592 do CPC de 1973, cabendo o destaque do inciso VII do primeiro: “São sujeitos à execução os bens: [...] do responsável, nos casos de desconsideração da personalidade jurídica”.

Explica Paulo Cesar Conrado:

Fala-se, ali, que os bens do responsável vinculam-se à satisfação do crédito executado nos casos de desconsideração da personalidade jurídica.

Pois bem, sobre elucidar: que responsável é esse? De quais casos a lei está tratando?

Pela ordem, cuidaremos de reconhecer, em princípio, que esse “responsável” a que se refere o precipitado inciso VII não é o responsável tributário de que trata o art. 4º, inciso V, da Lei nº 6.830/80 [...].

O “responsável” de que fala o art. 790, inciso VII, do Código de Processo Civil de 2015, seguida essa linha, é pessoa qualquer, menos aquela que, por seu comportamento, pudesse ser juridicamente rotulada como “responsável tributária”.

Supõe-se, por essas colocações, que o sistema permite, de fato, o reconhecimento de outro tipo de “responsabilidade”, considerada relevante para fins executórios (inclusive fiscais) e não para a definição da legitimidade passiva de que vínhamos falando.

Exemplo de tal situação é sacado do art. 50 do Código Civil [...] <sup>86</sup>.

Se o que a Fazenda pretende é ter reconhecida a responsabilidade de terceiro (seja tributária ou patrimonial) no curso da execução fiscal, emerge a questão da necessidade ou não de instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica para fins de redirecionamento executivo, o que é objeto de calorosos debates no meio jurídico.

### **3.3 (Des)necessidade de instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica**

Uma primeira observação a ser feita é que a questão da desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária apresenta diversas nuances e aspectos para reflexão. Como o escopo do presente estudo não é esgotar o tema, cingir-se-á à análise da necessidade ou não de instauração de incidente para fins de redirecionamento da execução fiscal contra empresas de mesmo grupo econômico, debate que ganhou fôlego com o advento do Código de Processo Civil/2015, que passou a prever e disciplinar o instituto processual em seus artigos 133 a 137.

---

<sup>86</sup> CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2017, p. 59-60.

Importante frisar que se trata aqui da figura do litisconsórcio passivo ulterior, no ou seja, no curso da execução fiscal, com fulcro no artigo 4º, inciso V, da Lei 6.830/80, que por sua vez deve ser aplicado com amparo em fundamento extraído do Código Tributário Nacional, que, por ter força de lei complementar, pode dispor sobre normas gerais de direito tributário.

Quando a responsabilidade é apurada já na via administrativa, de modo a constar o nome dos responsáveis na certidão de dívida ativa, que é o título executivo em que se funda a execução fiscal, o que se tem é litisconsórcio passivo inicial.

Maria Rita Ferragut, que entende que o Código Tributário Nacional não disciplina a responsabilidade tributária dos grupos econômicos, sustenta que o artigo 50 do Código Civil veicula norma geral aplicável a variados ramos do Direito, como o Direito Tributário, permitindo o reconhecimento de responsabilidade patrimonial (frise-se, não é responsabilidade tributária) de empresas integrantes de grupo econômico. Trata-se da desconsideração da personalidade jurídica na modalidade inversa, que permite que o patrimônio do grupo seja atingido. Para Ferragut aplicam-se as disposições do diploma processual civil sobre a instauração de incidente. Confira-se:

A desconsideração da personalidade jurídica pode ser tanto tradicional quanto inversa. Ao tratarmos de grupos econômicos, interessa-nos a modalidade inversa, que se caracteriza pelo afastamento da autonomia patrimonial da sociedade, para, contrariamente ao que ocorre na desconsideração “tradicional”, atingir o ente coletivo e seu patrimônio social, de modo a responsabilizar a pessoa jurídica por obrigações do sócio ou administradores. A razão de ser é a mesma: combater a utilização indevida do ente societário por seus sócios e administradores. Em sua forma inversa mostra-se como um instrumento hábil para combater a dilapidação patrimonial, prática de transferência de bens para pessoa jurídica sobre a qual o devedor detém controle.

*[...] O pedido de desconsideração da personalidade jurídica deve ser recebido como “incidente processual” sempre que não for requerido na petição inicial<sup>87</sup>.*

Em linhas gerais, o artigo 50 do Código Civil tem por escopo coibir o abuso da personalidade jurídica, permitindo que seja desconsiderada quando caracterizado desvio de finalidade ou confusão patrimonial<sup>88</sup>.

<sup>87</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **Novo CPC e seu impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 29-30 e 35, itálico do original.

<sup>88</sup> O artigo 50 do Código Civil teve sua redação modificada pela Medida Provisória 881/2019, que promoveu alterações na disciplina do instituto, mas manteve as noções de abuso de personalidade, desvio de finalidade e confusão patrimonial.

No presente estudo, sustenta-se a possibilidade de configurar-se responsabilidade de empresas integrantes de mesmo grupo econômico com base no Código Tributário Nacional, mais precisamente no artigo 124. Trata-se, pois, nesta linha de raciocínio, de responsabilidade tributária, não de responsabilidade patrimonial.

Nesta senda, o artigo 50 do Código Civil pode ser utilizado como parâmetro na atividade de apuração da responsabilidade tributária, mas não é imprescindível, pois o fundamento da responsabilidade é extraído do Código Tributário Nacional, no caso de grupos econômicos do artigo 124, conforme explanado ao longo do trabalho.

Sobre a questão aduz Aldemario Araújo Castro:

O art. 50 do novo Código Civil não é necessário, mas é útil à autoridade fiscal no momento de constituir, em certas circunstâncias, o crédito tributário. Não é necessário porque a autoridade pode apurar o crédito tributário contra o efetivo contribuinte (em sentido estrito) ou contra o responsável, valendo-se de autorizações presentes no Código Tributário Nacional para afastar a personalidade jurídica. É útil porque confirma, para a ordem jurídica brasileira como um todo e para o direito tributário em particular, a possibilidade da desconsideração ou afastamento da personalidade jurídica<sup>89</sup>.

Ponho-me de acordo com Aldemario Araújo Castro no ponto em que sustenta a prescindibilidade do artigo 50 do Código Civil para fins de reconhecimento da responsabilidade tributária, pois esta, repita-se, decorre do próprio Código Tributário Nacional. Entretanto, sob a ótica ora defendida, não se trata propriamente de desconsideração da personalidade jurídica. Neste sentido, Fernanda Machado Pillar sustenta que

as hipóteses previstas pelo CTN não encerram regras de desconsideração da personalidade jurídica. Caso estivessemos diante de regras de desconsideração, não se admitiria que a inclusão do responsável fosse feita no âmbito administrativo<sup>90</sup>.

No que diz respeito aos grupos econômicos, partindo das premissas ora defendidas quanto aos requisitos materiais, a responsabilidade tributária que pode exsurgir decorre, em uma das hipóteses possíveis (artigo 124, inciso I, do CTN), do interesse jurídico comum quando, embora formalmente apenas uma pessoa jurídica esteja diretamente vinculada ao fato

<sup>89</sup> CASTRO, Aldemario Araújo. Aplicação no Direito Tributário da Desconsideração da Personalidade Jurídica prevista no Novo Código Civil. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (Coord.). **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 496.

<sup>90</sup> PILLAR, Fernando Machado. O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Execução Fiscal. In: BUENO, Cassio Scarpinella; RODRIGUES, Marco Antonio (Coord.). **Processo Tributário**. São Paulo: Juspodivm, 2017, p. 241.

jurídico tributário, são empregados artifícios ilícitos para ocultar que outra pessoa jurídica também pratica, de alguma forma, o fato jurídico tributário, especialmente nos casos de grupo econômico de fato. Assim, de saída avulta a irrelevância da noção do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, pois o quadro que se delineia é de mais de uma pessoa jurídica do grupo econômico atuando conjuntamente no fato jurídico tributário, todas figurando, pois, como responsáveis solidárias em razão de sua própria conduta.

Na segunda hipótese (artigo 124, inciso II, do CTN), é a lei que designará terceiros, que não praticaram o fato jurídico tributário, mas a ele estão vinculados, como responsáveis solidários, de modo que, pelos fundamentos acima expostos no sentido de que a responsabilidade decorre do próprio Código, também neste cenário o instituto da desconsideração da personalidade jurídica não é determinante.

Ainda sobre o artigo 50 Código Civil e seu emprego em conjunto com dispositivos do Código Tributário Nacional, cabe destacar as considerações feitas por Paulo Cesar Conrado que, embora não tomem por base o caso dos grupos econômicos, caminham no sentido de que o reconhecimento de responsabilidade tributária não se confunde com desconsideração da personalidade jurídica:

Casos há, é bem certo, em que a Fazenda Pública, formula(va) sua pretensão combinando o multicitado art. 50 do Código Civil com os dispositivos do Código Tributário Nacional (reveladores de responsabilidade propriamente tributária). Nessas situações desde que reconhecida essa última (a responsabilidade tributária, por subsunção do caso concreto a um dispositivo do Código Tributário Nacional), é certo que o pressuposto da legitimidade (por enquadramento no artigo 4º, inciso V, da Lei n. 6.830/80) se poria resolvido, restando, conseqüentemente, viabilizado o redirecionamento (representado, em termos práticos, pela aposição do “terceiro” no polo passivo da lide); assumindo, mesmo que incidentalmente, a condição de “executado”, o (até então) terceiro passaria a ter seu patrimônio afetado pela execução. Isso não é, nem nunca foi (pensamos), “desconsideração da personalidade jurídica”, entretanto, senão o reconhecimento de responsabilidade tributária, com a correspondente aposição, em desfavor do terceiro, do rótulo da legitimidade.

Para falar em “desconsideração” na forma do art. 50 do Código Civil, necessário tomá-lo isoladamente, como razão em si para a responsabilização do patrimônio do terceiro – que seguiria sendo visto, no processo, sob o mesmo rótulo, de “terceiro”, e não como parte passiva por redirecionamento<sup>91</sup>.

Também digno de nota o precedente firmado no julgamento do REsp 1689431/ES pelo Superior Tribunal de Justiça. O recurso especial fora interposto contra acórdão que, em autos

<sup>91</sup> CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2017, p. 62.

de medida cautelar fiscal, reconheceu a existência de “indícios claros de grupo econômico” e manteve a “indisponibilidade de bens de todos os integrantes do grupo econômico”.

Embora o Ministro Relator tenha, de início, consignado que para modificar o acórdão seria necessário analisar o contexto fático-probatório, o que encontraria óbice na Súmula 7 da Corte, prosseguiu asseverando que, mesmo que superada a vedação do enunciado sumular, a decisão recorrida não mereceria reforma porque, partindo dos fatos nela descritos, aplicou corretamente os dispositivos tidos por violados. Para melhor compreensão transcreve-se trecho do voto do Relator:

E mesmo se ultrapassada a vedação da súmula 7/STJ, o que se admite apenas por apreço à argumentação, no mérito melhor sorte não obteria o Recurso Especial. Isso porque a decisão recorrida aplicou corretamente os dispositivos legais tidos por violados, uma vez admitidos os fatos descritos no aresto impugnado.

O art. 2º da Lei 8.397/1992 prevê seja a Ação Cautelar Fiscal requerida em face do sujeito passivo da obrigação tributária. Já o art. 121, parágrafo único, do CTN, considera sujeito passivo da obrigação tributária (i) o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e o (ii) responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A inclusão da recorrente no polo passivo da cautelar fiscal, dessarte, tem previsão legal, dependente apenas da sua condição de responsável tributário à luz do CTN.

Nesse particular, o Superior Tribunal de Justiça entende que é aplicável a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN quando há comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial.

*In specie*, o Tribunal ordinário reconheceu a existência de grupo econômico e ligações empresariais estreitas entre a recorrente e a devedora originária decorrentes da administração familiar das empresas, coincidência de endereços e objetos sociais, movimentação da conta bancária da recorrente pelo fundador da executada, esvaziamento patrimonial da devedora originária concomitantemente ao desenvolvimento econômicos da recorrente. Tudo a demonstrar não só a existência, nos mundo dos fatos, de grupo econômico integrado pela recorrente, como o interesse comum previsto no art. 124 do CTN.

O Tribunal *a quo*, na fundamentação do seu *decisum*, teve o cuidado de destacar expressamente que sócios da execução teriam transferido propriedade particular para a empresa Swamville do Brasil Participações e Empreendimentos Ltda., o que revelaria indícios de ocultação de bens com escopo de fraudar credores, e que a empresa Swamville do Brasil Participações e Empreendimentos Ltda., cujo objeto social é a incorporação de empreendimentos imobiliários, teve empresas *Off-Shore* integrando seu quadro societário em substituição aos integrantes da família proprietária da executada, e que a referida sociedade teve sede em endereços coincidentes com de outras empresas do grupo econômico.

De acordo com a decisão recorrida, a própria criação da recorrente já demonstraria a comunhão de interesses. Haveria a intenção de empresas e pessoas físicas em fazer investimentos no exterior, através de empresas *Off-*

*shores*, a fim de obter isenções fiscais ou redução de impostos, segurança, sigilo e privacidade nos negócios, além de inúmeros outros fatores. Vislumbra-se, portanto, a presença dos requisitos legais autotizadores das responsabilidades do art. 124 do CTN e, por consequência, da inclusão da recorrente no polo passivo da Medida Cautelar Fiscal com assento no art. 2º da lei 8.397/1992<sup>92</sup>.

Nota-se que o acórdão entendeu pela existência de grupo econômico de fato e configuração de responsabilidade tributária das empresas integrantes com fulcro no artigo 124 do Código Tributário Nacional, sem invocar como fundamento legal o artigo 50 do Código Civil.

Em termos de jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, pode-se afirmar que os debates sobre a matéria estão em fase de amadurecimento. Em 21/02/2019, a Primeira Turma da Corte Superior, no julgamento do REsp 1775269/PR enfrentou a questão. O recurso especial fora interposto contra acórdão que entendeu descabida a instauração de incidente de descon sideração da personalidade jurídica nos casos em que a responsabilidade tributária decorre diretamente da lei.

No acórdão restou consignada a desnecessidade de instauração do incidente nos casos em que a Fazenda pretende o redirecionamento da execução fiscal a pessoa jurídica integrante de grupo econômico que ainda não está no polo passivo da execução fiscal, mas cujo nome consta da CDA como corresponsável, assim como nos casos em que demonstrada pela Fazenda a responsabilidade tributária na qualidade de terceiro, com fundamento nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional.

Também consta do acórdão da Primeira Turma da Corte Superior que, se a pretensão é de redirecionamento da execução fiscal contra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico que não está indicada na CDA e à qual não é atribuída responsabilidade tributária na qualidade de terceiro, impõe-se a comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como preceitua o artigo 50 do Código Civil, razão pela qual nesta situação seria obrigatória a instauração do incidente na forma estabelecida pelo Código de Processo Civil.

Entendeu-se que o artigo 124 do CTN não se presta à pretensão de redirecionamento “tendo em vista estar relacionado com a impossibilidade de arguição do benefício de ordem na solidariedade dos devedores identificados no ato de constituição do crédito tributário, o qual

---

<sup>92</sup> REsp 1689431/ES, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 03/10/2017, DJe 19/12/2017.

[...] não pode ser refeito do decorrer do processo executivo”<sup>93</sup>, conforme disposto na Súmula 392 do STJ, *verbis*:

A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.

No caso em análise, como não havia indicação da pessoa jurídica na CDA e não estava caracterizada nenhuma das hipóteses dos artigos 134 e 135 do CTN, conclui-se pela necessidade de instauração do incidente, com determinação de retorno dos autos ao Tribunal de origem. Confira-se a ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO A PESSOA JURÍDICA. GRUPO ECONÔMICO "DE FATO". INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CASO CONCRETO. NECESSIDADE.

1. O incidente de desconconsideração da personalidade jurídica (art. 133 do CPC/2015) não se instaura no processo executivo fiscal nos casos em que a Fazenda exequente pretende alcançar pessoa jurídica distinta daquela contra a qual, originalmente, foi ajuizada a execução, mas cujo nome consta na Certidão de Dívida Ativa, após regular procedimento administrativo, ou, mesmo o nome não estando no título executivo, o fisco demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, em consonância com os artigos 134 e 135 do CTN.

2. Às exceções da prévia previsão em lei sobre a responsabilidade de terceiros e do abuso de personalidade jurídica, o só fato de integrar grupo econômico não torna uma pessoa jurídica responsável pelos tributos inadimplidos pelas outras.

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

4. Hipótese em que o TRF4, na vigência do CPC/2015, preocupou-se em aferir os elementos que entendeu necessários à caracterização, de fato, do grupo econômico e, entendendo presentes, concluiu pela solidariedade das pessoas jurídicas, fazendo menção à legislação trabalhista e à Lei n. 8.212/1991, dispensando a instauração do incidente, por compreendê-lo incabível nas execuções fiscais, decisão que merece ser cassada.

5. Recurso especial da sociedade empresária provido<sup>94</sup>.

<sup>93</sup> REsp 1775269/PR, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/02/2019, DJe 01/03/2019.

<sup>94</sup> *Idem*.

Na mesma sessão de 21/02/2019, a Primeira Turma levou a julgamento o AREsp 1173201/SC. O recurso especial fora interposto contra acórdão que entendeu pela inaplicabilidade do incidente de desconsideração da personalidade jurídica às execuções fiscais de dívida tributária. Assim como no outro julgado, restou assentado no inteiro teor o entendimento de que somente não há necessidade do incidente “caso haja norma legal estabelecendo a responsabilidade tributária de terceiro ou caso o nome da sociedade empresária conste na Certidão de Dívida Ativa”<sup>95</sup>.

No caso em exame, a Primeira Turma deu provimento ao recurso para que o Tribunal de origem reanalise o pedido de redirecionamento da execução fiscal atentando-se para os argumentos da Fazenda e para os parâmetros delineados.

Com a devida vênia, entendo que a mesma orientação aplicada para as situações previstas nos artigos 134 e 135 do CTN também vale, por identidade de razões, àquelas estatuídas no artigo 124. Quanto ao que diz o acórdão com amparo na referida Súmula 392, observo que o enunciado sumular versa situação distinta. O que se verifica da análise dos precedentes que culminaram com a edição da Súmula<sup>96</sup> é que o entendimento de impossibilidade de modificação do sujeito passivo da execução refere-se aos casos em que é reconhecida, até mesmo pelo próprio ente exequente, a ilegitimidade da pessoa cujo nome consta da CDA e a Fazenda pretende substituir o título, alterando o sujeito passivo.

Tal quadro não se confunde com a situação ora analisada versando matéria de responsabilidade tributária de pessoas jurídicas de mesmo grupo econômico. O que está em debate não é a substituição da CDA e não se discute a responsabilidade daquele cujo nome já consta do título executivo, mas a caracterização ou não de responsabilidade tributária solidária decorrente diretamente do disposto no artigo 124 do Código Tributário Nacional. Não se trata, pois, de *modificação* do sujeito passivo.

Ora afirma-se que os debates sobre o tema são incipientes porque poucos meses depois, em 09/05/2019, a Segunda Turma do STJ, no julgamento do REsp 1786311/PR, ao examinar caso referente a sucessão empresarial, pronunciou-se no sentido da desnecessidade de instauração de incidente quando demonstradas as situações previstas nos artigos 124, 133 e 135 do CTN.

---

<sup>95</sup> AREsp 1173201/SC, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/02/2019, DJe 01/03/2019.

<sup>96</sup> São exemplos os seguintes julgados: AgRg no Ag 888.479/BA, Rel. Ministro JOSÉ DELGADO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/09/2007, DJ 01/10/2007, p. 232; REsp 750.248/BA, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/06/2007, DJ 29/06/2007, p. 493; AgRg no Ag 815.732/BA, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 27/03/2007, DJ 03/05/2007, p. 224.

Cuida-se de recurso especial interposto contra acórdão que entendeu caracterizada responsabilidade tributária por sucessão de empresas e possibilidade de redirecionamento da execução fiscal independentemente de instauração de incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. Confira-se trecho do voto do Relator:

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está se assentando no sentido de ser desnecessária a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica (arts. 133 e seguintes do CPC/2015) para se proceder ao redirecionamento da execução da pessoa jurídica em face dos sócios-administradores.

A desnecessidade de instauração do incidente de desconconsideração para o redirecionamento em face dos sócios deve atrair a mesma conclusão ao redirecionamento em face de outra pessoa jurídica quando se evidenciam práticas comuns ou conjunta do fato gerador ou confusão patrimonial.

No caso, como apontado, foi devidamente aferida pelo juízo de primeira instância, no bojo da execução fiscal, a ocorrência de sucessão de empresas pela formação de grupo econômico de fato com prática do fato gerador e situação de confusão patrimonial. Ficou comprovada a atuação da ora recorrente no mesmo ramo de atividade econômica da outra executada, além das alterações contratuais realizadas e dos vínculos entre os sócios entre as pessoas jurídicas, da transferência do fundo de comércio, dentre outros indícios de confusão patrimonial. Assim, de fato, não há fundamento de direito material a afastar, no presente caso, o redirecionamento da execução.

Portanto, a questão em tela é meramente procedimental, tendo em conta que a recorrente aduz a necessidade de prévia instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, no presente caso.

Não há, contudo, fundamento jurídico para a obrigatoriedade da instauração desse incidente.

Primeiramente, tendo em conta que "a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível" (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/5/2014).

Pelo princípio da especialidade, a previsão na lei geral – Código de Processo Civil – da hipótese de cabimento do incidente de desconconsideração na execução fundada em título executivo extrajudicial (art. 134, caput, CPC/2015) não implica sua incidência automática em execução de título extrajudicial regulada por lei especial, como no caso da execução fiscal, regida pela Lei n. 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal).

No particular, sob a ótica hermenêutico-sistêmica, quando o CPC/2015 pretendeu que o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica fosse aplicado a um microsistema, o Código foi expresso nesse sentido, a exemplo do art. 1.062 em relação aos juizados especiais. É dizer, isso não ocorreu em relação ao sistema especial que envolve a o regime jurídico da execução fiscal. Aponta-se que o art. 124 do CTN ("são solidariamente obrigadas as pessoas que: I - tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e II - as pessoas expressamente designadas por lei") seria insuficiente para imputar a todas as pessoas do grupo econômico responsabilidade solidária, sob o fundamento de que, mesmo havendo grupo econômico, cada empresa dele integrante conservaria a sua individualidade patrimonial, operacional e financeira.

Nesse sentido, conforme tem sido assentado pelo Superior Tribunal de Justiça, o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico,

por si só não enseja a responsabilidade solidária, na forma do art. 124 do CTN (EREsp n. 859.616RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 9/2/2011, DJe 18/2/2011; EREsp n. 834.044RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Primeira Seção, julgado em 8/9/2010, DJe 29/9/2010).

Contudo, a distinção entre responsabilidade por substituição (dos sócios-administradores) e por sucessão (entre empresas) não é relevante no caso. Da mesma forma com que independe da personalidade da pessoa jurídica a imputação de responsabilidade aos sócios por atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos por parte dos sócios-administradores; não há individualidade da empresa (patrimonial, financeira e operacional) diante da continuidade da exploração da atividade empresarial mediante práticas comuns ou conjunta do fato gerador ou confusão patrimonial.

Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores, mas exige-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, em que deve incidir a responsabilidade solidária por interesse comum na prática do fato gerador ou confusão patrimonial. Nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito<sup>97</sup>.

Nota-se que o caso analisado pela Segunda Turma não é idêntico ao do julgado da Primeira Turma. Neste entendeu-se caracterizado grupo econômico de fato pela ocorrência de sucessão empresarial. Embora o aresto faça menção à figura do grupo econômico de fato, o reconhecimento da responsabilidade para figurar no polo passivo da execução fiscal parece estar mais atrelado ao fenômeno da sucessão empresarial do que ao instituto jurídico dos grupos econômicos. Por isso, o recorte feito no presente trabalho volta-se ao disposto no artigo 124 do Código Tributário Nacional.

Isso não significa que não se reconheça a importância do artigo 133 do Código no estudo do tema. Referido artigo de lei desvela-se de utilidade principalmente nos casos de constituição de pessoa jurídica após a prática do fato jurídico tributário com o nítido propósito de esvaziamento do patrimônio do contribuinte ou responsável tributário. Uma vez demonstrado o preenchimento dos requisitos previstos no artigo 133 do CTN, fica autorizado o redirecionamento da execução fiscal independentemente de instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica, neste ponto pondo-me de acordo com o acórdão da Segunda Turma ao afirmar que não há se falar em desconsideração da personalidade jurídica, mas de atribuição de responsabilidade tributária pessoal e direta.

---

<sup>97</sup> REsp 1786311/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/05/2019, DJe 14/05/2019.

Para as situações em que se perquire se houve ou não constituição de nova pessoa jurídica após a prática do fato jurídico tributário apenas para fins de dilapidação patrimonial, podem exsurgir na execução fiscal debates entre as partes envolvendo institutos jurídicos como a fraude à execução, disciplinada no artigo 185 do Código Tributário Nacional, e a medida cautelar fiscal prevista na Lei 8.397/1992.

Feitas essas considerações, não obstante os casos concretos subjacentes aos dois julgados da Corte Superior sejam diferentes em diversos aspectos, sinalizam, ao menos num primeiro momento, que as Turmas da Primeira Seção do STJ caminham em direções distintas.

A Primeira Turma entendeu pela desnecessidade de instauração de incidente apenas nos casos em que o nome da pessoa jurídica a quem se pretende redirecionar a execução fiscal já consta da CDA ou quando demonstrada a responsabilidade tributária de terceiro com fundamento nos artigos 134 e 135 do CTN. Já a Segunda Turma deliberou no sentido de descabimento do incidente em caso concreto que não se amolda a nenhuma dessas hipóteses, entendendo ser possível o redirecionamento quando caracterizada a sucessão de empresas nos termos do artigo 133 do CTN, e sinalizando no mesmo sentido quanto ao artigo 124.

Ademais, no acórdão da Segunda Turma assevera-se a incompatibilidade do regramento do Código de Processo Civil sobre o incidente de desconsideração da personalidade jurídica com o regime da Lei 6.830/80, a propósito destacando-se a ementa:

REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA.

I - Impõe-se o afastamento de alegada violação do art. 1.022 do CPC/2015, quando a questão apontada como omitida pelo recorrente foi examinada no acórdão recorrido, caracterizando o intuito revisional dos embargos de declaração.

II - Na origem, foi interposto agravo de instrumento contra decisão que, em via de execução fiscal, deferiu a inclusão da ora recorrente no polo passivo do feito executivo, em razão da configuração de sucessão empresarial por aquisição do fundo de comércio da empresa sucedida.

III - Verificado, com base no conteúdo probatório dos autos, a existência de grupo econômico e confusão patrimonial, apresenta-se inviável o reexame de tais elementos no âmbito do recurso especial, atraindo o óbice da Súmula n. 7/STJ.

IV - A previsão constante no art. 134, caput, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a incidência do incidente na execução fiscal regida pela Lei n. 6.830/1980, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções, que diversamente da Lei geral, não comporta a

apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015. Na execução fiscal "a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível" (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/5/2014).

V - Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exigi-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito.

VI - Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido<sup>98</sup>.

A meu juízo, cabem ponderações sobre a assertiva de incompatibilidade do regramento do incidente e do regime da lei de execução fiscal. Uma coisa é afirmar a desnecessidade do incidente pelo fato de se pretender o redirecionamento da execução fiscal com fundamento em responsabilidade que decorre diretamente do Código Tributário Nacional, e outra coisa é sustentar a total impossibilidade de instauração do incidente no bojo da execução fiscal.

Situações haverá em que não será possível amoldar o caso concreto a nenhuma das hipóteses de responsabilidade previstas no Código Tributário Nacional, seja no artigo 124, 133, 135 etc. Neste cenário, não se terá caracterizada responsabilidade tributária. Entretanto, conforme já explanado, existe a figura da responsabilidade patrimonial, nos termos do artigo 790 do CPC/2015, que corresponde ao artigo 592 do CPC/1973, hipótese em que o artigo 50 do Código Civil ganhará relevo. A possibilidade que se descortina não é de redirecionamento da execução fiscal, mas de responsabilização do patrimônio de terceiro, conforme explica Paulo Cesar Conrado:

O assim chamado “incidente de desconsideração da personalidade jurídica” encontra-se cravado, na estrutura geral do Código de Processo Civil de 2015, no título que trata das “intervenções de terceiros”, sendo “reveladora” (e não mera coincidência) essa posição geográfica: o que o mecanismo viabiliza, assim vínhamos falando, é o reconhecimento do “fato gerador” da desconsideração (reduzível, em princípio, à fórmula do art. 50 do Código Civil), com a consequente responsabilização do patrimônio de terceiro, e não o redirecionamento executivo.

<sup>98</sup> REsp 1786311/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/05/2019, DJe 14/05/2019.

Usando outros termos: o terceiro, por força do incidente, não “vira” parte passiva na execução; tem, isso sim, sua personalidade jurídica desconsiderada, de modo que seus bens passariam a ser constritáveis, como se do devedor (ou de qualquer outro legitimado do art. 4º) fossem<sup>99</sup>.

Na situação em que é efetivamente aplicado o artigo 50 do Código Civil, não como argumento de reforço, mas como fundamento para a responsabilização do patrimônio de terceiro, sem espeque no Código Tributário Nacional, parece ser difícil sustentar o descabimento da instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na forma da lei processual civil. Isso porque a responsabilidade patrimonial pode recair sobre terceiros justamente quando não se amoldam às hipóteses de legitimação do artigo 4º da Lei 6.830/80.

Em outras palavras, quando se transborda o âmbito de aplicação do artigo 4º da Lei 6.830/80, e não se tem a figura do devedor, do responsável tributário ou outra do rol previsto no referido artigo de lei, abre-se espaço para se cogitar sobre responsabilidade patrimonial, que tem regras próprias trazidas pela lei processual civil.

No que diz respeito à previsão do artigo 134, §3º do CPC/2015, que dispõe que a instauração do incidente suspenderá o processo, exceto na hipótese do §2º, que é de requerimento de desconsideração da personalidade jurídica formulado na inicial, entendo correta a orientação adotada por Paulo Cesar Conrado no sentido de que, dada a autonomia do incidente, conforme se pode extrair do próprio diploma processual civil, não há se falar no âmbito da execução fiscal de automática suspensão do processo, o que, de fato, contrariaria toda a lógica do regime do executivo fiscal. É preciso, pois, proceder-se a uma interpretação sistemática.

Assim, os atos expropriatórios prosseguiriam em face da parte executada no processo principal (a execução fiscal), e para fins de obtenção de medida constritiva de bens daquele contra quem foi instaurado o incidente, enquanto não definitivamente julgado, impor-se-ia, mediante pedido expresso do ente credor, a demonstração do preenchimento dos requisitos da tutela provisória. Explica Paulo Cesar Conrado:

[...] como estamos tratando do incidente no específico contexto das execuções fiscais, soa estranha a tomada, sem qualquer reparo, da sobredita eficácia (suspensiva do processo).

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 entevista sua autonomia em relação ao processo a que se vincula, mormente

<sup>99</sup> CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2017, p. 63-64.

quando preordena, como já visto, (i) que “a instauração do incidente será imediatamente comunicada ao distribuidor 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. 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: o 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.

Como eventual efeito da instauração do incidente, é possível visualizar, por fim, a decretação cautelar de indisponibilidade dos bens dos envolvidos, impondo-se, para tanto, além de pedido expresso da Fazenda credora, a demonstração dos requisitos prescritos no art. 300, *caput*, do Código de Processo Civil.

[...]

Nesse caso, desde que, ao final do incidente, se consolide a desconsideração da personalidade jurídica, os bens tornados cautelarmente indisponíveis seriam tidos por penhorados nos autos principais, convolvando-se a tutela provisória em tutela propriamente executiva<sup>100</sup>.

Voltando a dar enfoque aos dois mencionados precedentes da Corte Superior do ano de 2019, cumpre anotar que nos autos do processo da Segunda Turma foram opostos embargos de divergência<sup>101</sup> com alegação de existência de dissenso entre o acórdão embargado e o julgado da Primeira Turma. A Ministra Relatora dos embargos de divergência proferiu decisão monocrática indeferindo liminarmente o recurso ao entendimento de que para a comprovação de divergência jurisprudencial é preciso que os acórdãos confrontados tenham examinado

<sup>100</sup> CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2017, p. 71-72, sublinhado do original.

<sup>101</sup> Da análise das informações processuais do *site* do Superior Tribunal de Justiça, verifica-se que contra o acórdão da Primeira Turma também foram opostos embargos de divergência (EREsp nº 1775269/PR), dessa vez pela Fazenda Nacional, não tendo sido proferida decisão até 11/09/2019.

matéria idêntica com base na mesma legislação federal e que, no caso vertente, o que se pateteia é a “ausência de similitude fático-jurídica entre o acórdão recorrido e o paradigma indicado”<sup>102</sup>.

Conforme já sublinhado anteriormente, os dois julgados não versam sobre casos idênticos, mas, feitas as devidas ponderações em razão das peculiaridades de cada um, é possível afirmar que, em princípio, cada uma das Turmas da Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça tende a tratar a questão da necessidade ou não de instauração de incidente de descon sideração da personalidade jurídica no bojo de execução fiscal seguindo caminhos distintos.

Em síntese, o que ora se defende é que para as situações em que resta demonstrada a responsabilidade tributária, vale dizer, com fundamento no Código Tributário Nacional, como é o caso da responsabilização de pessoas jurídicas integrantes de mesmo grupo econômico com base no disposto no artigo 124 do CTN, não há se cogitar de instauração do incidente previsto nos artigos do 133 a 137 do Código de Processo Civil, seja na hipótese de indicação do nome do responsável na certidão de dívida ativa ou quando formulada pelo ente exequente pretensão de redirecionamento da execução fiscal, porque o que legitima a inclusão no polo passivo não é a descon sideração da personalidade jurídica propriamente dita, mas as normas de responsabilidade tributária.

### **3.4 Importância da linguagem das provas em âmbito administrativo e judicial**

A linguagem da prova é de extrema importância, pois sem ela o evento do mundo social não estará apto a ingressar no sistema fechado do direito positivo. Em outras palavras, na falta da linguagem da prova, o fato ocorrido no plano social não será qualificado como jurídico, de modo a não produzir os correlatos direitos e deveres.

Sobre a questão ministra Fabiana Del Padre Tomé:

O direito tributário rege-se, dentre outros, pelos princípios da estrita legalidade e tipicidade tributária, de modo que a obrigação tributária tem nascimento tão somente se verificado o fato descrito conotativamente no antecedente da regra matriz de incidência. A figura da prova é de extrema relevância nesse contexto, pois sem ela não existe fundamento para a aplicação normativa e consequente constituição do fato jurídico tributário e do respectivo laço obrigacional<sup>103</sup>.

---

<sup>102</sup> EREsp 1786311/PR, Relatora Ministra Regina Helena Costa, Data da Publicação: 01/07/2019.

<sup>103</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 39.

Nesta senda, para que seja atribuída responsabilidade tributária a pessoa jurídica de um mesmo grupo econômico não basta que a Fazenda inclua o respectivo nome na certidão de dívida ativa ou requeira o redirecionamento ao Juízo da execução fiscal. Para tanto impõe-se que a pretensão seja vertida em linguagem competente, vale dizer, que sejam produzidas provas de que o caso concreto se amolda a uma das hipóteses previstas no Código Tributário Nacional.

No âmbito administrativo, a fiscalização deve proceder a um trabalho de apuração de elementos que demonstrem tanto o fato jurídico tributário quanto o evento ensejador da responsabilidade tributária. Caberá, então, à autoridade fiscal relatar tudo quanto apurado em linguagem competente.

Por outro lado, o particular poderá, caso discorde do resultado da atividade fiscalizatória, apresentar impugnação e colacionar provas contestando os fatos relatados, “desencadeando, assim, uma série de outros atos e termos que compõem o processo administrativo fiscal e que culminará (i) no cancelamento da exigência; (ii) na sua redução; ou (iii) na sua integral manutenção”<sup>104</sup>.

Nas duas últimas situações, a Fazenda efetuará, então, a inscrição do débito em dívida ativa, o que deverá ser feito nos exatos moldes do quanto definido pela fiscalização e mantido pelo órgão julgador administrativo.

Passando à seara judicial, caso o Fisco entenda que figura como responsável tributário pessoa que não está indicada na certidão de dívida ativa, não basta deduzir tal alegação perante o Juízo competente. Precisa fazer prova do fato que acarreta a responsabilidade tributária.

Em matéria tributária, as presunções assumem papel de destaque no que diz respeito à produção de prova. Isso porque em muitas situações não será possível, tanto do ponto de vista do Fisco quanto do particular, produzir prova direta do fato que se pretende demonstrar. Cabe, aqui, um destaque de extrema importância: presunção é meio de prova. É o que dispõe o artigo 212, inciso IV, do Código Civil: “Salvo o negócio a que se impõe forma especial, o fato jurídico pode ser provado mediante: [...] IV – presunção”.

Sobre o tema, elucida Maria Rita Ferragut:

Presunção é proposição prescritiva de natureza probatória, que, a partir da comprovação do fato diretamente provado (fato indiciário, fato diretamente conhecido, fato implicante), implica juridicamente o fato indiretamente provado (fato indicado, fato indiretamente conhecido, fato implicado).

<sup>104</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. O “Ônus” da Prova do Fato da Responsabilidade Tributária e o Atual Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça: Enfoque nas Hipóteses em que o Nome do Responsável é Incluído na Certidão da Dívida Ativa sem Lastro em Prévio Ato de Constituição contra a sua Pessoa. *In*: NEDER, Marcos Vinicius; DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; FERRAGUT, Maria Rita. **A Prova no Processo Tributário**. Dialética: São Paulo, 2010, p. 495.

É a comprovação indireta que distingue presunção dos demais meios de prova (exceção feita ao arbitramento, que também é meio de prova indireta), e não o conhecimento ou não do evento. Com isso, não se trata de considerar que a prova direta veicula um fato conhecido, ao passo que a presunção um fato meramente presumido. Conhecido o fato, sempre é, pois, detém referência objetiva de tempo e de espaço: conhecido juridicamente, também, é o evento nele descrito. Por outro lado, da perspectiva fática, o evento, no que pese ser provável, é sempre presumido.

Com base nessas premissas, entendemos que as presunções nada “presumem” juridicamente, mas prescrevem o reconhecimento jurídico de um fato provado de forma indireta<sup>105</sup>.

Em suma, para que seja imputada responsabilidade tributária a sociedades empresárias de um mesmo grupo econômico faz-se mister que a Fazenda, seja na via administrativa, seja na via judicial, comprove, com fundamento no Código Tributário Nacional, o evento ensejador de tal responsabilidade. Não basta, pois, tecer a alegação. É a linguagem da prova que qualificará o fato como jurídico, apto a produzir os correspondentes direitos e deveres.

---

<sup>105</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Presunções: Meio de Prova do Fato Gerador? *In*: NEDER, Marcos Vinicius; DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; FERRAGUT, Maria Rita (Coord.). **A Prova no Processo Tributário**. Dialética: São Paulo, 2010, p. 111-112.

## CONCLUSÃO

Os grupos econômicos consistem em fenômeno econômico e social, que ganhou força após a Segunda Guerra Mundial em razão da necessidade de reunião de esforços para fins de otimização dos processos de produção e pesquisa. Concomitantemente com o crescimento de sua importância, despontou a preocupação com a disciplina e regulação de tais grupos e das relações entabuladas, entrando em cena, pois, o Direito.

Com efeito, considerando que são infinitas as possibilidades de arranjos sociais e econômicos, marcados por sua fluidez, avulta a importância da existência de tratamento legal da matéria que, se por um lado, deve ser preciso e claro, para conferir segurança jurídica, por outro lado, não há de ser tão rígido a ponto de inviabilizar a atuação do operador do Direito.

No Brasil, merece destaque a Lei 6.404/76, que, tendo como fonte o modelo alemão, trata das duas classificações existentes em termos de grupo econômico: grupo de direito, constituído mediante convenção e levado a registro; e grupo de fato, que é a reunião de sociedades sem organização jurídica formalizada, aplicando-se as regras das sociedades coligadas, controladoras e controladas.

Na legislação brasileira, os grupos econômicos, ainda que formalmente constituídos, não possuem personalidade jurídica própria, de modo que cada sociedade integrante mantém sua autonomia jurídica e patrimonial, o que consiste em uma das principais características que lhe são ínsitas, fomentando e resguardando as relações negociais. Não obstante, partindo da máxima de que não existem direitos absolutos, é preciso garantir que a possibilidade de reunião de sociedades, legalmente reconhecida, não seja utilizada como artifício para lesar interesses de terceiros, igualmente tutelados pelo ordenamento jurídico.

As relações jurídicas firmadas por grupos econômicos, entre si e com terceiros, espraiam-se por diversas áreas do Direito, com destaque, na atualidade, para a seara tributária, em virtude dos vultosos reflexos produzidos.

Tendo em vista a já assinalada necessidade de se resguardar regras caras ao Direito, como a autonomia jurídica e patrimonial das empresas, assim como de se proteger direitos de terceiros, impõe-se delinear com precisão a responsabilidade tributária das sociedades empresárias integrantes de grupos econômicos.

Embora não exista no Código Tributário Nacional dispositivo específico disciplinando de forma expressa os grupos econômicos, é possível tomar como baliza o disposto no artigo 124 que trata da solidariedade, estabelecendo que são solidariamente obrigadas as pessoas com

interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário da obrigação principal (inciso I) e as pessoas designadas por lei (inciso II), de modo que somente quando caracterizada uma das hipóteses legais, poder-se-á cogitar de responsabilização.

No que diz respeito à primeira hipótese legal, não obstante o caráter vago da expressão “interesse comum”, os critérios aplicáveis devem ser claros e objetivos. Em primeiro lugar, tem-se que a solidariedade decorre do próprio inciso I do artigo 124 do CTN, uma vez que, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea “b”, da Constituição, cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre obrigação, o que significa dizer que a norma rege todos os tributos, independentemente de previsão legal na lei instituidora.

Ademais, deve-se ter em vista que o interesse comum há de ser interesse *jurídico* na situação ensejadora do vínculo obrigacional, não bastando, por exemplo, interesse econômico no fato. Outrossim, a solidariedade somente alcança sujeitos que estão no mesmo polo da relação jurídica de direito privado, ou seja, os interesses jurídicos envolvidos não podem ser antagônicos, precisam convergir.

No que concerne especificamente aos grupos econômicos, considerando a necessidade de configuração de uma das hipóteses legais, conforme destacado, a mera existência do agrupamento societário não é suficiente para reconhecer a responsabilidade tributária solidária das empresas integrantes, inclusive neste sentido entendendo o Superior Tribunal de Justiça.

No entanto, para afirmar que não há interesse jurídico comum pela mera caracterização de grupo econômico, deve-se partir do pressuposto de atuação no campo da licitude. Vale dizer, se apurado o uso de artifícios fraudulentos a fim de ocultar que, embora uma determinada pessoa jurídica figure formalmente na relação jurídica subjacente ao fato jurídico tributário, existe outra que também nele incorre, patenteia-se o interesse jurídico comum. Isso porque a situação será de mais de uma pessoa jurídica praticando o fato jurídico tributário, de sorte que o débito poderá ser cobrado de uma ou de todas.

Cumprе ressaltar que a orientação ora defendida não ter por escopo se apoiar em abstrações e generalizações. Ao contrário, pressupõe um exame cuidadoso e minucioso do caso concreto e de suas peculiaridades, acompanhado de prova, que fica a cargo da autoridade fiscal competente.

No tocante à segunda hipótese do artigo 124 do CTN, cabe anotar que, conquanto a solidariedade decorra sempre da lei, não constitui redundância a previsão de que são solidariamente responsáveis as pessoas expressamente designadas por lei. O que o referido dispositivo legal estabelece é que a lei instituidora do tributo pode designar como responsável

solidário quem não tem interesse jurídico comum no fato jurídico tributário, pois quando tal interesse está configurado a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional.

Assim como tudo no Direito, tal permissão não é absoluta. Impõe-se a observância dos limites inerentes à competência tributária outorgada a cada ente político pela Constituição. Também é necessário respeitar o sistema do próprio Código Tributário Nacional, a exemplo do artigo 128, que dispõe que a lei pode atribuir responsabilidade a terceira pessoa desde que esteja vinculada ao fato jurídico tributário. Tratando-se da figura do responsável, o vínculo não há de ser pessoal e direto, o que é próprio do contribuinte. O que se extrai é que a terceira pessoa deve estar relacionada com o fato jurídico tributário.

Quanto aos grupos econômicos, ganha relevo o disposto no artigo 30, inciso IX, da Lei 8.212/91, segundo o qual as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem solidariamente pelas contribuições devidas à Seguridade Social. Em que pese parcela da doutrina sustente a inconstitucionalidade do referido dispositivo legal, sob a ótica ora defendida a tese não prospera.

Sob o ponto de vista formal, se a Constituição estabelece que cabe à lei complementar dispor sobre normas gerais de direito tributário e o artigo 124 do Código Tributário Nacional, que tem força de lei complementar, prevê que podem figurar como responsáveis as pessoas designadas por lei, o artigo 30, inciso IX, da Lei 8.212/91 possui respaldo hierárquico suficiente.

No aspecto material, não se vislumbra vício no aludido artigo de lei desde que aplicado respeitando-se as normas gerais previstas no Código Tributário Nacional, como a do artigo 128, ou seja, contanto que o operador do Direito tenha em vista que somente há se falar em responsabilidade tributária solidária das demais empresas integrantes do grupo econômico quando estiverem vinculadas ao fato jurídico tributário. Em outras palavras, é preciso analisar no caso concreto se a sociedade empresária, embora não tenha praticado diretamente o fato jurídico tributário, participa de alguma forma da operação tributada, figurando da cadeia produtiva.

Sob esta perspectiva, não há se falar em violação à livre iniciativa e à livre concorrência, pois a possibilidade de reconhecimento da responsabilidade tributária não é ampla e irrestrita, já que depende da observância de uma série de limitações estabelecidas tanto na Constituição quanto na legislação infraconstitucional. Outrossim, a autonomia da personalidade da pessoa jurídica não é absoluta, assim como todos os demais direitos e garantias.

Nesta senda, não se vislumbra óbice *prima facie* para que o legislador ordinário estabeleça hipóteses de responsabilidade tributária solidária de empresas integrantes de um

mesmo grupo econômico, vez que isso absolutamente não significa total liberdade ao legislador, que há de respeitar as limitações da Constituição e do Código Tributário Nacional.

Nesta linha de considerações, conclui-se que a partir das normas do Código Tributário Nacional é possível reconhecer a existência de responsabilidade tributária solidária de empresas integrantes de mesmo grupo econômicos, mas desde que devidamente preenchidos os requisitos materiais previstos, o que, por sua vez, demanda acurada análise do caso concreto e suas particularidades.

Passando ao campo processual e iniciando pela seara administrativa, a autoridade fiscal pode, ao efetuar o lançamento, incluir todos os responsáveis solidários como sujeitos passivos, contanto que produza prova para tanto. Vale dizer, a autoridade competente pode, em tese, proceder à lavratura do auto de infração se verificar a existência de grupo econômico e que determinada empresa busca, por meio de expedientes ilícitos, ocultar que incorre na prática do fato jurídico tributário, ou que a situação é de ocorrência de fato jurídico tributário ensejador de dívida fiscal decorrente da Lei 8.212/91, e que a tal fato há vinculação de mais de uma empresa do grupo, mas desde que, repita-se, demonstre, documente e comprove tudo quanto apurado. Abrir-se-á, então, a possibilidade de defesa aos autuados perante a Administração.

Caso haja inscrição em dívida ativa, entrará em cena o Poder Judiciário, vez que à Administração Tributária não se permite a prática de atos de constrição de patrimônio, sendo que o rito estabelecido em lei para a cobrança judicial da dívida ativa da Fazenda Pública é a da Lei 6.830/80.

No bojo da execução fiscal existe a possibilidade de formação de litisconsórcio passivo, seja por ocasião do ajuizamento da ação executiva, quando tanto o devedor quanto o responsável constam da certidão de dívida ativa, ou no curso do processo, quando a apuração da responsabilidade dar-se-á perante o Juízo da causa.

O responsável a que se refere a Lei 6.830/80, ao dispor sobre os sujeitos passivos da execução fiscal, é o responsável tributário, ou seja, aquele a que se atribui tal título com fundamento no Código Tributário Nacional.

Todavia, no âmbito do processo judicial, a responsabilidade tributária não é a única possível de ser reconhecida. A lei processual civil prevê outro tipo de responsabilidade, a saber, a patrimonial, que recai sobre terceiros que podem sofrer atos expropriatórios de seu patrimônio nas hipóteses expressamente previstas.

Se o ente exequente, no curso da execução fiscal, pretende ter reconhecida a responsabilidade de terceiro (tributária ou patrimonial), avulta a questão da necessidade ou não de instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica, debate que ganhou

fôlego com o advento do atual Código de Processo Civil/2015, que passou a prever e disciplinar o instituto.

Considerando a linha de raciocínio ora defendida de que a responsabilidade de empresas integrantes de grupo econômico pode ter como fundamento o Código Tributário Nacional, configurando responsabilidade propriamente tributária, o instituto da desconsideração da personalidade jurídica não é determinante, de modo que disposições legais como o artigo 50 do Código Civil podem até servir como argumento de reforço, mas não são imprescindíveis. Em outras palavras, reconhecimento de responsabilidade tributária não se confunde com desconsideração da personalidade jurídica. Nesta ordem de considerações, avulta a desnecessidade de instauração de incidente processual.

Todavia, situações haverá em que não será possível amoldar o caso concreto a nenhuma das hipóteses previstas no Código Tributário Nacional, o que significa dizer que não restará caracterizada responsabilidade tributária. Exsurge, então, a figura da responsabilidade patrimonial. A possibilidade que se abre não é de redirecionamento da execução fiscal, mas de responsabilização do patrimônio de terceiro, situação em que o referido artigo 50 ganhará relevo, quadro em que é possível sustentar a aplicação regramento do CPC/15 sobre incidente de desconsideração da personalidade jurídica, desde que feita interpretação sistemática, de modo a compatibilizá-lo com o regime legal da execução fiscal.

Diante do exposto, nota-se que o tema apresenta diversas nuances, sendo bastante debatido na doutrina pátria, mas que em diversos pontos carece de jurisprudência firme no âmbito do Superior Tribunal de Justiça, por sua vez imprescindível para se formar um cenário de segurança jurídica e de aplicação uniforme do direito. Diante da necessidade de exame mais aprofundado pela jurisprudência, o contínuo estudo da matéria desvela-se como medida de grande valor.

Em suma, os grupos econômicos estão cada vez mais presentes na sociedade, o que tende a aumentar, vez que vivemos numa fase da economia marcada por desenvolvimento tecnológico e de colaboração nacional e internacional. Se por um lado a autonomia jurídica e patrimonial de cada sociedade integrante de grupo econômico apresenta-se como uma garantia essencial não só do ponto de vista particular de cada empresa, mas para a dinâmica econômica e social como um todo, por outro lado não é instituído jurídico absoluto, de modo que o Direito resguarda, também, os interesses de terceiros.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.
- BECHO, Renato Lopes. A Responsabilização Tributária do Grupo Econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 221, p. 129-138, fev. 2014.
- BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade Tributária das Sociedades Integrantes de Grupo Econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 187, p. 68-81, abr. 2011.
- CAMELO, Brandson Tibério Luna. Solidariedade Tributária de Grupo Econômico de Fato. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo, n. 170, p. 16-22, nov. 2009.
- CAMPOS, Leonardo Nuñez; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos gera incertezas**. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/2015-jun-09/responsabilidade-tributaria-grupos-economicos-gera-incertezas>. Acesso em: 22 jun. 2019.
- CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 31. ed. rev. ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.
- CARVALHOSA, Modesto Souza Barros. **Poder Econômico: A Fenomenologia – Seu Disciplinamento Jurídico**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1967.
- CASTRO, Aldemario Araújo. Aplicação no Direito Tributário da Desconsideração da Personalidade Jurídica prevista no Novo Código Civil. *In*: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (Coord.). **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 475-498.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de Direito Comercial**. 17. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2006.

COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. **O Poder de Controle na Sociedade Anônima**. 4. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

CONRADO, Paulo Cesar. **Execução Fiscal**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2017.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012.

DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São, Paulo: Noeses, 2010.

DARZÉ, Andréa Medrado. O “Ônus” da Prova do Fato da Responsabilidade Tributária e o Atual Posicionamento do Superior Tribunal de Justiça: Enfoque nas Hipóteses em que o Nome do Responsável é Incluído na Certidão da Dívida Ativa sem Lastro em Prévio Ato de Constituição contra a sua Pessoa. In: NEDER, Marcos Vinicius; DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; FERRAGUT, Maria Rita. **A Prova no Processo Tributário**. Dialética: São Paulo, 2010, p. 489-512.

FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAÚJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). **Novo CPC e seu impacto no Direito Tributário**. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 13-42.

FERRAGUT, Maria Rita. Presunções: Meio de Prova do Fato Gerador? In: NEDER, Marcos Vinicius; DE SANTI, Eurico Marcos Diniz; FERRAGUT, Maria Rita. **A Prova no Processo Tributário**. Dialética: São Paulo, 2010, p. 111-138.

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento Tributário**. 2. ed. São Paulo: Dialética, 2008.

LINS, Robson Maia. **Uma importante distinção: responsável tributário em função de grupo econômico e polo passivo de execução fiscal**. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/wp-content/uploads/2016/03/Robson-Maia-Lins.pdf>. Acesso em 21 jun. 2019 e 08 jul. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 29. ed. rev. atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2008.

MELO, Fábio Soares de. **Processo Administrativo Tributário** – princípios, vícios e efeitos jurídicos. 2. ed. rev. e atual. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário Completo**. 7. ed. rev., atual. e ampl. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.

PILLAR, Fernando Machado. O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Execução Fiscal. *In*: BUENO, Cassio Scarpinella; RODRIGUES, Marco Antonio (Coord.). **Processo Tributário**. São Paulo: Juspodivm, 2017, p. 231-245.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de Direito Comercial**. 29. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2012, v. 2.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no direito tributário**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.