

**PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO  
PUC-SP**

**GRUPOS ECONÔMICOS E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

**LEONARDO AVELAR DA FONTE**

**MESTRADO EM DIREITO**

**SÃO PAULO**

**2017**

**LEONARDO AVELAR DA FONTE**

**MESTRADO EM DIREITO**

**GRUPOS ECONÔMICOS E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

Dissertação apresentada à Banca Examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Fabiana Del Padre Tomé

**SÃO PAULO**

**2017**

**BANCA EXAMINADORA:**

---

---

---

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço a todos que de alguma forma contribuíram para a construção desta dissertação, em especial à minha orientadora Fabiana Del Padre Tomé; aos professores de Mestrado da PUC-SP Paulo de Barros Carvalho, Robson Maia Lins, Regina Helena Costa, André Ramos Tavares, Roque Antonio Carraza, Charles McNaughton e José Artur Lima Gonçalves; a Erick Macedo e demais colegas de escritório; aos colegas de Procuradoria do Município do Recife; e, sobretudo, à minha esposa Joanna Queiroga da Fonte.

## RESUMO

Este trabalho tem por objetivo examinar a relação que se pode estabelecer entre a formação de um grupo econômico e a responsabilidade tributária dos correlatos integrantes pelos débitos tributários dos demais. Esse exame é feito com o suporte do sistema de referência firmado pela Escola do Constructivismo Lógico-Semântico, de tal sorte que o método empregado é o hermenêutico analítico. O tema é enfrentado mediante exame das diversas manifestações do direito positivo – notadamente legislação e precedentes administrativos e judiciais – e da doutrina sobre a matéria. A primeira parte do estudo dedica-se à apresentação do objeto e do método empregado. Na segunda parte, a atenção do texto recai sobre o tema da responsabilidade tributária, eis que, para se estabelecer qualquer tipo de conclusão no âmbito do corte proposto, é necessário identificar as condições essenciais para que um terceiro, assim entendido como não protagonista do fato tributário, possa ser colocado no polo passivo de uma relação jurídica tributária (responsável tributário). A terceira parte da dissertação tem como foco estabelecer uma definição para a expressão grupo econômico, pormenorizando-se as características desse objeto. Por fim, nos capítulos finais, tendo-se em conta os pressupostos para a criação e aplicação de regra de responsabilidade tributária e a definição de grupo econômico, são examinadas as relações que podem ser feitas e apresentadas as conclusões finais, calcadas nas premissas antes firmadas.

**Palavras-chave:** Direito Tributário. Responsabilidade tributária. Grupo econômico.

## **ABSTRACT**

The purpose of this paper is to examine the relationship that can be established between the formation of an economic group and the tax responsibility of the related members for the tax debts of the others. This examination is done with support of the reference system signed by the School of Logical-Semantic Constructivism, in such a way that the method employed is the analytical and hermeneutic. The subject is faced by examining the various manifestations of positive law - notably legislation and administrative and judicial precedents - and doctrine on the subject. The first part of the study is devoted to the presentation of the object and method employed. In the second part, the attention of the text falls on the subject of tax liability, therefore, in order to establish any type of conclusion within the scope of the proposed court, it is necessary to identify the essential conditions for a third party, understood as not a protagonist of the fact taxpayer, can be placed on the passive pole of a tax legal relationship (tax official). The third part of the dissertation aims to establish a definition for the expression economic group, detailing the characteristics of this object. Finally, in the final chapters, taking into account the assumptions for the creation and application of tax liability rule and the definition of economic group, the relationships that can be made and presented the final conclusions, based on the premises previously signed.

**Keywords:** Tax Law. Tax responsibility. Economic group.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO .....</b>	<b>11</b>
<b>1. O SISTEMA DE REFERÊNCIA E OBJETO.....</b>	<b>14</b>
<b>1.1. A ESCOLA DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO: BREVES NOÇÕES INICIAIS.....</b>	<b>14</b>
<b>1.2. DO OBJETO.....</b>	<b>17</b>
<b>1.2.1. Direito: Ciência do Direito e Direito Positivo.....</b>	<b>18</b>
<b>1.2.2. A Norma Jurídica .....</b>	<b>20</b>
<b>1.2.3. A Norma Tributária e a regra matriz de incidência tributária.....</b>	<b>22</b>
<b>2. BREVES NOÇÕES SOBRE A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA</b>	<b>26</b>
<b>2.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....</b>	<b>26</b>
<b>2.2. SUJEITO PASSIVO, CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL: DEFINIÇÕES PRELIMINARES .....</b>	<b>28</b>
<b>2.3. O SUPOSTO DO LIAME DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: A LICITUDE OU ILICITUDE DO ANTECEDENTE .....</b>	<b>31</b>
<b>2.4. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DECORRENTE DE FATO LÍCITO.....</b>	<b>36</b>
<b>2.4.1. O sujeito passivo da Constituição.....</b>	<b>36</b>
<i>2.4.1.1. A materialidade possível dos tributos e a sujeição passiva .....</i>	<i>39</i>
<b>2.4.2. Responsabilidade tributária e capacidade contributiva: fundamento e limites para a responsabilidade tributária decorrente de ato lícito .....</b>	<b>44</b>
<b>2.4.3. O responsável tributário no Código Tributário Nacional: o vínculo <i>indireto</i> com o fato tributário.....</b>	<b>50</b>
<b>2.5. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DECORRENTE DE FATO ILÍCITO.....</b>	<b>56</b>
<b>2.5.1. Definições preliminares essenciais: as espécies de sanção .....</b>	<b>56</b>
<b>2.5.2. As balizas constitucionais para a imposição de sanções em sentido amplo (normas primárias sancionadoras): o princípio da proporcionalidade .....</b>	<b>62</b>

2.5.3. O tipo de ilícito exigido para responsabilização tributária .....	65
2.6. O LIMITE FORMAL PARA A CRIAÇÃO DE REGRAS DE RESPONSABILIDADE FUNDADA EM ANTECEDENTE LÍCITO OU ILÍCITO .....	70
<b>3. A DEFINIÇÃO DE “GRUPO ECONÔMICO” .....</b>	<b>74</b>
3.1. A NECESSIDADE DE DEFINIR GRUPO ECONÔMICO .....	74
3.2. AS REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS .....	75
3.3. AS REFERÊNCIAS NA JURISPRUDÊNCIA .....	83
3.3.1. A jurisprudência administrativa .....	83
3.3.2. A jurisprudência dos tribunais .....	89
3.4. A DOUTRINA.....	91
3.5. NOSSA POSIÇÃO .....	95
3.5.1. “GRUPO ECONÔMICO” COMO SISTEMA .....	95
3.5.2. Os elementos e as relações do sistema “grupo econômico” .....	96
3.5.3. Conclusão pontual.....	101
<b>4. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE INTEGRANTES DO GRUPO ECONÔMICO .....</b>	<b>103</b>
4.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS .....	103
4.2. A COLOCAÇÃO DO PROBLEMA.....	103
<b>4.3. PRIMEIRA HIPÓTESE: A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DECORRENTE DE ATO LÍCITO .....</b>	<b>106</b>
4.3.1. Grupo econômico e o art. 124, I do CTN: a questão do “interesse comum”..	107
4.3.1.1. O interesse comum do art. 124, I, do CTN.....	109
4.3.1.2. Solidariedade tributária por “interesse comum”. É realmente caso de “responsabilidade tributária”? .....	112
4.3.1.3. Interesse(s) comum(ns) e grupo econômico.....	114
4.3.2. Grupo econômico e o art. 30, IX, da Lei 8.212/1991 .....	126

4.3.2.1. Considerações iniciais .....	126
4.3.2.2. Da norma do art. 124, II, do CTN.....	127
4.3.2.3. A questão da inconstitucionalidade material do art. 30, IX, da Lei 8.212/1991 .....	131

**4.4.1. Segunda hipótese: responsabilidade tributária decorrente de ato ilícito ..... 134**

4.4.2.1. O art. 50 do Código Civil e os grupos econômicos.....	136
4.4.2.1.1. Noções essenciais para compreensão do sentido e alcance do art. 50 do Código Civil: desconsideração de personalidade jurídica, confusão patrimonial e desvio de finalidade.....	137
4.4.2.1.2. A aplicação do art. 50 do Código Civil no campo do Direito Tributário.....	140
4.4.2.1.3. A desconsideração da personalidade jurídica no âmbito dos grupos econômicos x a inexistência efetiva de personalidades jurídicas distintas em suposto grupo econômico (fraude)....	143

**CONCLUSÃO..... 155**

**BIBLIOGRAFIA ..... 158**

## INTRODUÇÃO

No cenário de liberdade que grassa em nosso ordenamento, inclusive no que tange à livre iniciativa, vê-se que relevante parcela dos atores econômicos tomou a opção de não mais manter posição de isolamento organizacional perante outros atores, formando o que se convencionou chamar de “grupo econômico”. As entidades empresariais, que antes organizavam-se majoritariamente de forma individual, passaram a compor grupos voltados à maximização da eficiência, dos resultados e dos lucros. A concepção atomista da sociedade empresária foi, em parte, substituída pela estruturação molecular<sup>1</sup>.

No Brasil, esse processo decorreu não somente da dinâmica natural que preside os arranjos empresariais, mas também de política de incentivo estatal estabelecida no II Plano Nacional de Desenvolvimento, introduzido por meio da Lei 6.151/1974. Dentre as metas estabelecidas naquele documento, constavam o fortalecimento das empresas nacionais e a formação de grandes conglomerados econômicos<sup>2</sup>.

Assim, sobretudo por essas razões, ganhou corpo a forma de organização denominada de “grupo econômico”, assim entendida como aquela que permite a coexistência de duas características potencialmente antagônicas: a unidade do poder de controle e a diversidade das personalidades jurídicas.

Esse tipo de evento, naturalmente, não é ignorado pelo direito, dele decorrendo tantos fatos jurídicos quanto sejam as normas que o tenham previsto nas respectivas hipóteses ou antecedentes e desde que devidamente relatados em linguagem competente. Especificamente no campo do direito tributário, a organização de entidades empresariais em “grupos econômicos” tem suscitado sérias questões quanto ao tema da sujeição passiva.

A Fazenda Pública, quando credora de crédito tributário devido por integrante insolvente de grupo econômico, adotou a postura de argumentar que, diante do controle e de alguns interesses econômicos comuns que caracterizam essa forma de organização, haveria que

---

<sup>1</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. O Alcance da Expressão “Interesse Comum” (CTN, Art. 124, I) Para Fins de Imputação de Responsabilidade Solidária às Sociedades Integrantes de Grupo Econômico. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 232, p. 25, jan, 2015.

<sup>2</sup> MUNIZ, João Guilherme de Moura Rocha Parente. A Responsabilidade Tributária de Empresas Formadoras de Grupos Econômicos, p. 11, Dissertação de Mestrado, PUC/SP.

se reconhecer a existência de solidariedade entre todos os componentes do conjunto empresarial. Renato Lopes Becho<sup>3</sup> assim descreveu esse fenômeno:

“Na salutar busca dos credores fiscais por maior efetividade na cobrança de tributos, um dos assuntos que passaram a ser abordados é o da responsabilidade tributária de empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico. Quando caracterizada essa entidade, espera o sujeito ativo da relação jurídica ampliar o rol de executados, abrangendo outras pessoas que não apenas o sujeito passivo da referida relação, facilitando ou garantindo a satisfação do crédito.”

Esse movimento da Fazenda Pública gerou reação proporcional dos sujeitos apontados como devedores solidários em decorrência da aplicação da sobredita tese. Em síntese, o argumento de defesa tem por base (i) a ausência de norma jurídica que contenha, no antecedente, a participação em grupo econômico como fato jurídico apto a desencadear relação consistente da solidariedade passiva; e (ii) a necessidade de preservação da personalidade jurídica de cada um dos integrantes do grupo econômico.

Surgiram, ainda, teses intermediárias, nos moldes das quais, embora a formação de grupo econômico não implique, por si só, a sujeição passiva tributária solidária de seus membros, há outros fatores – participação conjunta na realização do aspecto material da hipótese de incidência, fraude, abuso de personalidade jurídica etc. - que, quando associados a essa realidade (participação de grupo econômico), formariam o conjunto de fatos jurídicos necessário e suficiente para o surgimento da relação mencionada (solidariedade). Essas são as teses que prevalecem na doutrina, do que é exemplo artigo publicado por Maria Rita Ferragut<sup>4</sup>, e na jurisprudência dos tribunais administrativos e judiciais<sup>5</sup>.

---

<sup>3</sup> BECHO, Renato Lopes. A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 221, p. 129, fev, 2014.

<sup>4</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Grupos Econômicos e Solidariedade Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, out, 2014.

<sup>5</sup> A título de exemplo, confira-se:

“CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

CARF - Primeira Seção

MATÉRIA: IRPJ E REFLEXOS - OMISSÃO DE RECEITAS - DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA.

ACÓRDÃO: 1101-001.117

IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA - IRPJ

Ano-calendário: 2007

(...)

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. GRUPO ECONÔMICO. A caracterização da solidariedade por interesse comum na situação que constitui o fato gerador exige a demonstração de que os

Em que pese haver uma certa confluência para essas teses ditas intermediárias, ainda há significativa incerteza na construção da norma jurídica relativa à solidariedade passiva tributária nesse tipo de situação. As expressões “grupo econômico”, “fraude”, “confusão patrimonial” e “interesse comum”, dentre outras, não são utilizadas de modo unívoco (problemática semântica), o que, por si só, prejudica o conhecimento do objeto, comprometendo, em última instância, a própria segurança jurídica.

Além do mais, de acordo com essas teses, a sujeição passiva solidária dependeria sempre da confluência de pelo menos dois fatores – “grupo econômico” e “fraude” ou “confusão patrimonial” ou “interesse comum”, por exemplo. Mas será que é realmente assim (problemática sintática)? Qual seria a consequência da ocorrência de qualquer desses fatos - “interesse comum” ou “fraude” ou “confusão patrimonial” - fora do contexto de grupo econômico? Não seriam quaisquer desses fatos isoladamente suficientes para o surgimento da relação que vincula o credor ao devedor solidário? No contexto recortado, o fato “formação de grupo econômico”, para efeito de surgimento da relação obrigacional de solidariedade tributária, é necessário, suficiente ou não necessário?

Este trabalho, nesse contexto, tem por objeto investigar a relação que se pode estabelecer entre o fato “formar grupo econômico” e a eventual consequência “ser responsável pelos débitos dos demais integrantes desse grupo”.

---

sujeitos passivos praticaram conjuntamente o fato jurídico tributário ou desfrutaram de seus resultados, em razão de confusão patrimonial.”

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. INDISPONIBILIDADE DE BENS. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.

(...)”

(AgRg no REsp 1433631/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/03/2015, DJe 13/03/2015)

## 1. O SISTEMA DE REFERÊNCIA E OBJETO

### 1.1. A ESCOLA DO CONSTRUCTIVISMO LÓGICO-SEMÂNTICO: BREVES NOÇÕES INICIAIS

Tendo sido brevemente apresentado o objeto desta dissertação – ponto que será retomado com maior detalhe mais à frente -, convém apresentar o sistema de referência que fundamenta as proposições a serem articuladas a partir desta pesquisa. A escolha do modelo de referência, por certo, não atende a critérios de ordem objetiva; antes, revela uma escolha arbitrária do sujeito, a partir de uma maior identificação com determinado modo de descrição da realidade.

Feita essa observação e sem desmerecer nenhum outro sistema de referência, elegeu-se, para os fins desta pesquisa, aquele relativo à Escola do Constructivismo Lógico-Semântico, assim descrito por Aurora Tomazini de Carvalho<sup>6</sup>:

“A proposta metodológica da Escola do Constructivismo Lógico Semântico é estudar o direito dentro de uma concepção epistemológica bem demarcada, a Filosofia da Linguagem (uma das vertentes da Filosofia do Conhecimento) e, a partir deste referencial, amarrar lógica e semanticamente suas proposições, para a construção de seu objeto (que se constitui em uma das infinitas possibilidades de se enxergar o direito)”

Conquanto esse sistema de referência, como qualquer outro, não se revele como um conjunto de proposições estático, e também não se ignore a existência de divergências entre autores que formam essa Escola quanto a alguns pontos específicos, há premissas muito sólidas e bem definidas que serão essenciais para a trilha que se pretende seguir.

Neste espaço, não cabe descrever de modo mais detalhado as diversas características e consequências relativas ao método em evidência. No entanto, convém apresentar o essencial, ainda que em breve síntese, para que seja possível firmar claramente o sistema de referência adotado.

---

<sup>6</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico. São Paulo: Noeses, 2014, p. 86.

O ponto de partida para tanto consiste na elucidação do modelo filosófico em que se finca a teoria do direito de que se cuida. Acerca dessa incontornável necessidade, Paulo de Barros Carvalho<sup>7</sup> enuncia:

“O discurso da ciência será tanto mais profundo quanto mais se ativer, o autor, ao modelo filosófico por ele eleito para estimular sua investigação. Já foi o tempo em que se nominava, acriticamente de científica a singela coleção de proposições afirmativas sobre um direito positivo historicamente situado, passível de dissolver-se sob o impacto dos primeiros questionamentos.”

O Constructivismo Lógico-Semântico, expressão empregada nesse particular para designar um método, enquadra-se no campo das teorias que fincam raízes nos frutos produzidos pela Filosofia da Linguagem, considerado o período pós-giro linguístico. Bem por isso, o estudo do conhecimento não tem por enfoque o sujeito (gnosilogia), o objeto (ontologia) ou a relação entre ambos (fenomenologia), mas, sim, a linguagem.

Dessa forma, ainda que, mesmo dentro da Escola do Constructivismo Lógico-Semântico, seja possível identificar posições mais ou menos enfáticas quanto ao papel desempenhado pela linguagem no que toca à constituição da realidade, é consenso que a linguagem não pode ser compreendida como um mero veículo transmissor de informações. A linguagem é condição para o conhecimento – e não para sua mera transmissão -, na medida em que somente por meio dela o sujeito pode articular suas experiências sensoriais, elaborando o que se denomina de conhecimento intersubjetivo. Convém observar a lição de Lourival Vilanova<sup>8</sup>:

“O conhecimento é um ato complexo. Simplificadamente diz-se que é a relação do sujeito com o objeto. E se tivermos em conta o mundo físico exterior, sua origem é a experiência sensorial. Percebo a árvore verde e enuncio: esta árvore é verde. O ser-verde-da-árvore, que se me dá num ato de apreensão sensorial, é base para outro ato, o de revestir esse dado numa estrutura de linguagem, na qual se exprime a relação conceptual denominada proposição (juízo, na terminologia clássica)”.

Com efeito, mesmo sem se desprezar os sentidos como instância imprescindível para o conhecimento do mundo exterior, é somente por meio da linguagem que os dados colhidos pela experiência sensorial são articulados e podem formar um corpo de conhecimentos compartilhados chamado de “realidade”.

---

<sup>7</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 6ª edição. São Paulo: Noeses, 2015, p. 3.

<sup>8</sup> VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema de direito positivo. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2008, p.1.

Essa premissa filosófica implica uma consequência incontornável. Enquanto que, no âmbito da Filosofia da Consciência, é possível defender que as coisas e os textos, inclusive os jurídicos, apresentam um sentido próprio e predeterminado, pronto para ser revelado pelo intérprete tecnicamente habilitado, as teorias que adotam como base a Filosofia da Linguagem negam tal possibilidade. Ora, na medida em que a linguagem deixa de ser um mero expediente transmissor de informações para se tornar elemento constitutivo da realidade, parece evidente que as verdades e os sentidos não estão depositados nas coisas e nos textos. São sempre construídos linguisticamente, mediante um processo que exige a atribuição de sentido por parte de um ser humano (daí o “constructivismo”) naturalmente inserido em uma determinada cultura e, portanto, sujeito ao julgamento de seus pares. O modelo de referência em questão repudia a ideia de que o intérprete, tendo contato com o texto (do direito positivo, inclusive), possa extrair o sentido que nele estaria entranhado, revelando a significação depositada nas suas dobras. A significação é sempre construída.

A superação dessa ideia de verdade por correspondência - e, portanto, de que possa existir uma interpretação reveladora do sentido correto do texto jurídico - poderia conduzir o intérprete a adotar, dentre outras, duas posições: uma postura niilista, que significa uma relativização radical da noção de verdade; ou uma noção de verdade fundada na coerência do discurso, decorrendo dessa qualidade a aptidão para seu sucesso junto ao meio que julgará as proposições submetidas ao crivo da coletividade.

Essa segunda posição é a que parece mais adequada à Escola do Constructivismo Lógico-Semântico. Rejeitada a noção de verdade por correspondência, ganha ainda maior importância a coesão do discurso, na medida em que será verdadeira a proposição científica que, produzida dentro de determinado sistema de referência, seja livre de contradições e, por isso mesmo, tenda a receber boa aceitação na comunidade que a avalie. A adoção da verdade por coerência - ou mesmo da verdade por consenso - aumenta a responsabilidade do cientista, eis que a sustentação de suas posições não será dada por elemento exterior no qual possa se apoiar, mas pela qualidade da amarração lógica, semântica e pragmática da linguagem por ele produzida. O sucesso do discurso depende sobretudo do rigor no emprego da linguagem.

Enfim, o Constructivismo Lógico-Semântico, de um lado, adota a linha filosófica de que os sentidos são atribuídos pelo intérprete ao texto (e às coisas em geral), mas, de outro, estabelece linhas muito rígidas na análise do discurso empregado pelo sujeito nesse processo constructivista, submetendo a rigoroso exame as proposições levadas à coletividade científica.

Nesse exame, são especialmente relevantes os benefícios que podem ser colhidos a partir do emprego de ferramentas desenvolvidas pela semiótica, razão pela qual a teoria do direito adotada exige o referido rigor do discurso mediante análise de seus planos lógico (sintático), semântico e pragmático. Nesse sentido, Aurora Tomazini de Carvalho<sup>9</sup>:

“O Constructivismo Lógico-Semântico revela uma tomada de posição hermenêutica-analítica perante seu objeto. Tomado o direito como um corpo de linguagem, o método analítico mostra-se eficiente para o seu conhecimento. Analisar é decompor a linguagem jurídica e, para isso, utilizamos como técnicas as Ciências da Linguagem (que nos dizem como uma linguagem pode ser analisada). Amparados pela Semiótica, por exemplo, realizamos a decomposição do discurso jurídico para estudá-lo minuciosamente em seus ângulos sintático (estrutural), semântico (significativo) e pragmático (prático – de aplicação).”

Esse é o caminho que se buscará percorrer nesta dissertação. Vale dizer, uma vez que se pretende examinar a relação entre o fato-conduta “formar grupo econômico” e a consequência “ser corresponsável por dívidas tributárias de outro participante desse grupo”, haverá que se investigar se, dos pontos de vista lógico, semântico e pragmático, as construções linguísticas apresentadas por doutrina e jurisprudência se sustentam e, eventualmente, se há alguma outra trilha que se afigure mais adequada para equacionar o problema apresentado.

## 1.2. DO OBJETO

Nesse ponto, já não é ignorado o objeto desta dissertação: estudar a relação que se pode estabelecer entre a formação de grupo econômico e a sujeição passiva solidária de todos os membros desse agrupamento pelos débitos tributários de um deles. Vale dizer, pretende-se examinar se o fato jurídico referido (formar grupo econômico) implica – ou é de alguma forma relevante para implicar - uma relação jurídica cujo polo passivo é ocupado por todos os entes que o integram e que apresenta, por elemento prestacional, o dever de pagar tributo devido por um deles.

No entanto, a compreensão mais precisa da extensão desse corte exige que se conheçam outras incisões preliminares. Em primeiro lugar, tem-se por necessário definir o objeto de estudo da Ciência do Direito para, em sequência, realizar novos recortes metodológicos, firmando-se nesse caminho noções de direito positivo, norma jurídica, consequente normativo,

---

<sup>9</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Constructivismo lógico-semântico. Vol I, São Paulo: Noeses, 2014. p. 23.

critério pessoal da regra matriz de incidência tributária, retomando-se, então - e nesse momento com maior rigor -, ao objeto específico a que se dedica este texto.

### **1.2.1. Direito: Ciência do Direito e Direito Positivo**

No hemisfério positivista, no qual se pode enquadrar, respeitadas suas particularidades, a Escola do Constructivismo Lógico-Semântico, o direito (naturalmente, positivo) é definido como o conjunto de normas jurídicas válidas em determinado âmbito territorial.

Esse conjunto de normas pode ser estudado a partir de vários ângulos: histórico, econômico, político, sociológico, antropológico, moral e, claro, jurídico. Nesse contexto, uma das características do positivismo jurídico consiste em conceber que, à ciência do direito, é reservada a tarefa de descrever o direito positivo sob um ponto de vista estritamente normativista, deixando para as demais ciências – sociologia do direito, história do direito, antropologia jurídica etc. – as tarefas de examinar o objeto (com os recortes pertinentes) a partir dos demais enfoques registrados.

Essa postura não nega que o direito positivo possa ser objeto dessas ciências e também não advoga uma posição segundo a qual suas proposições são suficientes para descrevê-lo de forma absolutamente completa. Trata-se apenas de uma posição voltada a evitar um sincretismo metodológico nocivo ao desenvolvimento de qualquer ciência e necessária para que a própria Ciência do Direito possa desenvolver-se de forma mais rica e com autonomia. Essa é uma ideia bem presente na clássica obra de Hans Kelsen<sup>10</sup>:

“De um modo inteiramente acrítico, a jurisprudência tem-se confundido com a psicologia e a sociologia, com a ética e a teoria política. Esta confusão pode porventura explicar-se pelo fato de estas ciências se referirem a objetos que indubitavelmente têm uma estreita conexão com o Direito. Quando a Teoria Pura empreende delimitar o conhecimento do direito em face destas disciplinas, fá-lo não por ignorar ou, muito menos, por negar essa conexão, mas porque intenta evitar um sincretismo metodológico que obscurece a essência da ciência jurídica e dilui os limites que lhe são impostos pela natureza de seu objeto.”

Ainda em Teoria Pura do Direito, Kelsen<sup>11</sup> enfatiza:

“A ciência jurídica procura apreender o seu objeto ‘juridicamente’, isto é, do ponto de vista do Direito. Apreender algo juridicamente não pode, porém,

---

<sup>10</sup> KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 6ªed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 1/2.

<sup>11</sup> KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito. 6ªed. São Paulo: Martins Fontes, 1998, p. 79.

significar senão apreender algo como Direito, o que quer dizer: como norma jurídica ou conteúdo de uma norma jurídica, como determinado através de uma norma jurídica.”

No âmbito dessa visão normativista<sup>12</sup> do direito, o Constructivismo Lógico-Semântico confere destaque a dois importantes pontos. O primeiro condiz com a convicção de que o direito positivo é um objeto cultural e, como tal, reclama um método específico para que dele possa se aproximar o cientista, como explica Charles William McNaughton<sup>13</sup>:

“Por isso que o constructivismo lógico-semântico propõe uma observação do dado jurídico que não é um mero reproduzir, mas um interpretar crítico e axiológico, servindo-se, por essa ótica, do chamado ‘método empírico-dialético’”.

A segunda ênfase liga-se à observação de que as normas jurídicas – e o direito positivo, portanto – são manifestações linguísticas e, como tal, devem ser estudadas. O direito positivo, sob esse ponto de vista, caracteriza-se como um corpo de linguagem do tipo técnica e de função prescritiva, voltado a disciplinar a conduta humana intersubjetiva, mediante o estabelecimento de padrões de comportamento e sanções estatais. É regido pela Lógica Deôntica, significa que opera mediante a conjugação de proposições (hipótese e tese) ligadas por vínculo de implicação do tipo “dever-ser”, submetendo-se, por conseguinte, às valências válido ou inválido.

É justamente esse corpo de linguagem que se coloca como o objeto da Ciência do Direito. São dois níveis de linguagem: o direito positivo é a linguagem-objeto, enquanto que Ciência do Direito opera como linguagem de sobrenível.

Em breve síntese, pode-se dizer que a Ciência do Direito é um estrato de linguagem de nível superior, no sentido de que fala (descreve criticamente) o direito positivo, caracterizando-se, em outras palavras, como uma metalinguagem (naturalmente do tipo científica). O direito positivo, dentro do modelo de referência adotado, é seu único objeto, razão pela qual suas proposições voltam-se a descrever apenas as unidades que o formam, isto é, as normas jurídicas, que têm como suporte físico os textos normativos editados pelas autoridades competentes. Do

---

<sup>12</sup> O direito positivo, respeitada essa visão, deve ser cientificamente descrito sob uma perspectiva normativista, isto é, que tenha por consideração exclusiva o dado jurídico, tal como ele se apresenta no ordenamento vigente. Essa afirmação não significa, de modo algum, que o direito positivo possa ser objetiva e uniformemente descrito pela ciência do direito, eis que, como objeto cultural, sua compreensão pressupõe valorização. Significa apenas que não se deve perder de vista as fronteiras que separam a ciência do direito daquelas outras ciências que também tomam, cada qual com um corte próprio, alguma faceta do direito positivo como objeto de estudo.

<sup>13</sup> MCNAUGHTON, Charles William. Constructivismo lógico-semântico. In: MACEDO, Alberto. Direito Tributário e os novos horizontes do processo. São Paulo: Noeses, 2015, p. 321.

ponto de vista sintático, obedece à Lógica Alética (S é P), caracterizando-se pelas valências verdadeiro e falso.

Esse marco teórico é extremamente importante porque, ao longo deste trabalho, o único dado empírico com o qual se trabalhará consiste no direito positivo ou, mais precisamente, nos textos que compõem essa camada de linguagem. Quando for o momento de enfrentar a definição de “grupo econômico”, por exemplo, não serão acolhidas noções firmadas nos âmbitos econômico, social, político etc. Importará tão somente o dado jurídico, vale dizer, a definição que pode ser coerentemente construída a partir dos textos que compõem o direito positivo.

Esse é o primeiro corte necessário à compreensão do caminho em curso.

### 1.2.2. A Norma Jurídica

Fixado que a Ciência do Direito tem por exclusivo objeto a linguagem do direito positivo, afigura-se possível prosseguir no processo de cortes sucessivos a que se aludiu mais acima, adentrando-se, nesse momento, na definição de norma jurídica, de tal modo que, em seguida, possa ser trabalhada a regra matriz de incidência tributária, com o isolamento do problema a ser especificamente examinado.

O primeiro passo para esclarecer o sentido adotado nesta dissertação para a expressão “norma jurídica” consiste na (já bem conhecida) distinção entre texto e norma. Para tanto, recorre-se à lição de Gabriel Ivo<sup>14</sup>:

“Norma jurídica, expressão ambígua usada em vários sentidos, não se confunde com meros textos normativos. Estes são apenas os suportes físicos. Antes do contato do sujeito cognoscente, não temos normas jurídicas, mas meros enunciados linguísticos esparramados pelo papel. Enunciados postados em silêncio. Em estado de dicionário. Aguardando que alguém lhes dê sentido.”

A norma jurídica, então, é uma significação decorrente da interpretação dos textos normativos. Essa interpretação, respeitada a premissa assumida neste trabalho, consiste na atribuição de sentido ao texto por parte do sujeito cognoscente em processo permeado por valoração, de tal sorte que, entre texto e norma, não há uma relação unívoca.

---

<sup>14</sup> IVO, Gabriel. O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). Constructivismo lógico-semântico – Volume I. São Paulo: Noeses, 2014, p.74.

Isso, no entanto, não é suficiente para defini-la. É que, tendo contato com os enunciados prescritivos do direito positivo, o sujeito cognoscente pode criar, dentre outras, significações de duas ordens: proposições jurídicas (ou normas jurídicas em sentido amplo) e normas jurídicas (ou normas jurídicas em sentido estrito). Paulo de Barros Carvalho<sup>15</sup> assim trabalha esses conceitos:

“A despeito disso, porém, interessa manter o secular modo de distinguir, empregado ‘normas jurídicas em sentido amplo’ para aludir aos conteúdos significativos das frases do direito posto, vale dizer, aos enunciados prescritivos, não enquanto manifestação empírica do ordenamento, mas como significações que seriam construídas pelo intérprete. Ao mesmo tempo, a composição articulada dessas significações, de tal sorte que produza mensagens com sentido deontico-jurídico completo, receberia o nome de ‘normas jurídicas em sentido estrito’”.

A norma jurídica em sentido estrito – ou simplesmente norma jurídica – é aquela construção intelectual pela qual o ser humano articula duas proposições, uma no antecedente e outra no consequente, e as relaciona por um operador deontico, o que poderia ser representado, minimamente, pela seguinte fórmula:  $D (H \rightarrow C)$ . Isto é, deve ser que, relatado fato enquadrado da classe H, suceda a consequência C. Essa consequência C, por sua vez, pode ser mais bem detalhada quando se observa que a tese da norma jurídica sempre contém uma relação jurídica que entrelaça dois (ou mais) sujeitos em torno de uma prestação. Seria algo como “relatado fato enquadrado na hipótese H, deve ser que um sujeito esteja ligado a outro em torno de determinada prestação”. Então:  $D (H \rightarrow S'RS'')$ . Nesse sentido:

“A derradeira síntese das articulações que se processou entre as duas peças daqueles juízos, postulando uma mensagem deontica portadora de sentido completo, pressupõe, desse modo, uma proposição-antecedente, descritiva de possível evento do mundo social, na condição de suposto normativo, implicando uma proposição-tese, de caráter relacional, no tópico do consequente. A regra assume, portanto, uma feição dual, estando as proposições implicante e implicada unidas por um ato de vontade da autoridade que legisla. E esse ato de vontade, de quem detém o poder jurídico de criar normas, expressa-se por um dever-ser neutro, no sentido de que não aparece modalizado nas formas “proibido”, “permitido” e “obrigatório”. “Se o antecedente, então deve-ser o consequente”. Assim diz toda e qualquer norma jurídico-positiva”<sup>16</sup>.

<sup>15</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 128.

<sup>16</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 131.

Para efeito deste trabalho, dois pontos parecem importantes. O primeiro é que a norma jurídica não é dada; ao revés, trata-se de uma construção intelectual, que, como tal, precisa ser justificada e aceita pela autoridade competente para pertencer ao sistema do direito positivo. O segundo é que a norma jurídica contém duas proposições, uma antecedente e uma consequente, situando-se, nessa última, a relação jurídica, isto é, o entrelaçamento de pelo menos dois sujeitos, em polos opostos, em torno de uma prestação qualquer.

Este trabalho volta-se a examinar problema situado justamente nesse consequente, mais especificamente, no seu aspecto pessoal, de tal forma que, sem prejuízo da visão global da norma jurídica, é sobre esse tópico que estarão concentradas as atenções desta dissertação.

### **1.2.3. A Norma Tributária e a regra matriz de incidência tributária**

A linguagem do direito positivo apresenta uniformidade sintática, de tal sorte que, do ponto de vista lógico, todas as normas jurídicas, independentemente do conteúdo correlato, organizam-se de igual maneira, tal como apresentado no tópico anterior. Onde houver uma norma jurídica, haverá sempre uma proposição-antecedente, descritora de fato de possível ocorrência, ligada (implicação) por um functor deôntico não modalizado a uma proposição-tese, na qual estarão descritos os critérios da relação jurídica implicada. Bem por isso, uma norma tributária é igual, nesse particular, a qualquer outra norma.

A diferença específica que qualifica a subclasse “norma tributária” condiz com seu conteúdo, ou seja, reside na dimensão semântica da linguagem prescrita do direito positivo. De acordo com Regina Helena Costa,<sup>17</sup> direito tributário é “o conjunto de normas jurídicas que disciplinam a instituição, a arrecadação e a fiscalização dos tributos”.

A atenção deste estudo, no entanto, não estará voltada para as normas tributárias que regulam todas essas três atividades. A preocupação que motiva esta pesquisa condiz com tema afeto à responsabilidade tributária, assim entendida, para os fins deste trabalho, como a aptidão para figurar no polo passivo de uma relação jurídica que tenha por objeto o dever de pagar tributo e que seja decorrente de fato tributário protagonizado por um terceiro.

---

<sup>17</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009, p. 10.

A partir da observação de que as normas jurídicas que disciplinam a incidência de tributos (*norma tributária em sentido estrito*), quaisquer que sejam, apresentam algumas variáveis mínimas, o professor Paulo de Barros Carvalho propôs uma fórmula voltada a isolar cada uma dessas variáveis, formando, pela conjunção delas, um esquema explicativo da incidência, sob o aspecto sintático.

Rigorosamente, esse isolamento justifica-se apenas sob o ponto de vista da análise, uma vez que, enquanto fenômeno, a incidência sempre ocorre de modo integral, com a satisfação uniforme de todos os critérios da norma geral e abstrata devidamente documentada pela autoridade competente. Do ponto de vista analítico, a decomposição dessa unidade em fragmentos menores auxilia na difícil tarefa de examinar a incidência, permitindo que o intérprete isole os critérios necessários para que se dê a aplicação da regra geral e abstrata de incidência tributária e concentre sua atenção em cada um deles. Além disso, essa fórmula de análise também fomenta a precisão do raciocínio ao afastar os excessos linguísticos que tornam cada norma de incidência tributária particular, procurando fixar atenção nos elementos que formam o gênero em questão.

Em linguagem formalizada, a regra matriz de incidência tributária apresenta o seguinte teor:

$$D \{ [Cm (v . c) . Ct . Ce] \rightarrow [Cp (Sa . Sp) . Cq (bc . al)] \}$$

Explique-se: ao dedicar atenção à hipótese tributária, o autor constatou que a descrição construída a partir do texto legislado continha sempre as notas para a identificação de um fato, composto por uma ação ou situação, naturalmente ocorrida em determinadas coordenadas de tempo e espaço. Essa ação ou situação foi nominada como o *critério material* da hipótese, o qual, para ser melhor compreendido, ainda pode ser decomposto em um verbo e um complemento: “auferir renda”, “ser proprietário de imóvel urbano”, “importar bens do exterior” etc. O *critério espacial*, a seu turno, condiz com as coordenadas de espaço em que deverá ocorrer o fato tributário em sentido estrito (fato gerador). Tratando-se de imposto predial e territorial urbano, por ilustração, o critério especial, a depender da linha de pensamento adotada, equivale à área urbana do município ou a toda a extensão do município. O *critério temporal*, por fim, aponta para as condições cronológicas necessárias para que o fato tributário em sentido estrito possa ocorrer: no caso do IPTU, por exemplo, não basta ser proprietário de imóvel urbano (critério material) localizado em área sujeita ao tributo (critério espacial); é necessário

que essas duas condições antecedentes estejam presentes no dia 1º de janeiro do correspondente ano (ou em outra data designada pela legislação), de tal modo que os três critérios da hipótese estejam igualmente satisfeitos.

Desde que satisfeitos todos os critérios da hipótese da regra matriz de incidência tributária, ter-se-á a implicação de uma relação jurídica tributária em sentido estrito, assim entendida como aquela que entrelaça pelo menos dois sujeitos em polos ativo e passivo, cabendo ao segundo (devedor) a obrigação de pagar o tributo ao primeiro (credor). Nesse quadro, Paulo de Barros Carvalho propôs, sempre para fim de análise, o isolamento de dois critérios: o pessoal e o quantitativo.

O critério quantitativo condiz com o dimensionamento econômico do valor da prestação devida pelo sujeito passivo ao sujeito ativo da relação jurídica tributária. É formado por base de cálculo e alíquota, muito embora, no âmbito do sistema de direito positivo, observe-se a existência dos chamados tributos “fixos”, cuja mensuração não é uma decorrência da aplicação de uma alíquota sobre determinada base de cálculo. Sem embargo, o corte metodológico proposto na fórmula da regra matriz leva em consideração a premissa de que todas as normas de incidência tributária devem necessariamente apresentar uma base de cálculo e uma alíquota, o que, por representar uma realidade sobremodo comum, será aceito como procedente neste escrito.

O critério pessoal é formado por sujeito ativo e sujeito passivo. A sujeição ativa, muitas vezes, não é anunciada na superfície das regras matrizes de incidência tributária, resultando de uma inferência que toma como ponto de partida uma ordinária identidade que existe entre o ente competente para instituir o tributo (competência tributária) e aquele ao qual a lei atribuiu a aptidão para ocupar o polo ativo da relação jurídica tributária. Essa identidade ordinária, no entanto, não é infalível, haja vista que, respeitados os limites da competência legislativa, pode-se perfeitamente atribuir a condição de sujeito ativo a pessoa diversa daquela que detém a competência tributária. É o que se dá, por exemplo, com os tributos (contribuições) devidos por servidores públicos a entes autárquicos ou na relação que se estabelece entre advogados e Ordem dos Advogados do Brasil no que toca à contribuição devida a referido ente.

A sujeição passiva é em geral mais bem detalhada nas normas gerais e abstratas editadas pelo legislador, isto é, nas respectivas regras matrizes de incidência tributária. Esse polo da relação obrigacional tributária concentra nuances e atrai discussões aprofundadas na doutrina e

na jurisprudência, as quais, de forma bem sintética, poderiam ser resumidas no seguinte ponto: em que condições determinada pessoa pode ser abstratamente escolhida pelo legislador para figurar no polo passivo de um relação jurídica que tenha por objeto o dever de pagar tributo? De um lado, vê-se que o detentor da competência tributária pode determinar que o tributo seja exigido de um contribuinte (sujeito passivo que protagoniza a hipótese tributária) ou de um responsável tributário (sujeito passivo que não protagoniza a hipótese tributária), mas, de outro, nota-se que mesmo essa competência legislativa encontra limites, eis que não seria minimamente razoável pensar-se que qualquer um, por uma mera opção legislativa, poderia ser eleito para figurar no polo passivo dessa relação.

Nesse cenário, dentre as discussões aludidas, ganha destaque aquela especificamente relacionada à possível responsabilidade tributária de entidades empresariais formadoras de grupos econômicos. Trata-se de tema recorrente na doutrina e nos tribunais.

Este trabalho procurará, primeiro, isolar esse ponto específico para formular a premissa necessária no que toca às regras gerais da sujeição passiva de *terceiro*, pavimentando o caminho, para, em seguida, responder à questão central proposta, isto é, a eventual responsabilidade de entes formadores de grupos econômicos pelos débitos surgidos por conduta de um deles.

## 2. BREVES NOÇÕES SOBRE A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

### 2.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS

O exame da responsabilidade tributária de entidades formadoras de “grupos econômicos” pressupõe o estabelecimento de algumas premissas de caráter mais geral acerca do regime jurídico alusivo à sujeição passiva de *terceiros*, ou, mais propriamente, de pessoas que não tenham realizado o fato tributário em sentido estrito (fato gerador).

Este estudo, por isso mesmo, estará centrado naquilo que efetivamente interessa ao tema central da dissertação, razão pela qual o presente tópico não se presta a examinar, em toda sua vastidão e verticalidade, o tema da responsabilidade tributária. Pretende-se, tão somente, investigar as condições em que uma pessoa pode ser chamada a arcar com o pagamento de tributo surgido em decorrência de conduta praticada por um terceiro. Isso porque, firmada essa premissa, será possível definir se, no âmbito do “grupo econômico”, estão presentes as condições mínimas necessárias para a atribuição de responsabilidade tributária aos membros do conjunto por débitos surgidos por conduta de um deles.

A regra matriz de incidência tributária contém, no seu conseqüente, uma relação jurídica entre o devedor do tributo (sujeito passivo) e o credor tributário (sujeito ativo) com o entrelaçamento de ambos em torno de uma prestação específica, isto é, do dever de pagar o tributo. No antecedente dessa mesma norma, tem-se a descrição de uma conduta (critério material) a ser praticada em determinadas condições de espaço e tempo (critérios espacial e temporal) como necessária e suficiente para a implicação da referida relação jurídica.

Quando se observa a estrutura de grande parte das normas-padrão de incidência, constata-se ser comum haver uma correspondência entre o sujeito que satisfaz o critério material da hipótese e aquele que ocupa um dos polos – o passivo - da relação jurídica estatuída no conseqüente. Esse fenômeno parece decorrer da circunstância de que associar certa conseqüência à pessoa que pratica determinada conduta é a forma mais comum e eficaz de estabelecer padrões de comportamento. O direito, na sua forma mais simples, opera com a emissão da seguinte mensagem para os súditos do Estado: se adotar a conduta “x” (lícita ou ilícita), deverá ficar (dever-ser) pessoalmente sujeito à conseqüência (positiva ou negativa) “y”.

Examinando o aspecto pessoal da regra matriz de incidência, Aurora Tomazini de Carvalho chega a defender que “pelo menos um dos sujeitos da relação deve guardar algum vínculo com o fato juridicamente que lhe dá causa”<sup>18</sup>. A procedência geral dessa afirmação não é objeto de análise nesse ponto. Sem embargo, o que importa ressaltar é que a experiência comprova que, em grande parte dos casos, existe uma relação de identidade entre o sujeito que realiza o aspecto material da hipótese normativa e aquele que ocupa um dos polos da relação jurídica implicada.

A experiência também comprova, entretanto, que essa relação de identidade não é necessária. Muitas vezes, o critério material da hipótese da norma-padrão de incidência é atendido por conduta de determinada pessoa, enquanto que o polo passivo da relação jurídica que tem por objeto o pagamento do tributo correspondente é ocupado por outra.

Nesse segundo caso, é bem verdade, não se pode dizer que esse *terceiro* não realizou nenhuma conduta legalmente tipificada em determinada hipótese normativa. As regras de responsabilidade, sejam vistas como normas jurídicas em sentido estrito ou como proposições normativas, não poderiam mesmo ser aplicadas se não descrevessem uma hipótese ou modificassem a hipótese de outra norma ou proposição: a conduta do terceiro, ainda que não corresponda à hipótese tributária em sentido estrito (hipótese de incidência), somente pode atraí-lo para uma relação jurídica se estiver normativamente qualificada, a significar que, observado esse corte, haverá, também nesse caso, uma correspondência entre antecedente e consequente.

Sucedem que a “hipótese da regra de responsabilidade” nunca é, por assim dizer, uma hipótese tributária em sentido estrito, ou seja, não corresponde a fato necessário e suficiente para a aplicação da regra matriz de incidência tributária. É nesse sentido que se diz que, na responsabilidade tributária, existe um descasamento entre a pessoa que realiza o fato tributário em sentido estrito e aquela que se vê na posição de devedor do tributo correlato.

A previsão de que um terceiro, que não praticou o fato tributário em sentido estrito, ocupe o polo passivo da relação jurídica que dele decorre não é incomum. Esse quadro impõe dois questionamentos: (i) é possível (constitucional) submeter um terceiro ao dever de pagar

---

<sup>18</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. Curso de teoria geral do direito: O construtivismo lógico-semântico. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2014, p.410.

tributo decorrente de fato praticado por outra pessoa?; (ii) em caso de resposta positiva, quais os pressupostos e limites para que a sujeição passiva tributária ocorra nesses moldes?

Essas perguntas podem ser respondidas por diversos caminhos. Por questão de método, parece interessante dividir a exposição em duas partes, mediante um corte decorrente de critério que se afigura essencial à melhor compreensão do tema: a licitude ou ilicitude da conduta tomada como suposto (antecedente) da regra de responsabilidade.

Tal classificação é relevante e útil porque essa circunstância – a licitude ou ilicitude do fato jurídico -, mesmo que isoladamente considerada, mostra-se decisiva para a definição do regime jurídico aplicável a cada uma dessas subclasses de normas de responsabilidade tributária. As diferenças entre esses regimes jurídicos são sentidas em todo processo de posituação, desde o ápice do sistema de direito positivo, a Constituição, até as normas específicas produzidas pelo legislador infraconstitucional.

## **2.2. SUJEITO PASSIVO, CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL: DEFINIÇÕES PRELIMINARES**

Antes de tratar das questões formuladas no final do tópico anterior, faz-se mister, para a manutenção da rigidez do discurso, estabelecer algumas definições essenciais, de tal modo que fique bem clara a dimensão semântica de expressões que, a partir deste ponto, serão recorrentemente empregadas.

A primeira dessas expressões é “sujeito passivo”, que pode ser definida de modo muito simples: sujeito passivo da obrigação tributária (em sentido estrito) é a pessoa que tem o dever jurídico de pagar o tributo. Nas palavras de José Artur Lima Gonçalves<sup>19</sup>, “O sujeito passivo da relação jurídica tributária é o ente colocado pela lei na situação de prestar o objeto da obrigação tributária”. Aqui, pouco importa a razão pela qual esse sujeito ocupa esse lugar sintático na relação jurídica tributária em sentido estrito; basta que a ocupe. Bem por isso, sob o outro ângulo da relação, sujeito passivo é a pessoa de quem pode se exigir o adimplemento da prestação pecuniária relativa ao tributo.

Note-se que essa expressão está sendo definida de forma bastante restritiva. Considerado todo o conjunto de deveres que podem ser impostos a determinada pessoa no

---

<sup>19</sup> GONÇALVES, José Arthur Lima. Princípios informadores do “Critério Pessoal da Regra Matriz de Incidência Tributária”. São Paulo: Revista de Direito Tributário, nº 23-24, p. 260.

campo do direito tributário, afirma-se, com segurança, que ela pode ser obrigada a adimplir prestações de duas ordens: (i) as relativas a deveres instrumentais (ou obrigações acessórias); e (ii) as que têm por objeto valores monetários, subdivididas, ainda, em tributos e multas. Nesse cenário, “sujeito passivo” poderia ser utilizado como um gênero, isto é, para designar a pessoa de quem se possa exigir o cumprimento de qualquer prestação de índole tributária, independentemente do correspondente objeto. Esse é o sentido que Paulo de Barros Carvalho<sup>20</sup> atribui para essa figura:

“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 vínculos obrigacionais; e insuscetíveis de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais”

Para esse gênero, que contempla o sujeito passivo de qualquer relação jurídica de ordem tributária, reserva-se a expressão “sujeito passivo em sentido amplo”, uma vez que a definição por proposta mais acima considera unicamente relações jurídicas que tenham por objeto prestação condizente com o pagamento de tributo. Sujeito passivo, no sentido aqui empregado, ou “sujeito passivo em sentido estrito” é, por esses torneios, o devedor do tributo.

A classe dos sujeitos passivos acomoda duas subclasses: a dos contribuintes e a dos responsáveis. Ambas devem reunir todas as características do conjunto maior a que pertencem e alguma diferença específica, de acordo com outro critério classificatório adotado.

Contribuinte pode ser definido como o sujeito passivo da obrigação tributária (gênero) decorrente de fato jurídico tributário por ele materializado (diferença específica). Nesse sentido, Maria Rita Ferragut<sup>21</sup> afirma que: “Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional”. Enfim, quando há identidade entre a pessoa que protagonizou a conduta descrita no antecedente da regra matriz de incidência tributária e aquele que ocupa o polo passivo da relação jurídica correspondente, estará presente a figura do contribuinte.

O responsável tributário, a seu turno, pode ser definido por exclusão: é o sujeito passivo não contribuinte. Ou, por outro caminho, é o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária

---

<sup>20</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito tributário. 26ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 298.

<sup>21</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. 3ª ed. São Paulo: Noeses 2013, p.34.

em sentido estrito não decorrente de fato jurídico tributário (fato gerador) por ele protagonizado.

Nesse caso, exige-se uma relação de não identidade entre a pessoa que praticou o fato jurídico tributário e a que ocupa o lugar sintático de sujeito passivo da obrigação tributária. Sintetiza Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>22</sup>: “O sujeito passivo é denominado pelo CTN de contribuinte quando realiza, ele próprio, o fato gerador da obrigação, e de responsável quando, não realizando o fato gerador, a lei lhe imputa o dever de satisfazer o crédito em prol do sujeito ativo.” Andréa Medrado Darzé<sup>23</sup>, guardando proximidade com essa posição, define responsável da seguinte maneira: “é a pessoa, dotada de personalidade, de quem se exige juridicamente o pagamento do tributo e que mantém relação de outra natureza que não direta com o suporte factual da incidência”.

Assentada essa definição, convém registrar que não se ignora que às expressões “responsabilidade”, “responsabilidade tributária” e “responsável tributário” podem ser atribuídas outras significações. Em interessante pesquisa, Daniel Monteiro Peixoto<sup>24</sup> demonstra que o Código Tributário Nacional contém trinta e três menções a essas figuras e a outras próximas ou assemelhadas, não mantendo, no entanto, uma uniformidade semântica no emprego dos vocábulos. Quando o referido diploma fala em “responsabilidade por infrações” (artigos 136 a 138), por exemplo, não está se referindo ao fenômeno descrito nos parágrafos antecedentes; ao revés, cuida de disciplinar, como foco central, as condições diante das quais o infrator da legislação tributária será sujeito passivo das relações jurídicas decorrentes justamente do ilícito por ele mesmo praticado. A ideia, nesse quadrante, é de responsabilidade como sujeição às consequências decorrentes de seus próprios atos e não como sujeição passiva de relação jurídica implicada e mensurada por ato (também) de terceiros.

Assim, conquanto responsabilidade, inclusive a tributária, seja expressão que admita diversos empregos, este trabalho interessa-se apenas por um sentido suscitado pelo vocábulo: a sujeição passiva de *terceiros* na relação tributária em sentido estrito cuja prestação consiste

---

<sup>22</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O sujeito passivo da obrigação tributária. In: Revista Dialética de Direito tributário nº240. p.145, set. 2015.

<sup>23</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Dissertação de Mestrado, PUC/SP, 2009.p. 92.

<sup>24</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 121.

no dever de pagar o tributo. É nesse exclusivo sentido que o tema da responsabilidade será examinado.

### **2.3. O SUPOSTO DO LIAME DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: A LICITUDE OU ILICITUDE DO ANTECEDENTE**

Enquanto a sujeição passiva do contribuinte é consequência da realização do fato jurídico tributário em sentido estrito (fato gerador), o responsável ocupa esse lugar sintático na relação jurídica tributária por consequência de fato de outra ordem.

Na verdade, parece que o fato que enseja a responsabilidade tributária revela sempre alguma complexidade, eis que se articula pelo conjunto de pelo menos duas ocorrências. Exige-se a prática, por um terceiro (que poderia vir a ser o contribuinte), da materialidade descrita na Constituição (e na regra matriz de incidência) e também a ocorrência de outra situação típica e necessária para atrair o responsável para o polo passivo da relação jurídica tributária. É justamente isso que ocorre, por exemplo, na hipótese de responsabilidade disciplinada no art. 131, I, do CTN<sup>25</sup>: o adquirente do imóvel é responsável pelos tributos até então devidos pelo alienante porque (i) esse mesmo alienante satisfez, no passado, determinada hipótese tributária e (ii) porque o adquirente passou a ter a titularidade da propriedade relativa ao imóvel. Da mesma forma, os pais respondem pelos tributos devidos por seus filhos menores sempre que (i) esses filhos tenham realizado um fato jurídico tributário e (ii) os pais tenham atuado como interveniente ou agido de forma omissa (art. 134, I, do CTN<sup>26</sup>).

É valiosa a lição de Marcos Vinícius Neder<sup>27</sup>:

“As normas de responsabilidade podem ser classificadas como normas tributárias em sentido amplo, pois tratam de matéria tributária, mas não se confundem com a regra matriz de incidência tributária. Sua finalidade é a garantia patrimonial do crédito tributário e, em certos casos, atuam como uma

---

<sup>25</sup> Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

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

<sup>26</sup> Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

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

<sup>27</sup> NEDER, Marcos Vinícius. Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET – Direito Tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010, p.988.

sanção que visa para regular condutas de pessoas vinculadas à ocorrência do fato gerador.

(...)

Nesse mesmo sentido, Misabel Derzi leciona que a tarefa do jurista de eleger um responsável tributário envolve, em todos os casos, a interpretação de duas normas jurídicas interligadas: a norma básica (de incidência tributária) e a norma secundária (de responsabilidade). A primeira é uma norma básica ou matriz que disciplina a obrigação tributária principal. A segunda é a norma complementar ou secundária, dependente da primeira, que se presta a alterar apenas o aspecto subjetivo da consequência da norma anterior, uma vez ocorrido o fato descrito em sua hipótese”.

Destarte, para atribuição da condição de sujeito passivo a um terceiro, assim entendido como aquele que não protagonizou o fato tributário em sentido estrito (fato gerador), é imprescindível, (i) primeiro, a satisfação de todos os critérios da hipótese da regra matriz de incidência tributária e, (ii) segundo, a ocorrência de fato abrangido pelo antecedente a “norma de responsabilidade” - norma jurídica em sentido amplo –, em virtude do qual ocorrerá alteração da sujeição passiva tributária ou mesmo o nascimento dessa relação jurídica em face desse terceiro.

De acordo com Paulo de Barros Carvalho<sup>28</sup>, esse “segundo” fato é sempre um ilícito, de tal modo que a responsabilidade tributária deve ser, em qualquer caso, compreendida como uma sanção. Eis sua lição:

“Rigorosamente analisada, a relação envolve a responsabilidade tributária, porém, é forçoso concluir que não se trata de verdadeira ‘obrigação tributária’, mas de vínculo jurídico com natureza de sanção administrativa. Não é demasia repetir que a obrigação tributária só se instaura com o sujeito que integre a ocorrência típica, motivo pelo qual o liame da responsabilidade, nos termos traçados pelo Código Tributário Nacional, apresenta caráter sancionatório”.

A qualificação da regra de responsabilidade como espécie do gênero norma sancionadora, no entanto, não reflete entendimento uniforme da doutrina. Alfredo Augusto Becker<sup>29</sup>, por exemplo, entende que tais normas revelariam natureza fiduciária, conforme se infere da seguinte passagem:

“Esta segunda relação jurídica não é de natureza tributária. O responsável legal tributário não é contribuinte de jure. Ele é sujeito de uma relação jurídica de natureza fiduciária. O dever jurídico que o responsável legal tem perante o

<sup>28</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p.648.

<sup>29</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral de Direito tributário. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p.599.

Estado é dever jurídico dele próprio de prestação fiduciária, não de prestação tributária.”

Examinando especificamente o art. 134 do CTN, Renato Lopes Becho<sup>30</sup> aponta duas possíveis características da regra de responsabilidade, ao defender que sua previsão pressupõe (i) a prática de um ilícito e (ii) a impossibilidade econômica de se exigir, por conta desse ilícito, o crédito tributário de quem praticou o fato tributário (fato gerador). As ideias de sanção e garantia estariam de certo modo atuando juntas para moldar o perfil do liame que amarra o responsável tributário ao Estado (sentido amplo). Convém observar:

“Em relação ao art. 134 do CTN, entendemos que existem dois pressupostos para sua aplicação: a impossibilidade econômica de o contribuinte solver o débito e a atuação culposa do responsável para que isso ocorresse”.

Parece que, de fato, relevante parte das regras de responsabilidade tributária apresenta natureza de norma primária sancionadora, assim entendida como aquela que, no seu antecedente, contém um fato ilícito e, no seu consequente, uma relação jurídica em que o infrator é devedor de prestação ao sujeito ativo (lesado). Isso fica sobremodo claro quando se observam, por exemplo, as disposições do art. 135 do CTN<sup>31</sup>, nos moldes das quais o suposto das normas de responsabilidade é sempre integrado por infrações à ordem jurídica: “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Igualmente, os enunciados do art. 134 do CTN<sup>32</sup> preveem, como pressuposto do liame de responsabilidade, atos que configuram infração sobretudo a deveres de vigilância legalmente estipulados.

---

<sup>30</sup> BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros: CNT, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014. p.88.

<sup>31</sup> Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

<sup>32</sup> Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

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

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

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

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

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

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

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

Por outro lado, há situações em que ao responsável tributário não pode ser atribuída a prática nenhum ilícito e, mesmo assim, a regra que o liga ao débito tributário não deixa de existir. É o caso, por exemplo, do “sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação” (art. 131, I, do CTN). Também é o caso da responsabilidade tributária do substituto tributário, do qual não exige a prática de ilícito como pressuposto para a sujeição passiva (relembre-se: para fins deste trabalho, responsável tributário é o sujeito passivo da relação jurídica tributária que não praticou o fato tributário, o que engloba inclusive o substituto tributário).

Esse cenário leva a considerar que o fato que implica a sujeição passiva do responsável não é necessariamente um ilícito, embora muitas vezes o seja, de tal sorte que mesmo acontecimentos lícitos podem resultar nessa consequência. Nesse sentido, vale conferir importante decisão do Superior Tribunal de Justiça:

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. TRIBUTO SUJEITO A LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO. CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. INEXISTÊNCIA DE PAGAMENTO ANTECIPADO. DECADÊNCIA DO DIREITO DE O FISCO CONSTITUIR O CRÉDITO TRIBUTÁRIO. TERMO INICIAL. ARTIGO 173, I, DO CTN. APLICAÇÃO CUMULATIVA DOS PRAZOS PREVISTOS NOS ARTIGOS 150, § 4º, e 173, do CTN. IMPOSSIBILIDADE. RECURSO REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC). RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÃO PREVIDENCIÁRIA. FORNECEDOR/CEDENTE DE MÃO-DE-OBRA X TOMADOR/CESSIONÁRIO DE MÃO-DE-OBRA. ARTIGO 31, DA LEI 8.212/91. PERÍODO ANTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/98 (RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA). PERÍODO POSTERIOR À VIGÊNCIA DA LEI 9.711/98 (RESPONSABILIDADE PESSOAL DO TOMADOR DO SERVIÇO). RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 1.131.047/MA). AFERIÇÃO INDIRETA DA BASE DE CÁLCULO. ARTIGO 148, DO CTN, C/C ARTIGO 33, § 6º, DA LEI 8.212/91. PROCEDIMENTO REGULADO POR ORDEM DE SERVIÇO.

LEGALIDADE. TAXA SELIC. APLICAÇÃO AOS CRÉDITOS TRIBUTÁRIOS PAGOS A DESTEMPO. LEI 9.065/95.

(...)

9. A responsabilidade tributária (cujo principal escopo é facilitar o cumprimento da prestação pecuniária devida ao Fisco) tanto pode advir da prática de atos ilícitos (artigos 134, 135 e 137, do CTN), como também da realização de atos lícitos (artigos 129 ao 133, do CTN), sendo certo, contudo, que a sua instituição reclama o atendimento dos requisitos impostos pelo Codex Tributário, quais sejam: (i) a existência de previsão legal; (ii) a consideração do regime jurídico do contribuinte para fins de aferição da

prestação pecuniária devida; e (iii) a existência de "vínculo jurídico entre o contribuinte e o responsável que permita a este cumprir sua função de auxiliar do Fisco no recebimento da dívida do contribuinte, sem ter seu patrimônio comprometido" (Octávio Bulcão Nascimento, in "Curso de Especialização em Direito Tributário: Estudos Analíticos em Homenagem a Paulo de Barros Carvalho", Ed. Forense, Rio de Janeiro, 2007, pág. 818).

(...)

33. Recurso especial desprovido.<sup>33</sup>

(REsp 719.350/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 16/12/2010, DJe 21/02/2011)

Na mesma linha, Andréa Medrado Darzé<sup>34</sup> entende que, conquanto o liame de responsabilidade tributária possa ter como suposto um fato ilícito, também é possível o estabelecimento de relação jurídica desse tipo como consequência de ocorrência lícita. Nesse sentido:

“A instituição de norma de responsabilidade visa, invariavelmente, a alcançar um de três objetivos fundamentais: i. punir o responsável (sanção); ii. viabilizar a arrecadação (necessidade); ou iii. simplificar a arrecadação (interesse).”

Também a lição de Maria Rita Ferragut<sup>35</sup> é no mesmo toar:

“Para nós, a natureza jurídica da norma de responsabilidade é sempre tributária, nas modalidades de norma primária sancionadora ou sancionadora.

Será primária dispositiva quando (i) submeter-se ao regime jurídico tributário, como, por exemplo, os prazos de prescrição e decadência, o princípio da legalidade, a não-cumulatividade etc.; (ii) possuir um antecedente lícito; (iii) a relação jurídica tiver por objeto a obrigação de pagar tributo; e (iv) o pagamento realizado tiver o condão de extinguir um débito tributário.

Será primária sancionadora quando o antecedente normativo descrever o descumprimento (-c) de uma conduta que competia ao sujeito (futuro responsável), implicando a consequência de passar a ser obrigado a entregar ao Estado - subsidiária ou pessoalmente - uma quantia equivalente àquela que a princípio seria devida pelo contribuinte, a título de tributo.”

Quanto a essa última citação, convém registrar que, em que pese haja concordância no geral com a posição da autora, parece que o que caracteriza a regra de responsabilidade como uma norma primária dispositiva ou como uma norma primária sancionadora é exclusivamente

<sup>33</sup> STJ, REsp 719.350/SC, 1ª Turma, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 16/12/2010, DJe 21/02/2011.

<sup>34</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Dissertação de Mestrado, PUC/SP, 2009.p.95.

<sup>35</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. 3ª ed. São Paulo: Noeses 2013.p.58/59.

a natureza do antecedente da correlata norma: se lícito, será norma da primeira classe; se ilícito, da segunda. O regime jurídico aplicável em cada um desses contextos é uma consequência da natureza desse suposto normativo, de tal sorte que não pode ser usado para identificá-lo. Isto é, a regra de responsabilidade primária dispositiva não se caracteriza como tal porque está submetida ao regime jurídico tributário; ocorre justamente o contrário: atrai esse regime jurídico porque é uma norma dispositiva. E, da mesma forma, os princípios do direito sancionatório aplicam-se à responsabilidade como penalidade porque a respectiva regra contém um ilícito no antecedente, e não o inverso.

Assim, feita essa pequena ressalva, podem-se firmar as premissas necessárias para este trabalho: (i) a regra de responsabilidade pode ter por antecedente um fato lícito ou ilícito, o que permite classificá-las, respectivamente, em normas primárias dispositivas ou primárias sancionadoras; (ii) essas classes de normas não estão sujeitas a regimes jurídicos idênticos, de tal forma que é necessário examinar os pressupostos e os limites para o estabelecimento e aplicação da regra de responsabilidade em cada um dos cenários apontados.

## **2.4. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DECORRENTE DE FATO LÍCITO**

### **2.4.1. O sujeito passivo da Constituição**

Dentre as lições de Geraldo Ataliba<sup>36</sup>, uma das mais fecundas condiz com a valorização das normas constitucionais para a compreensão do ordenamento jurídico, a significar que o estudo de qualquer quadrante desse sistema<sup>37</sup> não pode partir de outro ponto que não a Constituição. Nesse sentido:

“A compreensão de toda e qualquer instituição de direito público, positivamente adotada por um povo, depende da prévia percepção dos princípios fundamentais postos na sua base por esse mesmo povo, na sua manifestação política plena: a Constituição.

---

<sup>36</sup> ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 17.

<sup>37</sup> De acordo com PAULO DE BARROS CARVALHO, “ordenamento jurídico” e “sistema jurídico” são expressões equivalentes, de tal modo que, num mesmo discurso, podem ser empregadas e substituídas, uma pela outra, sem prejuízo da coerência da mensagem produzida. O autor defende que “as normas jurídicas formam um sistema, na medida em que se relacionam de várias maneiras, segundo um princípio unificador” (CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário, Linguagem e Método. São Paulo: Noeses, 2013, p. 218). José Artur Lima Gonçalves define sistema como “um conjunto harmônico, unitário e ordenado de elementos reunidos em torno de um conceito fundamental ou aglutinante” (GONÇALVES, José Artur Lima. Princípios informadores do “Critério Pessoal da Regra Matriz de Incidência Tributária”. São Paulo: Revista de Direito Tributário, nº 23-24, p. 254).

Sendo o Direito um sistema, torna-se mais fácil apreender o conteúdo, sentido e alcance de seus institutos e normas em função das exigências postuladas por esses princípios. Olvidar o cunho sistemático do Direito é admitir que suas formas de expressão mais salientes, as normas, formam um amontoado caótico, sem nexos, nem harmonia, em que cada preceito ou instituto pode ser arbitrária e aleatoriamente entendido e aplicado, grosseiramente indiferente aos valores básicos resultantes da decisão popular.”

A interpretação dos enunciados do direito positivo, se feita de maneira isolada, implicaria grave risco, quase incontornável, de criação de regras contraditórias<sup>38</sup>, incoerentes e carentes de harmonia, o que, no final das contas, colocaria em risco a aptidão de emprego do direito como fator de pacificação social. Somente a partir de uma visão sistemática do ordenamento jurídico, que naturalmente resguarde o papel central e mais elevado da Constituição, é que se torna possível produzir proposições científicas – e mesmo técnicas – substanciais e dotadas de coerência. Nessa linha, leciona José Artur Lima Gonçalves<sup>39</sup>:

“Toda e qualquer norma legal deve ser interpretada e aplicada em harmonia com o sistema como um todo, subordinando seu alcance e eficácia aos princípios maiores desse próprio sistema.

Princípios e regras, organizados de forma sistemática, não brigam entre si. Um não exclui o outro. Pelo contrário, devem ser interpretados conjunta e harmonicamente.

Daí não ser possível considerar-se um comando legal isolado do contexto sistemático dos demais comandos correlatos e, especialmente, dos princípios que informam a matéria; e tudo considerado de forma harmônica, orgânica, hierarquizada e vocacionada à coerência – enfim, tudo considerado em forma sistemática. O raciocínio sistêmico afasta o caos, a parcialidade e o arbítrio.”

Essa ideia, válida para o ordenamento como um todo, ganha ainda mais relevância quando se está diante de tema atinente ao direito tributário, dado o extraordinário espaço –

---

<sup>38</sup> Embora, como bem explica Lourival Vilanova, a lei da não contradição não se aplique aos sistemas prescritivos de conduta da mesma maneira que condiciona a existência de sistemas de proposições científicas, o texto do direito positivo – e isso é confirmado na lição do próprio professor citado - não deve ser interpretado sem atenção ao elemento que o aglutina, isto é, sem obséquio às diretrizes constitucionais. Observe-se:

“Temos aqui uma diferença entre a lei de não-contradição sobre proposições descritivas nos sistemas científicos, e a lei de não-contradição sobre proposições normativas nos sistemas normativos, como o do Direito positivo. Um sistema científico que infringe lei lógica é, formalmente (analiticamente), falso, antes de alcançar o objeto-de-conhecimento. A inconsistência interior desagrega o sistema cognoscente. Mas um sistema normativo, como o do Direito positivo, infringente da lei de não-contradição sobre proposições normativas, continua a ser válido. A incompatibilidade interna não compromete sua existência, que repousa na validade e na eficácia global dele, sistema, face à realidade que juridicamente qualifica”.

(...)

“Outro aspecto da questão, que deixa intacto o problema posto, reside no fato de as normas contraditórias não serem aplicáveis simultaneamente.” (VILANOVA, Lourival. *As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 168/169).

<sup>39</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. *Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais*. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 44/45.

incomum em outros ordenamentos - que o Poder Constituinte decidiu dedicar-lhe. Nesse mesmo sentido, destaca-se, mais uma vez, a lição de José Artur Lima Gonçalves<sup>40</sup>:

“Por outro lado, caracteriza-se o rígido Sistema Constitucional Tributário brasileiro por peculiar e quase inusitada exaustividade. Quer isso dizer que esse sistema encerra, em si mesmo, independentemente de normas integrativas, todas as diretrizes básicas para sua implementação, de maneira que o primeiro intérprete de Constituição, ou seja, o legislador ordinário, já tem em mãos todo o instrumental necessário para desencadear a dinâmica da ação de tributar.”

É bem verdade que, especificamente quanto ao tema da sujeição passiva tributária, não se observa, na superfície do texto constitucional, enunciados mais diretamente voltados ao disciplinamento da matéria, o que conduz alguns doutrinadores<sup>41</sup> a afirmar que se cuidaria de assunto relegado ao juízo do legislador infraconstitucional. Esse entendimento não se sustenta ante um exame mais vertical da Constituição, o qual leve em conta não só as regras de competência tributária, mas também os princípios gerais e específicos que vinculam a criação e aplicação de normas infraconstitucionais em matéria tributária.

O estudo das regras de responsabilidade deve ter como roteiro central a Constituição da República. Tal exigência decorre não apenas da incontornável necessidade de se respeitar o caráter sistêmico do ordenamento jurídico, mas também porque a sujeição passiva é tema intimamente ligado às chamadas “limitações ao poder de tributar”, matéria que, como se sabe, não foi relegada ao livre juízo do legislador infraconstitucional. Dentre as limitações ao poder de tributar, encontram-se as limitações de escolher o sujeito passivo da obrigação tributária, razão pela qual a matéria não pode ser disciplinada ao ilimitado alvedrio do Poder Legislativo.

Essa temática – as limitações ao poder de tributar - encontra seus pilares centrais delineados na própria Constituição, de tal sorte que, nesse campo, ao legislador infraconstitucional foi reservada a tarefa de, por meio de lei complementar (art. 146, da CF/88), detalhar e conferir densidade aos comandos construídos com base naqueles enunciados mais elevados.

Não se chega ao ponto de afirmar que as normas editadas pelo legislador infraconstitucional teriam caráter meramente declaratório do sentido do texto constitucional,

---

<sup>40</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. Princípios informadores do “Critério Pessoal da Regra Matriz de Incidência Tributária”. São Paulo: Revista de Direito Tributário, nº 23-24, p. 257.

<sup>41</sup> Renato Lopes Becho faz um resumo das posições doutrinárias sobre o tema: BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros: CNT, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014.p. 18

pois tal afirmação iria de encontro ao modelo de referência adotado. Em primeiro lugar, porque sempre que um novo texto - qualquer que seja - é introduzido no ordenamento, ocorre uma modificação no suporte físico a partir do qual serão construídas as normas jurídicas, o que naturalmente pode estimular ou desestimular certas interpretações por parte da autoridade competente. Em segundo, porque, se entre texto e norma não existe uma relação biunívoca, já que a construção da segunda ocorre mediante atribuição de sentido pelo sujeito cognoscente, seria incoerente sustentar que a legislação complementar apenas declararia “o” sentido das normas constitucionais. Quando muito, poder-se-ia defender que a legislação complementar declararia “um” possível sentido decorrente da interpretação do texto constitucional, o que, no final das contas, tornaria pouco útil falar em natureza declaratória.

Sem embargo, parece irretocável a ideia de que, no disciplinamento das limitações ao poder de tributar, a margem de escolha do legislador infraconstitucional é muito reduzida, dada a profunda atenção que o Poder Constituinte dedicou diretamente à matéria. Por isso, seria impensável se admitir que, quanto à eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias, haveria amplo espaço para atuação discricionária do legislador. Nesse sentido, José Artur Lima Gonçalves<sup>42</sup> leciona:

“Não basta, portanto, que a eleição do sujeito passivo seja veiculada por meio de lei. Essa indicação é limitada, em nosso entender, pela própria Constituição. Esse diploma, de maneira mais ou menos flexível, indica os possíveis sujeitos passivos, ou as possibilidades que o legislador infraconstitucional tem para elegê-los, sempre sob a sombra do princípio da isonomia”.

Feito esse breve esclarecimento, parece que, em tema de limitações ao poder de tributar, seara na qual se colocam as limitações para a escolha do sujeito passivo, o esteio central para a construção de um pensamento coerente deve levar em principal conta o texto constitucional, o qual já contém todas as balizas que devem ser observadas na edição das leis impositivas.

#### ***2.4.1.1. A materialidade possível dos tributos e a sujeição passiva***

Como visto, a Constituição da República Federativa do Brasil, diferentemente do que ocorre na maioria dos outros países<sup>43</sup>, disciplina de maneira exaustiva a competência legislativa

---

<sup>42</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. Princípios informadores do “Critério Pessoal da Regra Matriz de Incidência Tributária”. São Paulo: Revista de Direito Tributário, nº 23-24, p. 261.

<sup>43</sup> COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 34.

para criação de tributos, indicando especificamente cada uma das possíveis materialidades passíveis de tributação. O regramento dessa competência tributária tem por elemento central a indicação de situações objetivas, reveladoras de riqueza, em torno das quais o legislador pode criar as regras matrizes de incidência.

No entanto, conquanto assim o seja, a Constituição não chegou ao ponto de indicar, pelo menos não de forma clara e direta, todos os elementos das regras matrizes de incidência tributária. Ao se referir aos impostos de competência da União, por exemplo, o art. 153, da CF/88, simplesmente prescreve que compete àquele ente federativo “instituir impostos sobre: I - importação de produtos estrangeiros; II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados; III - renda e proventos de qualquer natureza; IV - produtos industrializados; V - operações de crédito, câmbio e seguro, ou relativas a títulos ou valores mobiliários; VI - propriedade territorial rural; VII - grandes fortunas, nos termos de lei complementar”. O mesmo se dá com a competência dos estados, Distrito Federal e municípios (artigos 155 e 156, da CF/88).

Com efeito, de um lado, a Constituição contém indicação incontroversa dos elementos centrais do núcleo do critério material dos impostos e, de outro, fez-se silente, pelo menos na membrana desses dispositivos (artigos 153, 155 e 156), quanto aos demais critérios formadores da regra matriz de incidência tributária.

Analisando esse contexto, Renato Lopes Becho<sup>44</sup> argumenta, no entanto, que a prescrição da materialidade do tributo é suficiente para se identificar, já no texto constitucional, o possível sujeito passivo da correspondente exação. É que, sendo o critério material invariavelmente formado por um verbo e por um complemento, o sujeito passivo da exação não poderia ser outra pessoa que não aquela cuja conduta satisfaça a ação ou situação indicada pelo referido verbo. Materialidade e sujeição passiva caminhariam juntas, de tal sorte que o realizador da primeira ocuparia necessariamente a posição sintática de devedor do tributo. Confira-se a lição do autor:

“Ao que nos parece, não há autorização constitucional para a eleição de outro sujeito passivo, pela norma infraconstitucional, que não aqueles que realizem a materialidade prevista constitucionalmente. Isso não significa que outros parâmetros constitucionais não precisem ser respeitados. Eles balizam a

---

<sup>44</sup> BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros: CNT, arts.134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p.21.

cobrança do tributo partindo-se do núcleo máximo possível, que é a realização do núcleo material.”

Embora partindo da mesma premissa, qual seja, a de que a Constituição contém indicação apenas da materialidade possível dos tributos, Maria Rita Ferragut <sup>45</sup> chega a conclusão diametralmente oposta. De acordo com a autora, não existe uma relação de necessária identidade entre a pessoa que realiza o critério material da hipótese tributária e a que ocupa o polo passivo da relação jurídica tributária, razão pela qual, tendo a Constituição indicado apenas as possíveis materialidades dos tributos, não teria fixado o sujeito passivo das exações. Observe-se:

“Desconhecemos a existência de qualquer norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária. Por isso, entendemos que a escolha é infraconstitucional.

Tome-se como exemplo o ITBI: o art. 156, II, da Constituição, não estabelece quem deva ser contemplado pela lei como contribuinte, vale dizer, se o alienante do bem imóvel ou o adquirente. A Carta Magna prevê apenas a materialidade possível de tributação, e a competência dos Municípios para tributá-la.

Como todas as materialidades referem-se a um comportamento de pessoas (um fazer, um dar, um ser), elas pressupõem a existência do realizador da conduta humana normativamente qualificada. É ele, certamente, quem praticará o fato passível de tributação, manifestador de riqueza. Mas não é ele, obrigatoriamente, quem deverá manter uma relação jurídica tributária com o Fisco.”

Esse trecho transcrito traz uma afirmação contundente quanto à inexistência de norma constitucional que estabeleça o sujeito passivo das relações jurídicas tributárias em sentido estrito. Essa assertiva, contudo, deve ser compreendida com temperamentos, e o exemplo apresentado pela autora é um indicativo disso. Note-se que, ao falar do Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI, são mencionadas duas possibilidades para a sujeição passiva: o alienante ou o adquirente. Ademais, quando a autora detalha sua posição sobre a sujeição passiva *indireta*, explicita os requisitos (constitucionais) mínimos que devem ser observados pelo legislador para a previsão dessa responsabilidade tributária. E, ao assim proceder, parece ter concebido que o legislador infraconstitucional tem liberdade para escolher o sujeito passivo, mas uma liberdade apenas relativa, pois delimitada por regras e princípios constitucionais.

---

<sup>45</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. 3ª ed. São Paulo: Noeses 2013, p.34/35.

Diante desse quadro, parece que existe um ponto de consenso e um de discórdia entre essas correntes doutrinárias: (i) o acordo que se verifica diz respeito a que o sujeito que realiza a materialidade prevista na Constituição (e na regra matriz legalmente estabelecida) pode ser o sujeito passivo da exação; (ii) a questão em aberto condiz com saber se a sujeição passiva deve estar limitada a essa pessoa ou pode alcançar – e em que condições - outras que não tenham protagonizado o fato jurídico tributário em sentido estrito.

Quanto ao ponto de consenso, tem-se que, estabelecida a hipótese tributária em conformidade com o figurino constitucional, a pessoa que adota a conduta descrita no antecedente da regra matriz de incidência tributária pode ser colocada, pelo legislador infraconstitucional, no polo passivo da relação jurídica implicada. Não há quem negue, por exemplo, que, respeitados os princípios constitucionais pertinentes, aquele que auferir renda pode ser legalmente indicado como o sujeito passivo do imposto sobre a renda. Também não se conhece objeção à previsão de que o titular de propriedade de imóvel urbano seja o sujeito passivo do Imposto Predial e Territorial Urbano - IPTU.

A afirmação feita no parágrafo anterior tem por base a experiência e revela até certo ponto uma noção elementar e mesmo intuitiva do fenômeno da sujeição passiva. No entanto, embora esse particular não seja problemático, convém indagar para fins científicos e para firmar premissas importantes: por que o titular do imóvel urbano, e não outra pessoa, pode necessariamente ser o sujeito passivo do IPTU? Qual diferença entre as classes “ser proprietário de imóvel urbano” e “não ser proprietário de imóvel urbano” autoriza que apenas a primeira seja, independentemente de qualquer outra circunstância, sujeito passivo da exação?

A resposta a essa pergunta poderia ser aquela dada por Renato Lopes Becho mais acima, isto é, a de que o critério que segrega essas classes diz respeito à realização ou não da materialidade do tributo. Parece, no entanto, que outro caminho pode ser percorrido a partir dessa questão.

Como se sabe, os fatos escolhidos pelo Poder Constituinte em torno dos quais devem gravitar as regras de incidência tributária são, todos eles, fatos que indicam a existência de alguma riqueza apta a ser colhida pelo Estado (expressão aqui empregada em sentido amplo).

Assim se dá com a “renda”, com a “propriedade urbana”, com a “prestação de serviços”, com a “venda de mercadorias” etc. A lição de Alfredo Augusto Becker<sup>46</sup> é oportuna:

“Compreende-se, agora, porque a praticabilidade da incidência jurídica das regras jurídicas tributárias sempre induziu e, cada vez mais, induz o legislador a escolher, como elementos integrantes da hipótese de incidência, signos econômicos (fatos econômicos) ou signos jurídicos (fatos jurídicos), cuja existência faz presumir a existência de determinado gênero e espécie de renda ou de capital”.

Enfim, a Constituição estabelece os fatos a partir dos quais poderá ser drenada parte da riqueza das pessoas em direção do Poder Público, facultando que os entes federativos criem as regras matrizes de incidência tributária pertinentes, observadas, naturalmente, as normas que constroem essa competência.

Ora, se a regra matriz de incidência tributária, no seu sentido mais básico<sup>47</sup>, é um instrumento normativo cuja função é viabilizar essa transferência de recursos das pessoas para o Estado, equilibrando os direitos de ambos, é evidente que (i) o polo ativo da relação jurídica dessa norma deverá ser ocupado justamente pelo Estado (sentido amplo); enquanto que o (ii) polo passivo deverá ser reservado a quem possa destinar aos cofres públicos parte da riqueza ligada ao fato-signo presuntivo estabelecido da Constituição.

A pessoa que realiza a materialidade descrita na Constituição - e detalhada na regra matriz de incidência tributária pertinente - é possível sujeito passivo da exação não por outro motivo que não pelo fato de apresentar-se como o titular da riqueza manifestada pela conduta normativamente qualificada como indicativo de sua existência (da riqueza). A sujeição passiva, a nosso sentir, está muito mais ligada à titularidade ou disponibilidade (jurídicas) da riqueza manifestada pelo fato-signo presuntivo do que propriamente com a condição de ter realizado, ou não, o fato descrito no antecedente normativo.

Não se ignora que existe uma relação muito íntima entre realizar o critério material da hipótese, protagonizando o fato-signo presuntivo descrito na Constituição, e dispor da riqueza

---

<sup>46</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 386/387.

<sup>47</sup> “As normas tributárias, portanto, atribuem dinheiro ao estado e ordenam comportamentos, dos agentes públicos, de contribuintes e de terceiros, tendentes a levar (em tempo oportuno, pela forma correta, segundo critérios previamente estabelecidos e em quantia legalmente fixada) dinheiro para os cofres públicos” (ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. 15ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 30.)

correlata ou titularizá-la. E, em vista dessa relação, é certo que esse sujeito sempre pode ser colocado no polo passivo da relação jurídica.

Sem embargo, também é possível pensar que outras pessoas que não tenham realizado o fato tributário em sentido estrito também podem ter alguma espécie de ligação com aquela riqueza manifestada, de tal modo que, pelo mesmo critério e respeitada a mesma premissa, seja viável exigir delas a transferência de parte da citada riqueza para o Estado. Sob esse enfoque, o limite constitucional ao exercício da competência tributária, nesse particular, afigura-se restrito, mas não a ponto de limitar-se à pessoa que protagoniza o fato jurídico tributário.

#### **2.4.2. Responsabilidade tributária e capacidade contributiva: fundamento e limites para a responsabilidade tributária decorrente de ato lícito**

No tópico anterior, firmou-se a premissa de que a pessoa que realiza a materialidade prevista na Constituição como hipótese tributária pode ser colocada no polo passivo da relação jurídica tributária porque se apresenta como a titular da riqueza que o Estado pretende levar aos cofres públicos. Acontece que, muitas vezes, outras pessoas, diferentes daquela que realizou o fato tributário, também se apresentam em situação tal que a riqueza manifestada encontra-se sob sua disponibilidade jurídica, ainda que a título transitório e temporariamente.

Imagine-se, por exemplo, a situação do empregador que paga salário a seus empregados. Essa pessoa, por certo, não é titular da riqueza manifestada pelo fato enquadrado na hipótese “auferir renda”; ao revés, sua posição é de realizar uma despesa. No entanto, tem uma posição juridicamente privilegiada de acesso àquela riqueza, na medida em que, até o momento do efetivo pagamento, os respectivos valores integram seu patrimônio. Assim, não parece haver impedimento para que essa pessoa, nos termos da lei, seja sujeito passivo do imposto sobre a renda, na condição de responsável, desde que lhe seja assegurada a possibilidade (jurídica) de pagar a exação com a riqueza manifestada pelo fato que permitiu a criação da regra matriz correlata.

Essa posição guia-se sobretudo pela aplicação do princípio da capacidade contributiva (art. 145, parágrafo 1º, da CF/88<sup>48</sup>), o qual constitui, ao lado dos princípios da legalidade,

---

<sup>48</sup> § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

igualdade e não confisco, os principais limites à liberdade do legislador na escolha do sujeito passivo.

A doutrina, em geral, fala em duas espécies de capacidade contributiva: a absoluta e a relativa. A primeira, a capacidade contributiva absoluta, condiz com a aptidão abstrata para pagar tributos (presumidamente) decorrente da realização do fato-signo presuntivo de riqueza previsto na Constituição e detalhado na legislação infraconstitucional. É uma consequência necessária do fato tributário. Já a capacidade contributiva relativa afigura-se presente apenas quando, ocorrido o fato tributário, as condições pessoais daquele que foi eleito abstratamente como sujeito passivo não indiquem a ausência de meios para suportar a exação. Nesse caso, seria uma consequência do fato tributário e das demais condições pessoais do devedor.

Para Roque Antonio Carrazza<sup>49</sup>, a “capacidade econômica” a que se refere o art. 145, parágrafo 1º, da CF/88, diz respeito à capacidade contributiva absoluta, tal como se infere da seguinte passagem:

“A capacidade contributiva à qual alude a Constituição e que a pessoa política é obrigada a levar em conta ao criar, legislativamente, os impostos de sua competência é objetiva, e não subjetiva. É objetiva porque se refere não às condições econômicas reais de cada contribuinte, individualmente considerado, mas às suas manifestações objetivas de riqueza (ter um imóvel, possuir um automóvel, ser proprietário de joias ou obras de arte, operar em Bolsa, praticar operações mercantis etc.).”

Essa noção de capacidade contributiva objetiva é extremamente útil na definição do responsável tributário ligado à ocorrência de fato lícito. Quando objetivamente considerada, a capacidade contributiva decorre exclusiva e necessariamente do fato-signo presuntivo de riqueza. A ocorrência do fato tributário é condição necessária e suficiente para indicar sua existência.

Por isso mesmo, a aplicação desse princípio exige que o pagamento do tributo seja feito – ou possa ser feito – com uma parcela da riqueza manifestada pelo fato tributário (fato gerador), de tal sorte que o sujeito passivo da exação não poderá ser pessoa estranha à classe de sujeitos que tenham acesso jurídico à referida fortuna<sup>50</sup>. Conferindo destaque ao princípio

---

<sup>49</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.p. 108.

<sup>50</sup> “Com efeito, se pela realização deste fato-signo presuntivo de riquezas será devida uma parcela dele à título de tributo, pela observância do princípio da capacidade contributiva, é imperioso que para figurar como sujeito passivo da exação este apresente relação com o aludido fato de que como decorrência dele apresente sinal de riqueza”. (OLIVEIRA, Júlio M. de. REZENDE, Gabriel Caldiron. Por um critério constitucional de definição dos

da capacidade contributiva como elemento central da delimitação da competência legislativa relativa à escolha do sujeito passivo, Geraldo Ataliba<sup>51</sup> escreveu:

“Seria supremo arbítrio exigir o tributo de alguém, simplesmente pela circunstância de que é mais fácil colhê-lo do que ao destinatário da carga tributária, como induzido pela Constituição. Esse raciocínio nos leva à conclusão de que há exigência constitucional implícita, no sentido de que um imposto somente pode ser cobrado daquela pessoa cuja capacidade contributiva seja revelada pelo acontecimento do fato imponible ou, nos casos de tributos vinculados, somente daquela pessoa a que a atuação estatal se refira de alguma maneira.”

José Artur Lima Gonçalves<sup>52</sup> explica que a Constituição, ao estabelecer a materialidade possível dos tributos – uma ação ou conduta juridicamente qualificadas – já indica quem pode ser o correspondente sujeito passivo: justamente aquele que protagonizou a referida ação ou conduta. Sem embargo, também leciona que essa restrição imposta ao legislador infraconstitucional não é absoluta, razão pela qual, desde que respeitadas algumas condições, um terceiro, não protagonista da referida ação ou estado, também pode ser colocado no polo passivo de uma relação jurídica tributária. Observe-se:

“Não obstante, o legislador infraconstitucional não fica, em um primeiro momento, absolutamente jungido a essa eleição constitucional, podendo eleger um sujeito passivo outra pessoa que não a determinada na Carta Magna, desde que, concomitantemente, assegure os mecanismos necessários que garantam a plena e irrestrita eficácia do princípio da isonomia e da norma que proíbe o confisco.

(...)

Destarte, a lei ordinária, desde que garanta a eficácia dos princípios constitucionais, pode eleger outra pessoa que não a indicada, implícita ou explicitamente, pela Constituição, para figurar no polo passivo da relação jurídica tributária, aparecendo o fenômeno da substituição. O meio para assegurar o respeito à Constituição é a utilização de mecanismos legais que possibilitem garantir que o eleito para substituir o destinatário tributário por excelência possa não sofrer qualquer prejuízo em seu patrimônio (econômico ou jurídico).”

Tomando essas lições em consideração, parece que uma importante baliza restritiva da competência legislativa referente à eleição do sujeito passivo da relação jurídica tributária condiz com o princípio da capacidade contributiva, eis que, ao fim e ao cabo, a regra de

---

sujeitos de direito na relação jurídico-tributária do ICMS nas importações indiretas. In: MACEDO, Alberto. Direito Tributário e os novos horizontes do processo. São Paulo: Noeses, 2015. p. 742)

<sup>51</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. 15ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 90.

<sup>52</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. Princípios informadores do “Critério Pessoal da Regra Matriz de Incidência Tributária”. São Paulo: Revista de Direito Tributário, nº 23-24, p. 262.

incidência deve gravar exclusivamente a riqueza indicada na Constituição e obrigar à prestação correlata apenas a pessoa que possa transferir parte dela ao sujeito ativo da obrigação tributária.

Essa ligação entre sujeição passiva e capacidade contributiva é destacada por José Artur Lima Gonçalves<sup>53</sup> da seguinte maneira:

“Essa afirmação não é pacífica, mas acreditamos na sua exatidão em face da premissa de que, nos tributos não vinculados, a norma tributária sempre descreve no seu antecedente uma ação ou estado que tenha conteúdo econômico, que traduza certa capacidade econômica. Por via oblíqua, se admitirmos essa premissa, temos que ligá-la, inexoravelmente, a um (ou mais de um) ente titular dessa capacidade econômica. Essa capacidade pertence a alguém, e esse alguém deve ser eleito para sujeito passivo da obrigação tributária pelo legislador infraconstitucional. Essa é a tarefa do Poder Legiferante, descobrir o titular da capacidade econômica indicada pela Constituição”

À luz dessas lições, tem-se que o princípio da capacidade contributiva – juntamente com os princípios da igualdade e não confisco - limita a escolha legislativa do sujeito passivo ao restringir tal competência à classe de pessoas (i) que sejam titulares da riqueza correlata por terem satisfeito a hipótese tributária; (ii) ou, mesmo sem haver realizado o fato tributário, tenham efetivo acesso jurídico àquela riqueza, de tal sorte que o pagamento do tributo seja feito com retenção da correspondente parcela ou sucedido por reembolso. Nesse mesmo sentido, Maria Rita Ferragut<sup>54</sup> argumenta que “O sujeito passivo pode ser qualquer pessoa eleita pela lei, desde que o tributo que estiver sendo pago seja subtraído da parcela de riqueza manifestada no fato jurídico.”

Laborando dentro dessa demarcação, o legislador estará onerando, com a tributação, pessoa apta a desincumbir-se da correlata obrigação com a riqueza que a Constituição permitiu que fosse colhida aos cofres públicos, o que significa respeito ao princípio da capacidade contributiva e, também como destacado por Geraldo Ataliba<sup>55</sup> referindo-se especificamente à substituição tributária, aos princípios da igualdade e da vedação ao emprego do tributo como mecanismo de confisco.

---

<sup>53</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. Princípios informadores do “Critério Pessoal da Regra Matriz de Incidência Tributária”. São Paulo: Revista de Direito Tributário, nº 23-24, p. 261, 1983.

<sup>54</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002. 3ª ed. São Paulo: Noeses 2013, p.46.

<sup>55</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6ª ed. 15ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 93.

Alfredo Augusto Becker<sup>56</sup>, tecendo considerações de ordem ainda mais geral, sem apego a nenhum sistema jurídico específico, firmou posição no sentido de que o princípio da capacidade contributiva, quando positivado, é baliza incontornável na escolha do sujeito passivo e, por isso mesmo, somente pode figurar em tal posição pessoa que seja titular da riqueza gravada pela tributação ou que, não o sendo, tenha assegurado direito de “retenção ou reembolso”. Observe-se:

“O legislador, ao estruturar a regra jurídica tributária, tem liberdade (com as únicas duas ressalvas abaixo indicadas) de escolher qualquer pessoa (física ou jurídica ou estatal) para sujeito passivo da relação jurídica tributária. Este sujeito passivo poderá ser pessoa que esteja ligada à hipótese por relação de natureza social ou geográfica ou física ou jurídica (ex.: procurador ou vendedor etc.) e poderá ser até pessoa que nenhuma relação tenha com a hipótese de incidência.

(...)

Primeira Ressalva – Nos países cujo sistema jurídico encontra-se integrado com regra jurídica constitucional que impõe o “princípio da capacidade contributiva”, o legislador ordinário tem o dever jurídico de escolher para sujeito passivo da relação jurídica tributária:

a) Aquela pessoa cuja renda ou capital, acima do mínimo indispensável, a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo

b) Qualquer outra pessoa (substituto legal tributário), desde que lhe outorgue o direito de reembolso ou de retenção do tributo contra o substituído (contra aquela pessoa cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo).

Segunda Ressalva – Quando o legislador escolher para sujeito passivo um órgão estatal (...).”

Quanto às definições de retenção e reembolso, convém prosseguir com a lição de Alfredo Augusto Becker<sup>57</sup>. No primeiro caso, reembolso, o autor explica que se trata de uma faculdade concedida pela legislação ao responsável, consistente na permissão para adoção de conduta que efetivamente garanta que o valor pago a título de tributo pago seja *recuperado* junto à pessoa que protagonizou o fato tributário. Observe-se:

“A lei outorga ao contribuinte de jure o direito de receber de uma outra determinada pessoa o reembolso do montante do tributo por ele pago. Exemplo: A lei outorga ao fabricante (contribuinte de jure) o direito de, por ocasião de celebrar o contrato de venda do produto, acrescentar ao direito de

<sup>56</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 298/300.

<sup>57</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 570.

crédito do preço, mais o direito de crédito de reembolso do valor do imposto pago por ele, fabricante”.

A retenção, a seu turno, também se caracteriza como uma faculdade atribuída ao responsável pela legislação, a qual condiz com a permissão para abater, de crédito por ele devido ao realizador do fato tributário, o valor do tributo recolhido na condição de responsável. Confira-se<sup>58</sup>:

“A lei outorga ao contribuinte de jure o direito de compensar o montante do tributo com o determinado débito que o contribuinte de jure tiver uma determinada pessoa. Exemplo: a sociedade anônima, ao ser aprovado o dividendo, torna-se devedora desse dividendo para o acionista titular da ação ao portador; entretanto, o sujeito passivo da relação jurídica tributária do imposto de renda sobre o dividendo da ação ao portador é a própria sociedade anônima, de modo que a lei outorga-lhe o direito de compensar com o débito do dividendo do imposto por ela pago ou devido, isto é, reter na fonte pagadora do rendimento o imposto de renda com referência ao mesmo.”

Note-se que essas definições não autorizam o legislador a simplesmente atribuir a qualidade de responsável tributário a qualquer pessoa, desde que lhe garanta um direito genérico de crédito contra o sujeito que satisfaz a hipótese tributária. Fosse assim, o Estado teria uma competência praticamente ilimitada, a qual, exercida de forma extravagante, ofenderia as exigências decorrentes dos princípios da capacidade contributiva, igualdade e não confisco. Seria possível, por exemplo, que a lei atribuísse responsabilidade pelo pagamento de IPTU a determinada pessoa tão somente por ela ser vizinha do imóvel que motivou a exigência, bastando assegurar-lhe “direito de regresso” contra o respectivo proprietário. Assim, caso esse proprietário não satisfizesse a pretensão de crédito do responsável, esse último somente teria um caminho a percorrer, qual seja, o ajuizamento de ação judicial, o que, no final das contas, significaria, no mínimo, uma demora na recomposição de seu patrimônio, com clara ofensa aos princípios constitucionais mencionados.

Na verdade, “reembolso ou retenção” devem ser entendidos como meios jurídicos diretos mediante os quais o responsável pode retirar riqueza suficiente do fato tributário para pagar o tributo devido, independentemente da vontade daquele que o realizou (o fato tributário) e da necessidade de se recorrer ao Judiciário. Esses meios devem ser, nas palavras de Geraldo Ataliba empregadas para examinar a substituição tributária, “expeditos, ágeis, prontos e eficazes”<sup>59</sup>. Isso significa que (i) essa retenção ou reembolso devem ser juridicamente previstos;

---

<sup>58</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 571/572.

<sup>59</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese de Incidência Tributária. 6ª ed. 15ª tiragem. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 93.

(b) devem depender exclusivamente da vontade do responsável; (c) e, por isso mesmo, não demandam autorização do realizador do fato tributário ou de tutela judicial.

Enfim, o responsável deve ocupar uma posição jurídica que o autorize a solver o crédito tributário mediante utilização de parcela da riqueza retirada do fato tributário, independentemente da vontade alheia ou de intervenção judicial.

Feitas essas considerações, pode-se afirmar, em síntese, que o fundamento da responsabilidade tributária é o princípio da capacidade contributiva, e os limites constitucionais para a instituição de tal figura, decorrentes também desse princípio, condizem com a incontornável necessidade de que o tributo possa ser pago com riqueza manifestada pelo fato tributário, ainda que mediante emprego de mecanismo de retenção ou o de reembolso.

#### **2.4.3. O responsável tributário no Código Tributário Nacional: o vínculo *indireto* com o fato tributário**

Neste trabalho, não serão examinados, um a um, todos os dispositivos do Código Tributário Nacional que disciplinam o tema da responsabilidade tributária nem, igualmente, apresentadas e discutidas as diversas classificações que existem quanto às espécies de responsabilidade. Pontualmente, quando tais temas interessarem diretamente ao objeto desta dissertação, serão feitas digressões específicas, mas, em caráter geral, essa análise mais detalhada dos pontos mencionados não é essencial para a exposição.

Interessa saber, sem embargo, como a legislação infraconstitucional cuida da figura do responsável tributário naquilo que diz respeito ao seu núcleo central, isto é, na configuração mais básica e fundamental do instituto. Nesse quadro, vê-se que o Código Tributário Nacional, ao se referir à figura do responsável, apresenta dois dispositivos centrais, o art. 121 e o art. 128. O primeiro desses dispositivos tem a seguinte redação:

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

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

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

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

Uma leitura menos cuidadosa desse inciso II poderia conduzir à conclusão de que, segundo a legislação infraconstitucional, poderia ser responsável tributário qualquer pessoa, desde que houvesse disposição expressa de lei atribuindo-lhe essa condição. Essa posição, no entanto, não seria minimamente sustentável.

Nos tópicos anteriores, já se viu que essa ordem de ideias não é compatível com o referencial teórico adotado nesta dissertação, sobretudo, quando são levadas em consideração duas premissas firmadas: (i) a supremacia da Constituição e (ii) seu caráter extremamente analítico, quase exaustivo, em matéria tributária. Sem embargo, mais algumas palavras sobre essa equivocada visão do art. 121, II, do CTN, podem ser utilmente tecidas.

Aparentemente, essa interpretação transparece a consideração de que a expressão do princípio do consentimento do cidadão ao tributo estaria limitada ao princípio da legalidade, de tal sorte que tal veículo introdutor de normas jurídicas poderia dispor, sem fortes restrições, sobre os temas afetos à competência do Poder Legislativo, inclusive, sobre a sujeição passiva tributária.

É bem verdade que as características mais destacadas do Estado do Direito condizem com a submissão de todos à lei e, bem assim, com o pleno acesso à Jurisdição, sem o que o princípio da legalidade restaria esvaziado, do ponto de vista pragmático. Nesse sentido:

“Da Magna Carta do Rei João Sem Terra emergiu o princípio que norteia até os dias atuais, as bases democráticas da tributação. A afirmativa de que não haveria tributação sem representação (No taxation without representation) seria o grande divisor de águas da história da tributação. O surgimento do princípio do consentimento ao tributo limitou qualquer iniciativa do senhor absolutista no sentido de impor o ônus tributário sem a participação democrática de seus súditos.”<sup>60</sup>

Roque Antonio Carrazza<sup>61</sup> leciona:

“Por outro lado, é da essência do nosso regime republicano que as pessoas só devem pagar os tributos em cuja cobrança consentirem. Tal consentimento há que ser dado, por meio de lei ordinária, pelo Poder Legislativo, com este fito reunido, conforme a Constituição.”

---

<sup>60</sup> FALCÃO, Maurin Almeida. A teoria econômica clássica do tributo. Revista de Direito Empresarial, Belo Horizonte, n. 3, set/dez 2012, p. 138.

<sup>61</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 285.

Por outro lado, já também não se ignora que o princípio da legalidade e o acesso à Jurisdição são insuficientes para moldar os ordenamentos jurídicos ocidentais contemporâneos e não esgotam o princípio do consentimento do cidadão ao tributo. A necessidade de lei para a imposição do tributo é inegociável como parâmetro formal a ser observado pelo legislador. No entanto, esse princípio também apresenta uma dimensão material, pois, sem restrições de conteúdo impostas ao legislador, aquele consentimento inaugural manifestado pelos cidadãos representaria um mandato amplo e ilimitado, podendo ser exercido até mesmo contra os interesses e valores mais fundamentais dos outorgantes daquele mandato (os cidadãos).

O princípio do consentimento à tributação significa um pacto por meio do qual o cidadão assente com a transferência de parte de seu patrimônio ao Estado, sob o pressuposto de que aqueles recursos são imprescindíveis para a manutenção de determinada estrutura essencial às liberdades públicas e à promoção de direitos sociais. Abre-se mão de liberdade e patrimônio em prol da promoção e salvaguarda de direitos igualmente fundamentais. Naturalmente, o sacrifício assentido com o princípio do consentimento à tributação deve ser razoável e suportado precisamente por quem efetivamente apresente capacidade de contribuir para tanto, e no limite dessa capacidade. Nesse sentido, José Artur Lima Gonçalves <sup>62</sup>leciona:

“Esse princípio – do consentimento – é aquele que exige que o particular consinta (i) em concorrer para os gastos públicos e (ii) em que medida o fará. E esse consentimento é expresso por intermédio dos representantes do povo no Legislativo.

(...)

O gasto público tem que ser (i) feito para atender ao interesse do povo, conforme esse venha a indicar, e (ii) custeado pelo povo, quando, e na medida em que este consentir.”

Logo se vê, portanto, que o princípio da capacidade contributiva, dentre outros, é uma garantia de respeito efetivo ao princípio do consentimento à tributação, razão pela qual não se admite que o legislador possa escolher qualquer pessoa para figurar no polo passivo de qualquer relação jurídica tributária, exercendo aquele seu mandato de forma extravagante. Sua escolha deve recair sobre quem, à luz do princípio da isonomia, apresente capacidade de contribuir – e na proporção dessa capacidade -, sob pena de se admitir uma tributação confiscatória e inegavelmente apartada do pacto para o qual se fez imprescindível o consentimento do cidadão.

---

<sup>62</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a renda: Pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 86/88.

Com base nessas considerações, descarta-se a interpretação, fundada no art. 121, II, do CTN, na linha de que a eleição do sujeito passivo da relação jurídica tributária dependeria de uma mera escolha do legislador, bastando, para tanto, que essa escolha fosse veiculada por meio de lei em sentido formal.

A eleição do responsável tributário depende do atendimento de outros pressupostos, de ordem material, como já abordado neste trabalho. E uma análise do art. 128 do CTN, a depender da linha interpretativa que se adote, pode reforçar as conclusões já firmadas com espeque no texto constitucional.

O art. 128 do CTN, ao cuidar da figura do responsável tributário, adiciona, à exigência decorrente do princípio da reversa legal, a necessidade de que o *terceiro* mantenha vinculação com o fato gerador:

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

A doutrina, em geral, afirma que, enquanto o contribuinte tem uma vinculação *pessoal e direta* com o fato gerador, o responsável teria uma vinculação apenas *indireta*. Nesse sentido, eis o que afirma Hugo de Brito Machado<sup>63</sup>:

“Essa responsabilidade há de ser atribuída a quem tenha relação com o fato gerador, isto é, a pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação (CTN, art. 128). Não uma vinculação pessoal e direta, pois assim sendo configurada está a condição de contribuinte. Mas é indispensável uma relação, uma vinculação, com o fato gerador para que alguém seja considerado responsável, vale dizer, sujeito passivo indireto.”

Segundo Andréa Medrado Darzé<sup>64</sup>, a pessoa vinculada indiretamente ao fato tributário é aquela que “participa da compostura do suporte factual da tributação, sem, contudo, executar a conduta (verbo) descrita no critério material da hipótese normativa (...)”.

Essa ideia de “vinculação indireta ao fato gerador” parece sobremaneira problemática. A expressão, além de vaga, é de difícil compreensão, na medida em que, rigorosamente, os vínculos ou existem ou não existem. Quando muito, pode-se dizer que existe um vínculo

---

<sup>63</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 154.

<sup>64</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Dissertação de Mestrado, PUC/SP, 2009.p. 89.

indireto quando um elemento “x” está vinculado a “y” que, por sua vez, vincula-se a “z”. Mas nada garante, do ponto de vista lógico, que o segundo vínculo represente algo relevante para o primeiro. Além disso, explicação apresentada por Darzé pode não contribuir decisivamente para delimitar o conteúdo semântico da expressão, eis que *participar da compostura do fato tributário sem executar a conduta definida pelo verbo do critério material* indica uma noção tão fluida e indeterminada quanto o conceito que se pretende definir.

Renato Lopes Becho<sup>65</sup> também expõe a problemática decorrente dessa noção de vinculação indireta, destacando a vaguidade decorrente da expressão e os perigos que podem advir de uma interpretação mais elástica do enunciado:

“Comprovando a crítica de Ataliba à utilização da expressão fato gerador, há que se perguntar: a vinculação requerida pelo legislador, no art. 128 do CTN, é a qualquer dos critérios identificáveis no fato gerador (critérios material, temporal, especial, pessoal e quantitativo)? Se for assim considerado, a interpretação fica muito elástica e confere ampla liberdade ao legislador. Mas ela cria situações absurdas: pode uma pessoa que esteja no mesmo espaço compreendido pelo critério espacial ser considerado responsável por tributo devido por outra pessoa? Evidentemente que não.”

De fato, adotar uma definição residual para a expressão “vinculação (indireta) ao fato gerador”, isto é, apenas como uma vinculação outra que não a mantida pelo contribuinte com o fato tributário, tornaria demasiadamente ampla a discricionariedade legislativa na escolha do sujeito passivo, justificando, inclusive, situações absurdas como a aventada no hipotético exemplo trazido à baila pelo autor.

Essa crítica é compartilhada e acentuada por José Artur Lima Gonçalves<sup>66</sup>, para quem os artigos 121 e 128 do Código Tributário Nacional, dentre outros que disciplinam a sujeição passiva, não estariam em conformidade com a Constituição, haja vista que as exigências de *lei e vinculação (indireta) ao fato gerador* seriam insuficientes para garantir a conformidade das regras de responsabilidade com os princípios da igualdade, capacidade contributiva e não confisco etc. Eis a posição do referido autor:

“Através de disposições vagas e, conseqüentemente, imprecisas, o mencionado diploma tenta disfarçar o disparate de suas proposições por meio da reiterada exigência de lei para a eleição do sujeito passivo da relação jurídica tributária. Ora, já se viu no decorrer do presente estudo que a

---

<sup>65</sup> BECHO, Renato Lopes. *A Responsabilização Tributária de Terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 36.

<sup>66</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. *Princípios informadores do “Critério Pessoal da Regra Matriz de Incidência Tributária”*. São Paulo: Revista de Direito Tributário, nº 23-24, p. 264, 1983.

problemática da sujeição passiva tributária extrapola sobremaneira a observância do princípio da legalidade. Vimos que devem ser observados o princípio da isonomia, o subprincípio da capacidade contributiva, o princípio da liberdade e do direito à propriedade, da consequente vedação ao confisco etc.

Inaceitável, por desrespeitante aos princípios que regem o Sistema Tributário Nacional brasileiro, disposições como a do art. 128 que permite a atribuição da ‘responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa’, desde que tal atribuição seja feita por lei e desde que esse terceiro seja ‘vinculado ao fato gerador’. Ora, o que significa a expressão vinculado? Onde está o mecanismo ágil e eficaz de ressarcimento do substituto pelo substituído?”

Tendo por base essa lição, parece que, diante do artigo 128 do CTN, o intérprete somente teria dois caminhos a percorrer: (i) concluir pela inconstitucionalidade do dispositivo, pelas razões aludidas por José Artur Lima Gonçalves; ou, (ii) partindo das diversas possibilidades semânticas autorizadas pela vaguidade das expressões empregadas pelo legislador, escolher, se possível, aquela que seja compatível com as regras de patamar constitucional, o que, de um lado, resguardaria a autoridade da Constituição e, de outro, evitaria a retirada do sistema de dispositivo antigo e já tradicional no ordenamento. Essa segunda alternativa está em linha com a lição de Geraldo Ataliba<sup>67</sup> no sentido de que a interpretação dos atos normativos infraconstitucionais deve ser feita de modo a prestigiar os princípios fundamentais do ordenamento jurídico, tal como fixados na Constituição, resguardando-se a harmonia que deve caracterizar o sistema de direito positivo.

Convém examinar se, na vastidão do espaço interpretativo suscitado pelo art. 128 do CTN, existe alguma possível construção que seja compatível com a Constituição. Mais precisamente, deve-se buscar identificar se alguma interpretação desse enunciado é materialmente compatível com os princípios que disciplinam a competência legislativa concernente à escolha do sujeito passivo das relações jurídicas tributárias, quais sejam, os princípios da capacidade contributiva, igualdade e não confisco. Esses princípios, como visto, traçam o perímetro da competência do legislador, autorizando a eleição, como sujeito passivo, apenas de pessoa que tenha realizado a materialidade da hipótese ou, não o fazendo, que reúna condições de pagar a exação com a riqueza manifestada no fato-signo presuntivo (retenção ou reembolso).

---

<sup>67</sup> “Por isso é que a interpretação da legislação e demais atos de governo haverá de ser sempre desempenhada – pela Administração ou pelo Judiciário –, de modo a, exaltando a harmonia do sistema jurídico, valorizar condigna e adequadamente os seus princípios fundamentais, buscando dar-lhes eficácia e fazer com que todos os comportamentos se curvem às suas exigências.” (ATALIBA, Geraldo. República e constituição. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 43).

Por isso, por vinculação indireta com o fato gerador, deve-se entender uma ligação entre a pessoa e o fato tributário especialmente qualificada pela circunstância de permitir que o primeiro faça com que o tributo seja pago com a riqueza externada pelo acontecimento condizente com a materialidade da regra matriz. Vale dizer, a expressão “vinculação (indireta) com o fato gerador”, quando se trata de fato antecedente lícito, apenas pode significar aquela exigência decorrente do princípio da capacidade contributiva bastas vezes mencionada: a de que o responsável tributário somente pode ser legislativamente escolhido dentre as pessoas que ocupem posição jurídica que lhes permita solver o débito com a riqueza manifestada pelo fato-signo presuntivo. É uma vinculação outra com aquela riqueza que não a manifestada pelo contribuinte, de tal modo que, mesmo sem ser titular dela, possa usá-la para pagar o tributo devido. É somente nesse sentido que parece correto falar em vínculo direto (contribuinte) e vínculo indireto (responsável).

Essa posição tem amparo na doutrina de Luciano Amaro<sup>68</sup>:

“Já o art. 128 diz que a lei pode eleger terceiro como responsável, se ele estiver vinculado com o fato gerador. Por aí já se vê que não se pode responsabilizar qualquer terceiro, ainda que por norma legal expressa.

Porém, mais do que isso, deve-se dizer também que não é qualquer tipo de vínculo com o fato gerador que pode ensejar a responsabilidade de terceiro. Para isso ser possível, é necessário que a natureza do vínculo permita a esse terceiro, elegível como responsável, fazer com que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso.”

Portanto, o art. 128 do CTN, interpretado harmonicamente com a Constituição, exige que o terceiro qualificável como responsável tributário tenha um determinado tipo de vinculação com o fato gerador que lhe permita que o recolhimento do tributo seja feito com a riqueza manifestada pelo fato tributário e não às custas de seu próprio patrimônio.

## **2.5. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DECORRENTE DE FATO ILÍCITO**

### **2.5.1. Definições preliminares essenciais: as espécies de sanção**

Nos tópicos anteriores, foram examinados os fundamentos e os limites para criação e aplicação de regra de responsabilidade tributária cujo antecedente normativo seja formado por

---

<sup>68</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário brasileiro. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006, p.312.

fato lícito. Neste, serão analisadas essas mesmas questões no campo da responsabilidade tributária relacionada a fato ilícito, isto é, na seara da sujeição passiva como sanção por fato ilícito.

O termo sanção, na plataforma da Ciência do Direito, é empregado para aludir a mais de um sentido, de tal forma que se faz necessário indicar a acepção adotada neste trabalho, permitindo que o discurso flua da maneira mais clara possível. Ao lado dessa definição e até mesmo como uma decorrência dela, serão examinadas expressões associadas à ideia de sanção, estritamente naquilo que interessa ao desenvolvimento do específico tema sob exame: estudar o fundamento e o limite da responsabilidade tributária decorrente de fato ilícito.

Como se sabe, as regras voltadas a disciplinar o comportamento humano, quaisquer que sejam, estruturam-se, no plano geral e abstrato, mediante o estabelecimento de uma proposição antecedente, descritora de situação de possível ocorrência, e de uma proposição consequente, na qual estarão prescritas as notas da consequência que deve decorrer da satisfação dos critérios estabelecidos naquele suposto normativo. Assim se dá com as normas jurídicas, morais, religiosas etc. Essa é uma característica sintática das normas prescritivas de conduta.

Respeitada a premissa positivista assentada no início deste trabalho, é coerente afirmar que as normas jurídicas se diferenciam das demais normas prescritivas de condutas (morais, religiosas etc.) pela consequência decorrente do descumprimento do dever por ela estatuído. É que, uma vez insatisfeita a pretensão da relação jurídica da norma primária, o lesado (sujeito ativo daquela relação) tem o direito de exigir que o Estado-juiz obtenha do infrator (sujeito passivo daquela relação) o adimplemento do dever referido. É justamente essa característica - qual seja, a tutela do Estado-juiz - que distingue a espécie “norma jurídica” do gênero “norma prescritiva de conduta”, no âmbito do modelo de referência adotado.

Inspirado na doutrina de Kelsen, Lourival Vilanova<sup>69</sup> descreve a norma jurídica completa como uma estrutura sintática formada por duas partes. Na primeira, chamada de norma primária, vê-se, no antecedente, a descrição de fato de possível ocorrência e, no consequente, uma relação jurídica entre pelo menos dois sujeitos em posições antagônicas; na segunda, isto é, na norma secundária, tem-se, no antecedente, o descumprimento de um dever jurídico estabelecido no consequente de uma norma primária e, no consequente, uma relação jurídica especialmente qualificada por conter, no polo ativo, o sujeito lesado e, no passivo, o

---

<sup>69</sup> VILANOVA, Lourival. Causalidade e relação no direito. São Paulo: Saraiva, 1989, p. 188.

Estado-juiz, de quem se exigirá a adoção de medidas para a satisfação da pretensão insatisfeita.

Nesse sentido:

“(…) na primeira (norma primária), realizada a hipótese fática, sobrevém a relação jurídica com sujeitos em posição ativa e passiva, com pretensões e deveres; na segunda (norma secundária) o pressuposto é o não-cumprimento, que funciona como fato fundamente de outra pretensão, a de exigir coativamente perante o órgão estatal a efetivação do dever constituído na norma primária”<sup>70</sup>

A norma secundária, com efeito, pode ser compreendida como a sanção decorrente do descumprimento do dever jurídico estatuído no conseqüente de uma norma primária. Esse é um dos empregos que Paulo de Barros Carvalho<sup>71</sup> confere à expressão “sanção”. De acordo com o autor, essa sanção, chamada de sanção em sentido estrito, significa a “norma jurídica em que o Estado-Juiz intervém como sujeito passivo da relação deôntica, sendo sujeito ativo a pessoa que postula a aplicação coativa da prestação descumprida”. Ou, mais especificamente, como “[a] providência que o Estado-jurisdição aplica coativamente, a pedido do titular do direito violado, tendo em vista a conduta do sujeito infrator”.

Mas o vocábulo sanção, ainda que dentro do mesmo modelo de referência, também admite outros sentidos.

O descumprimento de um dever estabelecido no conseqüente de uma norma primária dispositiva é pressuposto suficiente para a incidência da norma secundária ou sanção em sentido estrito. Ocorre que o sistema jurídico também pode estabelecer que o referido ilícito (descumprimento do dever prescrito na norma primária) sirva de antecedente normativo para uma outra norma primária, assim entendida como aquela que não contém o Estado-juiz no polo passivo da relação jurídica. Considere-se, por exemplo, que determinada pessoa deixou de pagar tributo no prazo especificado na legislação. Nesse caso, o credor tributário poderá exigir o adimplemento da obrigação por meio do Poder Judiciário (sanção em sentido estrito ou norma secundária) e, havendo previsão legal, aplicar uma multa, criando uma nova relação jurídica com o devedor.

Assim, percebe-se que ambas as normas acima referidas – a secundária e a referente à multa – têm por pressuposto o mesmo ilícito e apresentam o mesmo sujeito ativo na relação

---

<sup>70</sup> VILANOVA, Lourival *apud* CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2014, p.311.

<sup>71</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: linguagem e método. 6ª edição. São Paulo: Noeses, 2015, p. 866/867.

jurídica (o titular do direito lesado), de tal sorte que a diferença sintática entre elas está situada unicamente na sujeição passiva (e na prestação devida pelo sujeito passivo). Na norma secundária, essa posição é sempre ocupada pelo Estado-juiz; na norma referente à multa, aquele tópico é ocupado por outra pessoa, normalmente pelo infrator do dever estatuído naquela primeira norma primária. Tendo por base justamente esse traço distintivo, Paulo de Barros Carvalho alude à essa segunda espécie de sanção com a expressão “sanção em sentido amplo”.

A sanção em sentido amplo, que também pode ser denominada de norma primária sancionadora, revela, portanto, duas características essenciais: (i) contém a descrição um fato ilícito no seu antecedente (descumprimento de um dever previsto no consequente de outra norma jurídica); (ii) não aponta para o Estado-juiz como sujeito passivo da relação jurídica. Apresentando essas duas características, será necessariamente uma norma primária sancionadora.

Em síntese do que foi dito até este ponto, é possível fixar as seguintes definições: (i) sanção em sentido estrito ou norma jurídica secundária: é a norma jurídica cujo antecedente descreve fato ilícito e que apresenta uma relação jurídica integrada pelo Estado-juiz no polo passivo; (ii) sanção em sentido amplo ou norma primária sancionadora: é a norma jurídica cujo antecedente descreve fato ilícito e que não aponta para o Estado-juiz no polo passivo da relação jurídica; (iii) norma primária dispositiva: é a norma jurídica cujo antecedente descreve fato lícito.

Logo se vê, portanto, que as regras que estabelecem responsabilidade tributária por fato ilícito integram a classe “norma primária sancionadora”, na medida em que o suposto dessas normas não contém descrição de conduta lícita; e a relação jurídica que se estabelece é entre o sujeito lesado (credor tributário) e o infrator, não se verificando a presença do Estado-juiz nesse particular. Tome-se como exemplo a regra de responsabilidade tributária prevista no art. 135, III, do CTN<sup>72</sup>: observa-se a descrição de um fato ilícito no antecedente (“atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”) e, no consequente, uma relação jurídica que obriga o infrator (“diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas

---

<sup>72</sup> Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

de direito privado”) a pagar ao credor tributário os “créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes” daqueles atos infracionais.

Com efeito, uma vez que a responsabilidade tributária como sanção insere-se na classe das normas primárias sancionadoras, é necessário investigar, ainda que sem maiores pretensões verticais, os princípios gerais que disciplinam esse campo do direito e, também, as especificidades que qualificam esse especial grupo de normas sob estudo (as de responsabilidade sancionatória). Isso será necessário para que se possam identificar as características dos fatos ilícitos diante dos quais pode ser estabelecida essa espécie de sujeição passiva.

Antes de prosseguir nesse caminho, no entanto, é necessário fixar mais algumas noções essenciais. As normas primárias sancionadoras – gênero no qual se enquadram as normas de responsabilidade sancionadoras - também podem se sujeitar a outros recortes.

Carlos da Rocha Guimarães, tendo por base as doutrinas de Holmes e Garcia Máynes, apresenta uma classificação das sanções com base em critério que não coincide com os adotados neste trabalho. Desse modo, é evidente que a referida classificação e, bem assim, os critérios ali empregados não podem ser somados aos que já foram utilizados nesta dissertação, sob pena de infringir-se uma das fundamentais regras que devem presidir qualquer procedimento classificatório: a necessidade de que a divisão dos elementos seja fundada em um mesmo critério<sup>73</sup>. Essa premissa, no entanto, não desautoriza o uso daquela classificação como inspiração para que, respeitado o critério já eleito, sejam feitas, em uma das subclasses por ele criada, mais algumas divisões, sobretudo quando esses novos conjuntos podem submeter-se a regimes jurídicos não necessariamente coincidentes.

A lição mencionada tem o seguinte teor:

“Tal divisão, baseada ou não na coincidência da sanção com o direito lesado, tal como em Holmes, é apresentada por Gárcia Máynez da seguinte maneira:

1º) Sanções – cumprimento forçado – Seu fim consiste em obter coativamente a observância da norma infringida.

2º) Indenização – Tem como objetivo obter do sancionado uma prestação economicamente equivalente ao dever jurídico.

---

<sup>73</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário: Linguagem e Métodos. 5ª edição, São Paulo: Noeses, 2013, p. 120.

3º) Castigo – Sua finalidade é punitiva. Não tem em vista o cumprimento do dever jurídico nem a obtenção de prestações equivalentes.”

Mesmo sem ignorar as particularidades dessa classificação e com obséquio à complexidade que caracteriza esse tipo de trabalho, podemos dizer que a primeira espécie mencionada guarda alguma aproximação com sanção em sentido estrito ou norma secundária, tal como aqui apresentadas, eis que o traço essencial de ambas as classificações, nesse particular, tem a ver com o papel do Estado-juiz, de quem se pode exigir a obtenção coercitiva da conduta devida (“exigir coativamente” a prestação insatisfeita).

Por outro lado, as menções a “castigo” e “indenizações” servem de ponto de partida para notar-se que, tendo em vista o conteúdo da respectiva prestação, as normas primárias sancionadoras podem ser objeto de mais uma divisão. A relação jurídica estabelecida entre o infrator e o lesado pode apresentar uma prestação (i) de conteúdo jurídico equivalente ao dano causado em virtude da não observância da pretensão estabelecida na norma primária dispositiva, caracterizando-se como uma indenização; ou (ii) de conteúdo não equivalente, substanciando uma penalidade propriamente dita. Essas duas espécies de sanção em sentido amplo ou normas primárias punitivas são comuns na prática contratual. A transgressão de determinada obrigação constante do pacto formalizado entre as partes pode sujeitar o infrator, conforme previsão específica, aos deveres de indenizar o lesado, reparando o prejuízo ocasionado, e, ainda, de pagar uma multa, com caráter propriamente punitivo.

Com base nessas considerações, estão firmadas as balizas para a fixação de mais duas definições: (i) sanção em sentido amplo indenizatória ou norma primária sancionadora indenizatória: é a norma jurídica que contém um ilícito no seu antecedente e, no seu conseqüente, uma relação jurídica não integrada pelo Estado-juiz e cuja prestação tem valor equivalente ao dano decorrente da prestação insatisfeita estabelecida na norma primária dispositiva; (ii) sanção em sentido amplo punitiva ou norma primária sancionadora punitiva: é a norma jurídica que contém um ilícito no seu antecedente e, no seu conseqüente, uma relação jurídica não integrada pelo Estado-juiz e cuja prestação tem valor não equivalente ao do dano causado pela inobservância da prestação da norma primária dispositiva.

Feitos esses breves esclarecimentos, convém prosseguir com o tema específico sob exame.

### **2.5.2. As balizas constitucionais para a imposição de sanções em sentido amplo (normas primárias sancionadoras): o princípio da proporcionalidade**

O estabelecimento de normas primárias sancionadoras deve observar as diretrizes traçadas na Constituição, de tal modo que a competência legislativa, nesse campo, encontra-se formal e materialmente limitada. A primeira e mais evidente dessas limitações condiz com o princípio da legalidade (reserva legal), segundo o qual a introdução, no ordenamento, de normas gerais e abstratas primárias sancionadoras exige o emprego do veículo introdutor adequado: a lei em sentido formal.

O legislador, no entanto, não está adstrito apenas à exigência decorrente do princípio da legalidade. O conteúdo dos enunciados (enunciados-enunciados<sup>74</sup>) introduzidos no sistema jurídico não pode extravasar o campo de discricionariedade legislativa reservado pela Constituição. Há, por assim dizer, limitações materiais, de conteúdo, na criação das sanções em sentido amplo. Nesse contexto, Maria Ângela Lopes Paulino<sup>75</sup> destaca a especial relevância, no campo das sanções tributárias, dos princípios constitucionais da segurança jurídica, tipicidade, irretroatividade, igualdade, justiça, devido processo legal, ampla defesa, contraditório e proporcionalidade.

Para o específico desiderato deste trabalho, o princípio da proporcionalidade merece especial atenção, muito embora, por certo, todas as balizas constitucionais referidas sejam de observância compulsória por parte do legislador, afigurando-se irregular o ato normativo criado à margem da moldura imposta pela conjunção de todos eles. Essa especial atenção justifica-se porque o princípio da proporcionalidade exerce, no campo das sanções tributárias, função assemelhada a que o princípio da capacidade contributiva desempenha no âmbito da exigência de tributos, delimitando, sem prejuízo dos demais princípios, o campo reservado à atividade do legislador.

Quando se trata da edição de normas primárias dispositivas no campo do direito tributário, mais especificamente de regra matriz de incidência, é fácil perceber a vinculação do legislador a diversos princípios constitucionais, dentre os quais, o da capacidade contributiva.

---

<sup>75</sup>PAULINO, Maria Ângela Lopes. As sanções no Direito Tributário, São Paulo: Dissertação de Mestrado, PUC/SP, 2012, p. 95 e ss.

De fato, a criação da regra matriz de incidência tributária, desde o desenho do critério material até a arquitetura dos critérios pessoal e quantitativo, é fortemente influenciada pelo referido princípio. O legislador, ao editar a norma-padrão de incidência, deve atuar no campo reservado pela Constituição, laborando dentro do perímetro do fato-signo presuntivo de riqueza, e, além disso, deve graduar a carga tributária em patamar compatível com esse suposto, atribuindo a responsabilidade pelo pagamento a sujeito que disponha de meios, revelados pelo fato tributário, para arcar com o tributo. O princípio da capacidade contributiva faz-se sentir de maneira decisiva nesse quadrante.

Quando se cuida de norma primária tributária sancionadora, esse influxo não ocorre ou, pelo menos, não sucede da mesma maneira. O antecedente dessa norma é um ilícito, e não fato (necessariamente) revelador de riqueza, de tal modo que a consequência a ele relacionada deve estar em harmonia com o grau de reprovação atribuído, dentro dos padrões condizentes com o ordenamento jurídico, à infração respectiva. Dado que esse tipo de norma jurídica tem por pressuposto necessário um ilícito, a consequência associada a essa infração deve guardar correspondência com a gravidade decorrente da conduta juridicamente indesejada, e não (imediate e necessariamente) com a presumida capacidade econômica do infrator. Maria Ângela Lopes Paulino<sup>76</sup> argumenta em semelhante linha:

“Esclarecidos o conteúdo do princípio da capacidade contributiva e o campo de sua aplicação, já podemos afirmar que o mesmo não concerne ao âmbito das penalidades. Isso porque a relação tributária não se confunde com a relação sancionatória. Na primeira, o valor da prestação (quantum do tributo) há de ser calculado na dimensão do fato lícito, à luz da capacidade contributiva. Na segunda, o valor da prestação (a multa pecuniária) deve ser calculado na proporção do fato ilícito, segundo a gravidade da infração. A base de cálculo deve sempre mensurar o fato descrito no suposto normativo: o fato lícito na norma de incidência e o fato ilícito na norma sancionadora”.

Helenilson Cunha Pontes<sup>77</sup> apresenta uma visão interessante sobre a relação entre o princípio da capacidade contributiva e as sanções tributárias. De acordo com o autor, esse princípio está na base de todo o direito tributário, influenciando não só as normas-padrão de incidência, mas também todas as demais regras que, de algum modo, incentivam o recolhimento correto dos tributos. Assim, ainda que indiretamente, as sanções tributárias seriam, em última instância, justificadas pelo princípio da capacidade contributiva, na medida em que são

---

<sup>76</sup> PAULINO, Maria Ângela Lopes. *As Sanções no Direito Tributário: Princípio e Espécie*. São Paulo: Dissertação de Mestrado, PUC/SP, 2012, p. 131.

<sup>77</sup> PONTES, Helenilson Cunha. *O Princípio da proporcionalidade e o direito tributário*. In: *O princípio da proporcionalidade e as sanções tributárias*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 135.

empregadas (também) como meio de fomentar o cumprimento dos deveres previstos nas regras matrizes de incidência tributária. Convém observar:

“As sanções tributárias quase sempre objetivam realizar o interesse público consistente na arrecadação de receitas indispensáveis ao custeio dos serviços e investimentos públicos. Neste sentido, as sanções tributárias constituem nada mais do que instrumento na busca da concretização do princípio da capacidade contributiva, consubstanciado no comando normativo segundo o qual todos devem concorrer para o custeio dos gastos públicos na medida de suas respectivas possibilidades, medida esta que é dada pela lei tributária.”

Na medida em que as sanções tributárias (normas primárias sancionadoras) têm por objetivo incentivar o cumprimento das prestações previstas nas regras matrizes de incidência, é irretocável a afirmação de que, no final das contas, milita em favor do princípio da capacidade contributiva. No plano mais geral, visto o ordenamento desde um ponto de vista panorâmico, esse é um raciocínio que faz todo o sentido.

No entanto, quando analisada a composição de cada norma sancionadora, na intimidade da relação hipótese e tese, a posição de Maria Ângela Lopes Paulino afigura-se mais sustentável. A uma, porque o antecedente da norma sancionadora não é fato-signo presuntivo de riqueza (é um ilícito), o que evidentemente limita o influxo do princípio da capacidade contributiva na atividade legislativa relativa à prescrição da proposição-hipótese; a duas, porque a prestação disciplinada no consequente dessa mesma norma não é – e não poderia mesmo ser em muitos casos – dimensionada com base na riqueza manifestada pelo fato jurídico, mas graduada de acordo com o nível de reprovação que se atribui à infração ou com base no tamanho do dano causado pela conduta ilícita, de tal sorte que, também na proposição-tese, o princípio da capacidade contributiva não se faz sentir de maneira imediata.

Feito esse corte, fica claro que criação e aplicação de normas primárias tributárias sancionadoras são atividades fortemente influenciadas pelo princípio da proporcionalidade. Essa noção, inclusive, é referendada por Helenilson Cunha Pontes<sup>78</sup>:

“As sanções tributárias de que se vale o legislador para buscar o atingimento de uma finalidade desejada pelo ordenamento jurídico. A análise da constitucionalidade de uma sanção deve sempre ser realizada considerando o objetivo visado com sua criação legislativa. De forma geral, como lembra Régis Fernandes de Oliveira, ‘a sanção de guardar proporção com o objetivo de sua imposição’. O princípio da proporcionalidade constitui instrumento normativo-constitucional através do qual pode-se concretizar o controle dos

---

<sup>78</sup> PONTES, Helenilson Cunha. O Princípio da proporcionalidade e o direito tributário. In: O princípio da proporcionalidade e as sanções tributárias. São Paulo: Dialética, 2000, p. 135.

excessos do legislador e das autoridades estatais em geral na definição abstrata e concreta das sanções.”

Destarte, é possível fixar essa premissa fundamental: as normas primárias sancionadoras, gênero no qual se colocam as regras de responsabilidade com antecedente descritor de fato ilícito, devem especial deferência ao princípio da proporcionalidade.

A feição desse princípio e as consequências práticas de sua aplicação são temas examinados por vasta doutrina. No caso, no entanto, não cabe promover um estudo mais vertical do assunto, eis que tal aprofundamento não se revela imprescindível para o estabelecimento de noções essenciais para este trabalho. Relativamente ao princípio da proporcionalidade, quer-se destacar, especialmente, um elemento sintático decisivo: na norma primária sancionadora, a intensidade do consequente é limitada pela gravidade do antecedente (proporcionalidade em sentido estrito). Maria Ângela Lopes Paulino<sup>79</sup> deixa clara essa posição quando sustenta que “na imposição de sanções, a penalidade não pode ser excessiva, relativamente ao ilícito praticado contra o Erário e ao benefício obtido pelo contribuinte com a conduta infringente”.

Vale dizer, entre o fato ilícito (antecedente) e a consequência atribuída ao infrator (relação jurídica implicada) deve existir um equilíbrio, de tal forma que a “sanção” imposta ao infrator seja graduada de forma a manter uma relação de pertinência com a conduta indesejada. Esse é um limite intransponível para o legislador e que, naturalmente, deve ser observado na criação das regras de responsabilidade decorrentes de fato ilícito.

### **2.5.3. O tipo de ilícito exigido para responsabilização tributária**

Firmada a especial submissão do legislador, na esfera examinada, ao princípio da proporcionalidade, não seria sequer necessário advertir que nem todo fato ilícito pode ser tomado na construção da regra de responsabilidade tributária. É necessário que o ilícito eleito como antecedente normativo seja compatível, sob o ponto de vista da proporcionalidade, com a consequência a ele atribuída.

---

<sup>79</sup> PAULINO, Maria Ângela Lopes. As sanções no Direito Tributário, São Paulo: Dissertação de Mestrado, PUC/SP, 2012,p.143.

Sob essa perspectiva, é interessante observar que o Superior Tribunal de Justiça<sup>80</sup> ministra orientação segundo a qual “a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN”. Essa manifestação jurisprudencial, com efeito, confirma a ideia geral de que a intensidade da sanção é limitada pela gravidade do ilícito e, especificamente, estabelece que a atribuição de responsabilidade tributária é consequência que não se mostra adequada a determinada classe de fatos ilícitos, qual seja, a formada pelos fatos consistentes na mera ausência de pagamento de tributo.

Naquele julgado, ficou bem consignado que não é qualquer “infração à lei” que autoriza a atribuição de responsabilidade ao infrator, o que suscita a indagação: quais são os ilícitos que podem ser tomados como antecedente de uma regra de responsabilidade tributária, já que nem toda infração, mesmo à lei, revela-se suficiente para compor essa estrutura normativa?

A resposta a essa questão, segundo parece, pressupõe retomar a classificação das normas primárias sancionadoras em indenizatórias e punitivas. Ambas pressupõem um ilícito (antecedente) e prescrevem uma relação jurídica de direito material, isto é, não integrada pelo Estado-juiz no seu polo passivo. A diferença entre elas reside na circunstância de que a primeira, a indenizatória, estabelece uma prestação de valor equivalente ao do dano causado pela não observância do dever jurídico da norma primária dispositiva, enquanto que a segunda, a punitiva, não apresenta prestação com essa equivalência.

---

<sup>80</sup> TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. TRIBUTO DECLARADO PELO CONTRIBUINTE. CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO. PROCEDIMENTO ADMINISTRATIVO. DISPENSA. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO. TRIBUTO NÃO PAGO PELA SOCIEDADE.

1. A jurisprudência desta Corte, reafirmada pela Seção inclusive em julgamento pelo regime do art. 543-C do CPC, é no sentido de que “a apresentação de Declaração de Débitos e Créditos Tributários Federais – DCTF, de Guia de Informação e Apuração do ICMS – GIA, ou de outra declaração dessa natureza, prevista em lei, é modo de constituição do crédito tributário, dispensando, para isso, qualquer outra providência por parte do Fisco” (REsp 962.379, 1ª Seção, DJ de 28.10.08).

2. É igualmente pacífica a jurisprudência do STJ no sentido de que a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa (EREsp 374.139/RS, 1ª Seção, DJ de 28.02.2005).

3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nessa parte, parcialmente provido. Acórdão sujeito ao regime do art. 543-C do CPC e da Resolução STJ 08/08.

(REsp 1101728/SP, Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 11/03/2009, DJe 23/03/2009)

Ainda que partindo de referencial não inteiramente coincidente, Daniel Monteiro Peixoto<sup>81</sup> argumenta que as regras de responsabilidade previstas nos artigos 129 a 135 do CTN são normas primárias sancionadoras de natureza ressarcitória e não punitiva. O autor, convém ressaltar, chama de norma tributária sancionadora-ressarcitória (não punitiva) aquela que contém, no consequente, uma prestação voltada a reparar dano causado, seja por conduta lícita, seja por ilícita. Por isso, essa classe de normas não coincide com a delimitada pela expressão norma primária indenizatória firmada neste trabalho, na medida em que, nesse último caso, o antecedente é sempre um ilícito. Sem embargo, o importante é observar a lição do autor no sentido de que o dever jurídico relativo às normas construídas com base nos dispositivos citados está ligado à ideia de reparação, de indenização. Confira-se:

“Pretendemos, com essas considerações, demonstrar que o dever do responsável estabelecido pelos arts. 129 a 135 do CTN, ainda que situado em relação jurídica de índole sancionadora, assume o caráter de ressarcimento, não de punição. É a chamada responsabilidade tributária sancionadora-ressarcitória (não punitiva)”.

Para este trabalho, reitere-se, as regras de responsabilidade previstas nos artigos 129 a 133 não se qualificam como normas primárias sancionadoras, haja vista que, em todos esses casos, o antecedente normativo não contém a descrição de fato ilícito. Ocorre que, sem embargo dessa diferença entre a posição ora adotada e aquela proposta por Daniel Monteiro Peixoto, o que se quer realçar é um ponto de consenso: as normas veiculadas nos artigos 134 e 135 do CTN apontam para um ilícito na hipótese e para uma prestação, no consequente, consistente na reparação de dano decorrente justamente daquele ilícito.

Nesses dispositivos (art. 134 e 135 do CTN), o legislador relaciona a certos ilícitos não uma penalidade qualquer, como bem poderia ter optado por fazer, mas o dever específico do infrator de arcar com o prejuízo deles decorrente. A estrutura dessas normas deixa transparecer que a consequência atribuída ao fato ilícito revela cunho reparatório, eis que o dever do infrator corresponde justamente à prestação da obrigação para cuja insatisfação contribuiu. A opção legislativa foi por estabelecer uma sanção-indenização (norma primária sancionadora indenizatória).

A sanção “ser devedor de crédito tributário *nascido por ato de terceiro*” somente se justifica diante de conduta, naturalmente ilícita, que impeça ou dificulte a exigência desse

---

<sup>81</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 177.

mesmo valor daquele que protagonizou o fato jurídico tributário em sentido estrito (fato gerador) - ou de quem se apresente em condição de pagar o tributo manifestada pelo fato tributário. Esse *terceiro* é chamado a pagar o tributo especificamente porque, mediante ato ilícito, causou um dano ao credor tributário, dificultando ou mesmo impedindo a exigência do crédito da pessoa que dispõe da riqueza relacionado ao fato tributário.

É o que se dá, por exemplo, com a responsabilidade tributária do pai pelos tributos devidos por seus filhos menores (art. 134, I, do CTN). Uma vez que o primeiro não tenha exercido corretamente seu dever de supervisão das condutas praticadas pelo segundo, deixando de fazer com que o tributo fosse por ele pago, deverá reparar o prejuízo causado ao fisco, arcando com o débito em aberto. Não se vê, na espécie, uma punição propriamente dita, no sentido empregado neste trabalho, mas uma indenização, voltada, como tal, a reparar um dano.

Essas considerações permitem afirmar que as regras de responsabilidade tributária decorrentes de fato ilícito se enquadram na classe das normas primárias sancionadoras indenizatórias. Como decorrência dessa premissa e por força do princípio da proporcionalidade, que exige harmonia entre antecedente e consequente na norma sancionadora, é de se concluir que essas regras de responsabilidade tributária devem apresentar, no descritor, hipótese que aluda a infração que impeça ou dificulte a concretização do direito subjetivo do credor tributário à prestação prevista na norma primária dispositiva.

Em outras palavras: a sanção indenização “ser devedor de tributo surgido por ato de terceiro” somente é consequência compatível com uma especial classe de fatos ilícitos, qual seja, aquela formada por condutas ilícitas que interfiram, por ação ou omissão, no direito subjetivo do credor de receber o tributo de quem praticou o fato tributário. Nessa mesma linha, eis a posição de Andréa Medrado Darzé<sup>82</sup>:

“No que se refere à responsabilidade tributária, o que se nota é que não é qualquer ilícito que poderá ensejar a atribuição de sanção dessa natureza; deve ser fato que represente obstáculo à positividade da regra-matriz de incidência, nos termos inicialmente fixados. Descumprido dever que, direta ou indiretamente, dificulte ou impeça a arrecadação de tributos, irrompe uma relação jurídica de caráter sancionatório, consubstanciada na própria imputação da obrigação”.

---

<sup>82</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Dissertação de Mestrado, PUC/SP, 2009, p.99.

Essas conclusões, decorrentes do princípio da proporcionalidade (devido processo legal material, art. 5º, LIV, da CF/88), são confirmadas, no plano da legislação ordinária, pelo art. 927 do Código Civil, de seguinte redação:

“Art. 927. Aquele que, por ato ilícito (arts. 186 e 187), causar dano a outrem, fica obrigado a repará-lo.

Parágrafo único. Haverá obrigação de reparar o dano, independentemente de culpa, nos casos especificados em lei, ou quando a atividade normalmente desenvolvida pelo autor do dano implicar, por sua natureza, risco para os direitos de outrem.”

Esse dispositivo, malgrado esteja inserido em diploma voltado a disciplinar relações de “direito privado”, é amplamente reconhecido pela doutrina como um enunciado ao qual é possível atribuir caráter mais geral, eis que, feitas devidas adaptações, pode-se, a partir dele, construir os requisitos centrais para a criação e aplicação de qualquer norma primária sancionadora indenizatória.

No que toca diretamente ao ponto, a interpretação desse dispositivo deixa claro que a regra “geral” de sanção indenizatória exige, para a correlata aplicação, três elementos: (i) dano; (ii) conduta<sup>83</sup> omissiva ou comissiva; (iii) nexo de causalidade entre esses dois primeiros elementos.

Esses requisitos aplicam-se indistintamente a essa regra dita “geral” de indenização e às demais regras específicas que integram o sistema de direito positivo, tais como as ora examinadas, isto é, às normas primárias sancionadoras indenizatórias de responsabilidade tributária. Nesse campo específico, pode-se dizer que a responsabilidade tributária como sanção por ato ilícito exige: (i) a adoção de alguma conduta, por ação ou omissão, contrária a dever juridicamente estabelecido; (ii) a ocorrência de dano, consubstanciado, nesse particular, na ausência de pagamento de um tributo; (iii) nexo de causalidade entre a infração e o dano. É isso que se vê, ilustrativamente, no art. 134, VI, do CTN: (i) a infração do dever do tabelião de exigir, para a prática de certos atos, a quitação de determinado tributo; (ii) a ausência de pagamento do tributo como (iii) uma decorrência justamente daquele ato.

Com efeito, a classe dos fatos ilícitos que podem integrar regra de responsabilidade tributária sancionadora é formada pelas infrações que interfiram negativamente na positivação

---

<sup>83</sup> Questões alusivas à qualificação dessa conduta, sobretudo no que se refere à subjetividade do autor – dolo, culpa etc. –, serão ignoradas, eis que não constitui discussão essencial para a premissa que se pretende firmar nesse tópico.

do direito do fisco ao recebimento do crédito tributário, de tal sorte que essas normas deverão gravitar unicamente em torno de acontecimentos dessa natureza.

## **2.6. O LIMITE FORMAL PARA A CRIAÇÃO DE REGRAS DE RESPONSABILIDADE FUNDADA EM ANTECEDENTE LÍCITO OU ILÍCITO**

A competência legislativa para a atribuição de responsabilidade tributária, além de encontrar-se materialmente limitada pelas balizas fixadas nos tópicos anteriores, também é moldada por restrição de ordem formal. O princípio da legalidade insculpido no art. 5º, II, da CF/88, faz-se sentir de maneira decisiva por toda a extensão do Direito Tributário e, ainda mais, nos núcleos semânticos reservados pela Constituição da República à lei complementar (art. 146, da CF/88<sup>84</sup>).

Essa espécie de veículo introdutor de norma jurídica – lei complementar – é requerida sempre que a conduta especificamente disciplinada refira-se ao tema “obrigação” tributária (art.146, III, “b”, CF/88), o que naturalmente contempla a “responsabilidade tributária”. Isso não quer dizer, certamente, que à legislação complementar cabe estabelecer todas as obrigações tributárias no plano geral e abstrato, instituindo cada uma das regras matrizes integrantes do

---

<sup>84</sup> Art. 146. Cabe à lei complementar:

I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios;

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas.

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003).

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que: (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003):

I - será opcional para o contribuinte; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

ordenamento jurídico. O papel reservado para esse instrumento introdutor de norma jurídica é o de fixar as “regras gerais” sobre a matéria, as quais, uma vez estabelecidas, deverão ser fielmente observadas pelo legislador ordinário ao criar cada norma jurídica padrão de incidência tributária.

A princípio, os campos reservados à legislação complementar e à ordinária em tema de obrigação tributária - e responsabilidade tributária – parecem bem definidos: o primeiro instrumento normativo é demandado para a criação de normas gerais, enquanto que o último deve desempenhar a função de veicular as regras especiais. Essa partilha, no entanto, sofre com a vaguidade do critério que segrega os dois campos mencionados, eis que, rigorosamente, é difícil estabelecer definição precisa do que efetivamente é uma norma geral de direito tributário.

Paulo de Barros Carvalho<sup>85</sup> propõe interpretação segundo a qual essas normas são “aquelas que dispõem sobre conflito de competência entre as entidades tributantes e também regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

Aplicada essa premissa geral – normas gerais em matéria tributária são as que regulam as limitações ao poder de tributar – ao tema sob estudo, logo se vê que, à lei complementar, caberá detalhar as restrições impostas pela Constituição ao legislador para a escolha do sujeito passivo da relação jurídico tributária. Essas limitações gravitam sobretudo em torno do princípio da capacidade contributiva (na regra de responsabilidade dispositiva) e do princípio da proporcionalidade (na regra de responsabilidade sancionadora), sem prejuízo, evidentemente, daqueloutros (igualdade, não confisco etc.) que atuam nesse quadrante.

Assim, a partir do art. 146, III, b, da CF/88, duas regras centrais podem ser construídas: (i) ao editar normas gerais sobre o tema da responsabilidade tributária, o legislador deverá sempre valer-se de lei complementar; (ii) o conteúdo dessa lei complementar deve corresponder ao detalhamento das limitações constitucionais ao poder de tributar, a significar, especificamente, que não poderá deixar de refletir a percussão decorrente dos princípios já referidos (capacidade contributiva, proporcionalidade, etc.).

Essa primeira regra é confirmada, no plano do direito positivo, pela jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, que tem interditado as tentativas do Estado de estabelecer novas hipóteses de responsabilidade tributária por meio de leis ordinárias. No Recurso Extraordinário

---

<sup>85</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito tributário. 26ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 214.

562.276, Rel. Min. Ellen Gracie, a Corte considerou inconstitucional o art. 13, da Lei 8.620/93, nos termos do qual “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”. Declarou, também, a inconstitucionalidade do parágrafo único daquele mesmo artigo, que estabelecia que “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”.

Um dos fundamentos empregados pelo Supremo Tribunal Federal para motivar a decisão consistiu justamente na imprestabilidade da lei ordinária para disciplinar o assunto, tal como se confere do seguinte trecho da ementa do acórdão<sup>86</sup>:

“(...) 6. 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, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF. (...)”

Relativamente à segunda regra destacada com base no art. 146, III, da CF/88, isto é, a que diz respeito aos limites de conteúdo da própria lei complementar, Roque Antonio Carrazza<sup>87</sup> chega a defender que as normas veiculadas por esse veículo introdutor, nessa seara, teriam caráter estritamente declaratório da disciplina constitucional sobre a matéria. Embora essa ideia não pareça inteiramente procedente, eis que, de modo geral, sempre existe alguma margem, ainda que reduzida, para a atividade criativa do legislador, ela serve para enfatizar o compromisso do legislador infraconstitucional com os ditames de ordem constitucionais.

Portanto, em síntese, pode-se sustentar que as normas gerais em matéria de responsabilidade, assim entendidas como aquelas que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar, devem ser introduzidas no ordenamento jurídico por intermédio de lei complementar e devem representar, no plano infraconstitucional, o detalhamento normativo das restrições à competência legislativa decorrente da própria Constituição, merecendo especial

---

<sup>86</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 RDDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442)

<sup>87</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 1122.

destaque, nesse particular, os influxos emanados dos princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

### 3. A DEFINIÇÃO DE “GRUPO ECONÔMICO”

#### 3.1. A NECESSIDADE DE DEFINIR GRUPO ECONÔMICO

Antes de qualquer outra consideração, é essencial esclarecer que o objetivo deste tópico é exclusivamente apresentar uma definição de grupo econômico para, a partir dela e das premissas firmadas nos tópicos anteriores, construir as conclusões acerca das ligações que se podem estabelecer, ou não, entre esse modo de organização empresarial e as regras de responsabilidade tributária.

Portanto, neste tópico, não se estará tratando diretamente de responsabilidade tributária ou de como a legislação tributária atribui, ou não, a entidades que integram esse tipo de arranjo empresarial a condição de sujeito passivo em virtude de condutas praticadas por um outro integrante de um mesmo grupo econômico. O que se pretende, nesta instância, é apenas apresentar, à luz da legislação, da doutrina e da jurisprudência, uma definição de grupo econômico para, delimitando o conteúdo semântico dessa expressão (para fim deste trabalho), prosseguir na construção do raciocínio proposto.

Feito esse breve esclarecimento, convém igualmente ressaltar que essa definição não é trivial e, por isso mesmo, revela-se essencial apresentar claramente a noção adotada neste estudo. Quando se observam sobretudo a legislação e a jurisprudência – e de certo modo a doutrina -, percebe-se que a expressão grupo econômico não é tratada de modo uniforme e, a depender da linha adotada, poderão surgir conclusões divergentes quanto à aplicação das regras de responsabilidade neste campo.

Na introdução desta dissertação, adiantou-se que a expressão grupo econômico carrega consigo duas características do modo de organizar a empresa potencialmente antagônicas, quais sejam: a individualidade das entidades empresárias envolvidas no arranjo (preservação de personalidade jurídica) e a unidade de comando. É importante, nesse contexto, examinar até que ponto cada uma dessas características molda o instituto, de tal modo que seja possível estabelecer o campo no qual serão aplicadas – ou não – as regras que disciplinam a sujeição passiva de *terceiros*. É essencial, por exemplo, saber se as entidades que formam grupos econômicos são efetivamente terceiros e, sendo o caso, até que ponto podem ter acesso às riquezas manifestadas nos fatos tributários realizados pelos demais integrantes de um mesmo agrupamento.

Essas respostas essenciais somente poderão ser apresentadas com precisão e coerência a partir de uma análise minuciosa da definição da expressão grupo econômico, razão pela qual se reservou todo um tópico desta dissertação para esse fim.

### 3.2. AS REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS

Costuma-se afirmar que definir é uma tarefa da doutrina, razão pela qual não seria adequado ao legislador editar enunciados normativos com o objetivo de esclarecer o significado que determinado termo deve assumir na plataforma do direito positivo. Essa concepção procede, mas apenas até determinado ponto.

É bem verdade que, adotado um ponto de vista constructivista, a interpretação de um texto jurídico pode conduzir o sujeito cognoscente a criar normas jurídicas com conteúdos impossíveis de serem estabelecidos antecipadamente. Nessa linha, é coerente afirmar que a definição dos termos empregados pelo legislador é uma tarefa que cabe ao intérprete, autêntico (autoridade que aplica o direito) ou não autêntico (doutrina). No entanto, isso não quer dizer que o legislador não possa, mediante a edição de enunciados normativos, estimular o intérprete a adotar certa aceção na interpretação de outro enunciado do direito positivo. Em igual sentido, discorre Tárek Moysés Moussallem<sup>88</sup>:

“Definir conceitos é atividade inerente aos utentes de qualquer linguagem que, em certos limites, corta abstratamente o mundo em pedaços. Nesta tarefa (de estabelecer contornos à realidade normativa) não só pode, mas muitas vezes, deve o legislador inserir novos conceitos ou redefinir antigos (ambos em sentido estipulativo/operativo) para imprimir as fronteiras à atividade do destinatário da mensagem do direito (intérprete/aplicador)”

Em se tratando da expressão “grupo econômico” (ou similares empregadas no texto do direito positivo), não é possível dizer que o legislador tenha estabelecido uma definição propriamente dita. Sem embargo, há alguns enunciados que podem ser tomados para a construção dos critérios necessários à tarefa de definir.

A Lei 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas) dedicou o capítulo XXI ao tema “grupos de sociedades”, merecendo destaque os seguintes dispositivos:

---

<sup>88</sup> MOUSSALLEM, Tárek Moysés. Sobre as definições. In. *Lógica, e Direito*. Coord. Paulo de Barros Carvalho. 1ª edição. São Paulo: Noeses, 2016, p. 265.

“Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns”.

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

Com efeito, o “grupo de sociedades” a que aludem os artigos 265 e 266, da Lei 6.404/76, apresenta as seguintes características: (i) é formado por sociedades controladora e controlada(s); (ii) exige a formalização por meio de convenção; (iii) conserva a personalidade e o patrimônio de cada uma das sociedades; (iv) prevê a combinação recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participação em atividades ou empreendimentos comuns.

Quanto às definições de sociedade controlada e controladora, dispõe a legislação em referência:

“Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

**§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009).**

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

§ 3º A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

A interpretação desses dispositivos, além de necessária para elucidar o sentido de expressões empregadas no artigo 265, mostra-se relevante porque aponta para a noção de que o “grupo de sociedades” não é a única forma relevante de relacionamento entre sociedades anônimas. Quando a legislação alude a sociedades controlada e controladora, parece conferir

destaque à circunstância de que mesmo sociedades não integrantes de “grupos de sociedades” podem tomar decisões que levem em consideração, além de seus próprios interesses, outros que digam respeito a um conjunto maior. A ideia de grupo, embora em formato diferente, também é presente nesse contexto.

Esse segundo tipo de relacionamento entre sociedades anônimas revela as seguintes características: (i) é integrado por sociedades controlada e controladora; (ii) não há formalização em convenção; (iii) são preservados a personalidade e o patrimônio de cada uma das sociedades.

A Exposição de Motivos da Lei 6.404/76, elaborada pelo Ministro da Fazenda, expõe as diferenças entre esses dois formatos de arranjo societário:

“O Projeto, depois de regular, até o Capítulo XIX, as companhias como unidades empresariais distintas, disciplina, nos Capítulos XX a XXII a nova realidade que são as sociedades coligadas e o grupo de sociedades. No seu processo de expansão, a grande empresa levou à criação de constelações de sociedades coligadas, controladoras e controladas, ou grupadas - o que reclama normas específicas que redefinam, no interior desses grupamentos, os direitos das minorias, as responsabilidades dos administradores e as garantias dos credores. Para isso - e em forma tentativa a ser corrigida pelas necessidades que a prática vier a evidenciar - o Projeto distingue duas espécies de relacionamento entre sociedades, quais sejam:

a) sociedades coligadas, controladoras e controladas, que mantêm entre si relações societárias segundo o regime legal de sociedades isoladas e não se organizam em conjunto reguladas neste Capítulo;

b) sociedades controladoras e controladas que, por convenção levada ao Registro de Comércio, passam a constituir grupos societários, com disciplina própria, prevista no Capítulo XXI.”

Por ora, não se formulará crítica mais aprofundada acerca dos dispositivos da Lei 6.404/76, na medida em que, neste tópico, o objetivo é simplesmente o de estabelecer uma visão panorâmica acerca dos enunciados legislativos que mantêm relação mais íntima com o tema “grupo econômico”.

A ideia de grupo formado por entidades empresariais distintas também é presente na legislação relativa ao direito do trabalho. O art. 2º, parágrafo 2º, da CLT, com redação anterior à Lei 13.467/2017, assim dispõe sobre o tema:

“Art. 2º (...)

(...)

§ 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”.

Destarte, para fins de responsabilidade por pretensões de ordem laboral, considera-se “grupo” aquele que apresentar as seguintes características: (i) reunir “empresa(s)” sob direção, controle ou administração de outra; (ii) preservar a personalidade jurídica de cada uma das “empresas” envolvidas no relacionamento grupal; (iii) estabelecer-se uma relação de “subordinação” entre a empresa dirigente e as demais.

A nova redação do enunciado, dada pela Lei 13.467/2017, manteve a ideia central adotada na versão anterior do dispositivo:

“Art. 2º (...)

(...)

§ 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”*

Ainda no campo da legislação trabalhista, também merece destaque o art. 3º, parágrafo 2º, da Lei 5.889/73:

Art. 3º. (...)

(...)

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

Com efeito, na esfera das relações de trabalho rural, formatou-se, para fins de responsabilidade do empregador, a noção de “grupo econômico ou financeiro” semelhante àquela estabelecida no art. 2º, parágrafo 2º, da CLT. Convém anotar, no entanto, que o art. 3º, parágrafo 2º, da Lei 5.889/73, não menciona a problemática – e provavelmente inconsistente no campo do direito tributário – ideia de “subordinação” entre as entidades empresariais como elemento integrante do conceito de grupo empresarial. Basta: (i) a existência de “empresa(s)”

sujeita(s) à direção, ao controle ou à administração de outra; (ii) e que todas elas mantenham personalidade jurídica individualizada.

De outro lado, aspecto relevante e comum aos dois enunciados *supra* examinados condiz com a desnecessidade de formalização do grupo econômico por meio de instrumento solene produzido pelos entes envolvidos. Nesse particular, esses dois modelos estruturados para fins trabalhistas diferenciam-se daquele formatado nos artigos 265 e 266 da Lei 6.404/76 e guardam alguma aproximação com o formato decorrente do art. 243 da Lei das S.A. (nesse exclusivo particular, reitere-se).

A Lei 8.078/90, conhecida como Código de Defesa do Consumidor, também faz uma breve menção à figura do grupo societário, nos seguintes termos:

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

§ 1º (Vetado).

**§ 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.**

§ 3º As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

**§ 4º As sociedades coligadas só responderão por culpa.**

§ 5º Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores”.

Deixando de lado alguma crítica que se poderia fazer ao emprego pouco cuidadoso das expressões “desconsideração da personalidade jurídica” e “responsabilidade”, o importante é observar que o CDC faz alusão a três tipos de relacionamento “grupal” entre sociedades: (i) “grupos societários” propriamente ditos (parágrafo 2º, primeira parte, do art. 28); (ii) o conjunto de sociedades formado por controlada(s) e controladora sem formalização de “grupo societário” (parágrafo 2º, primeira parte, do art. 28); e (iii) o conjunto de sociedades coligadas.

É possível traçar algum paralelo entre essas classes e aquelas estabelecidas pela Lei 6.404/76. Ao que parece, o primeiro arranjo (item “i”) equivaleria ao grupo de sociedades

estabelecido nos artigos 265 e 266 da Lei das S.A., isto é, o formado entre controlada e controladora mediante termo formal. O segundo (item “ii”) seria idêntico ao primeiro, com exceção da presença desse registro formalizado. E, por fim, o terceiro (iii) aproxima-se do arranjo entre sociedades coligadas, na forma do art. 243 daquela lei.

A Lei 12.529/2011<sup>89</sup>, que, dentre outros pontos, cuida da defesa da concorrência na ordem econômica, dispõe:

“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.”

Esse dispositivo, conquanto não ofereça substancial suporte para o avanço na definição da expressão “grupo econômico”, contém uma nota importante, pois expõe claramente a noção de que, para os fins daquela legislação, a configuração desse arranjo empresarial não exige formalização por meio de ato das sociedades envolvidas: há os grupos econômicos “de direito” e os “de fato”.

No campo do direito tributário, menção específica à figura do “grupo econômico” é encontrada na Lei 8.212/1991, que dispõe da seguinte maneira:

“Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;”

Ignorando, por ora, discussão quanto à constitucionalidade do veículo introdutor, convém concentrar atenção na expressão empregada no enunciado-enunciado: “grupo econômico de qualquer natureza”. O texto é sobremaneira vago no que tange à definição da expressão em estudo e o pouco que se pode afirmar com base nele é que parece ter-se buscado abranger um largo arco de situações (“qualquer natureza”).

---

<sup>89</sup> Ementa: Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências.

Descendo ao nível da legislação infralegal, observa-se que a Receita Federal do Brasil editou ato normativo voltado a definir “grupo econômico”. Cuida-se da Instrução Normativa 971/2009<sup>90</sup>, de seguinte redação no que interessa ao tema:

“Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.”

“Art. 495. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, serão cientificadas da ocorrência.”

Esse ato normativo, editado com a finalidade de regulamentar a Lei 8.212/91, adotou conceito de “grupo econômico” muito próximo daquele estabelecido no art. 2º, parágrafo 2º, da CLT. A única diferença entre eles é que, na legislação trabalhista, há menção expressa à relação de subordinação entre as entidades empresariais como elemento integrante do conceito, enquanto, na IN 971/2009, esse requisito não é tomado como relevante. Sob esse ponto de vista, portanto, pode-se dizer que, numa primeira leitura, a definição proposta pela Receita Federal do Brasil parece até mais abrangente que aquela decorrente da Consolidação das Leis do Trabalho.

---

<sup>90</sup> Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB).

Abaixo, um resumo:

<b>Dispositivo</b>	<b>Expressão empregada</b>	<b>Requisitos</b>
Art. 265 da Lei 6.404/76	“grupos de sociedades”	<ul style="list-style-type: none"> <li>• controle</li> <li>• convenção</li> <li>• personalidade e patrimônio distintos</li> <li>• a combinação recursos ou esforços ou a participação em atividades comuns.</li> </ul>
Art. 243 da Lei 6.404/76	Nenhuma	<ul style="list-style-type: none"> <li>• controle</li> <li>• personalidade e patrimônio distintos</li> </ul>
Art. 2º, parágrafo 2º, da CLT	“grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica”	<ul style="list-style-type: none"> <li>• direção, controle ou administração de uma das “empresas” sobre as outras</li> <li>• personalidade e patrimônio distintos</li> <li>• subordinação</li> </ul>
Art. 28, § 2º, do CDC, primeira parte	“grupos societários”	Não menciona
Art. 28, § 2º, do CDC, segunda parte	“sociedades controladas”	Não menciona
Art. 28, § 4º, do CDC	“sociedades coligadas”	Não menciona
Art. 33, da Lei 12.529/2011	“grupo econômico, de fato ou de direito”	Não menciona
Art. 30, IX da Lei 8.212/1991	“grupo econômico de qualquer natureza”	Não menciona
Art. 494, da IN RFB 971/2009	“grupo econômico”	<ul style="list-style-type: none"> <li>• direção, controle ou administração de uma das “empresas” sobre as outras</li> <li>• personalidade e patrimônio distintos</li> </ul>

Desse contexto, algumas constatações parecem relevantes.

O direito positivo se refere ao agrupamento de entidades empresariais em torno de alguma espécie de unidade por meio de diferentes expressões, tais como “grupos de sociedades”, “grupos industriais, comerciais ou de qualquer outra atividade econômica”, “sociedades controladas”, “grupo econômico de qualquer natureza”, “grupo econômico, de fato ou de direito” e “sociedades coligadas”. Os requisitos para a formação de cada um desses agrupamentos, ainda que não totalmente claros, não são uniformes e atendem a diferentes e específicos interesses juridicamente tutelados: defesa das minorias nas sociedades anônimas, do trabalhador na relação de emprego, do consumidor, da livre concorrência e, possivelmente, do fisco.

O exame da jurisprudência e da doutrina pode auxiliar na construção de uma definição coerente para essa expressão no âmbito do direito tributário.

### **3.3. AS REFERÊNCIAS NA JURISPRUDÊNCIA**

#### **3.3.1. A jurisprudência administrativa**

Dada a relevância que o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais do Ministério da Fazenda - CARF assume no cenário jurídico nacional, a exposição a ser empreendida neste tópico terá como esteio fundamental suas manifestações.

Nossa pesquisa da jurisprudência daquela corte administrativa revela que, a despeito do que se poderia supor, a definição exata do que é “grupo econômico” não ocupa uma posição de grande destaque nos precedentes sobre a matéria. No âmbito do CARF, a expressão “grupo econômico” é recorrentemente empregada em discussões que envolvem responsabilização de entidades empresariais ligadas por vínculo de direção comum, sobretudo, quando se está diante da exigência das contribuições previstas em proveito da “Seguridade Social”, na forma da Lei 8.212/1991<sup>91</sup>. Sucede que, nesses julgamentos, o que se vê é o emprego, sem a devida delimitação semântica, de expressões como “interesse comum”, “fraude”, “confusão patrimonial” e, certamente, “grupo econômico”. Portanto, não é possível dizer que o CARF

---

<sup>91</sup> “Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (Redação dada pela Lei nº 8.620, de 5.1.93)

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;”

tenha uma jurisprudência bem sedimentada e produto de aprofundada reflexão acerca da definição do conceito de “grupo econômico” no direito tributário.

Sem embargo, também não se pode ignorar que a jurisprudência daquela corte aponta uma tendência. Costuma-se qualificar de grupo econômico o conjunto de entidades empresariais que atenda às exigências da IN 971/2009, quais sejam: (i) a existência de duas ou mais “empresas”, (ii) cada qual mantendo sua própria personalidade jurídica, embora sob (iii) controle, administração ou direção de uma delas. Nesse sentido:

“(…)

**GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.** Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, ainda que cada uma delas tenha personalidade jurídica própria.

(…)”

(ACÓRDÃO 2402-004.465; CARF – 2ª Seção – 4ª CAMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA; Data de publicação: 03/02/2015)

“GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. Sempre que uma ou mais empresas, embora tendo cada uma delas personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra haverá a constituição de um grupo econômico. Na ausência de elementos fáticos que comprovem a existência dos pressupostos hábeis a caracterizar grupo econômico, não é possível dar ao grupo de empresas gerenciados por pessoas diversas da mesma família o status de tal instituto empresarial. (...)”

(ACÓRDÃO 2803-003.398; CARF - 2ª Seção - OITAVA CÂMARA / TERCEIRA TURMA; Data de publicação: 05/08/2014)

Como se vê, o conceito de “grupo econômico” adotado nesses precedentes não coincide com aquele previsto no art. 265 da Lei 6.404/76, para o qual se exige uma convenção formal. Aproxima-se muito mais do estabelecido na IN RFB 971/2009 e no art. 2º, parágrafo 2º, da CLT. Esse último dispositivo, aliás, é especificamente mencionado em alguns votos dos conselheiros do CARF<sup>92</sup>. A existência de convenção ou outra formalidade produzida pelas

<sup>92</sup> Nesse sentido, vale conferir trecho de voto proferido no processo 17546.000490/2007-64: “Para a caracterização do grupo econômico, os requisitos estão previstos no art. 2º, §2º da CLT:

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

(...)§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, 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.”

entidades empresárias é elemento irrelevante – ou, melhor dizendo, não necessário – para a caracterização de grupo econômico, segundo a jurisprudência da corte administrativa.

No julgamento do processo nº 18108.000373/2007-22, por exemplo, consignou-se que:

“(…) para a caracterização e identificação de ‘grupo econômico’, importa investigar a situação real (verificação dos vínculos entre as empresas e das circunstâncias em que se constituíram ou realizam suas atividades) e não apenas a situação meramente formal (de estarem ou não constituídas como “grupo econômico” da forma da Lei nº 6.404/76)”. E, no processo 13.603.724181201268, prevaleceu que a “abrangência da disposição ‘de qualquer natureza’ do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91 é bem mais ampla de que a prevista na Lei nº 6.404/76, não necessitando se revestir das modalidades jurídicas típicas do Direito Comercial e Econômico. Não se exige, sequer, a prova de sua forma institucionalização cartorial: pode-se acolher a existência do grupo, desde que surjam evidências probatórias de que estão presentes os elementos de integração interempresarial, como ensina a doutrina de escol”.

Tendo em vista que a convenção não seria elemento essencial para a caracterização do “grupo econômico”, mas apenas algo necessário para identificar uma particular espécie desse gênero, a jurisprudência administrativa passou a empregar duas expressões: (i) grupo econômico “de direito”, para aludir ao arranjo formatado por meio de convenção na forma do art. 265 Lei 6.404/76 e (ii) grupo econômico “de fato”, para designar o conjunto de entidades empresariais sujeitas à direção, ao controle ou à administração comum, sem o estabelecimento de convenção de grupo de sociedades. Nesse sentido:

“(…)”

**GRUPO ECONÔMICO DE FATO.** Considera-se a existência de grupo econômico de fato quando duas ou mais empresas encontram-se sob a direção, o controle ou a administração de uma delas.

(…)”.<sup>93</sup>

(ACÓRDÃO 3402-003.043; CARF - 3ª Seção - QUARTA CÂMARA / SEGUNDA TURMA, Data de publicação: 31/05/2016)

Assim, ao lado da pluralidade de “empresas” com personalidade e patrimônio autônomos, critério necessário para a qualificação da classe “grupo econômico” seria o controle (aqui empregado como gênero: “controle, direção ou administração”). É interessante anotar, no

---

<sup>93</sup> ACÓRDÃO 3402-003.043; CARF – 3ª Seção - QUARTA CÂMARA / SEGUNDA TURMA, Data de publicação: 31/05/2016.

entanto, que o termo “controle” assume, no discurso do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, mais de um sentido.

A primeira acepção de “controle” condiz com aquela descrita na Lei 6.404/76<sup>94</sup>: uma relação entre sociedades controladora e controlada existente quando a primeira é “titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores”. O “controle”, nesse caso, é constatado a partir de critério de fácil percepção, qual seja, o nível de participação societária de uma pessoa jurídica no capital social de outra. Nesse sentido, observe-se:

“O conceito de grupo econômico ou societário tem previsão tanto na Lei no 6.404/76 como também, para fins de proteção do trabalhador, na CLT. Em ambas, a característica essencial é o controle de uma ou mais empresas sobre as demais. Esse controle é exercido pela prevalência nas deliberações, o que decorre da participação no capital social.

Não é, portanto, o compartilhamento pelas empresas de instalações físicas, o que resulta, naturalmente, em custos comuns, que estará caracterizado o grupo econômico. Reitera-se que é a participação majoritária no capital social que caracteriza a direção e comando das empresas sobre as demais e não a identificação de um grupo de pessoas com laços de família e que em algumas situações praticam atos de liberalidade entre si, como entendeu a fiscalização”. Processo nº 17546.000728/2007-51

O controle, nesses termos, é visto como uma decorrência da participação societária, de tal modo que o sentido da expressão, nesse contexto, revele nítida semelhança com o disciplinado na Lei 6.404/76.

---

<sup>94</sup> “Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

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

§ 3º A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Medida Provisória nº 449, de 2008)

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009).

Sucedem que “controle” também é empregado de modo mais amplo, a significar algum tipo de influência decisiva a que estejam submetidas as sociedades, ainda que não se verifique, entre elas, participação societária em grau de maioria. Note-se:

“GRUPO ECONÔMICO DE FATO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Caracteriza-se grupo econômico quando duas ou mais empresas estão sob a direção, o controle ou a administração de outra, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica. Empresas que, embora tenham situação jurídica distinta, são dirigidas de fato pelas mesmas pessoas, com movimentação financeira entre as empresas, identidade de setor contábil, formam um grupo econômico, sendo solidariamente responsáveis pelas contribuições previdenciárias de qualquer uma delas.

(...)<sup>95</sup>

A ideia de controle ganha contornos diversos daquele referido na Lei 6.404/76: o que se deve verificar é se as diretrizes gerais de administração das entidades empresariais partem de um centro comum, ainda que esse centro seja formado por pessoas físicas, grupos familiares etc. (o problema referente à prova relativa a esse fato jurídico não será enfrentado neste trabalho). A participação societária majoritária de uma entidade sobre a outra perde relevância como elemento essencial para a configuração da situação de controle.

Isso leva a concluir que a expressão grupo econômico de fato, na jurisprudência do CARF, alude a dois sentidos: (i) ao arranjo empresarial em que uma entidade é controladora de outra(s) (participação societária majoritária) e, entre elas, não tenha sido celebrada convenção de grupo econômico; (ii) ao arranjo empresarial formado por entidades sem participação majoritária de uma sobre as outras, mas todas elas submetidas a alguma espécie de direção concentrada em terceiros, ainda que essa administração não seja ostensiva e declarada.

Afora esses requisitos já mencionados – (i) pluralidade de personalidades e patrimônio e (ii) controle (sentido amplo) –, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, em alguns precedentes<sup>96</sup>, também conferiu relevância à circunstância de haver uma comunhão de esforços entre as entidades integrantes do grupo econômico. Com isso, prestigiou-se a ideia decorrente da parte final do art. 265 da Lei 6.404/76, segundo a qual a formação de “grupo de sociedades”,

---

<sup>95</sup> ACÓRDÃO 2302-003.230; CARF - 2ª Seção - 3A CAMARA / 2A TURMA ORDINARIA; Data de publicação: 29/08/2014.

<sup>96</sup> (...) Portanto, se tomados tais fatos como verdade, já que não contestados, pode-se afirmar que as empresas incidem na figura prevista no art. 265 da Lei no 6.404/76 (grupo de sociedades), pois combinam “recursos ou esforços para a realização de seus respectivos objetos”, além de participarem “de atividades ou empreendimentos comuns”. 15956.720081/2013-79

no caso por meio de convenção, deverá estipular mútua obrigação de “combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou [...] participar de atividades ou empreendimentos comuns”. Esse ponto é importante porque esse critério, se realmente adotado, permite que existam entidades controlada e controladora não necessariamente integrantes de grupo econômico, notadamente na hipótese de serem mantidos centros decisórios independentes e não submetidos a diretrizes que levem em conta os interesses de outras entidades.

Desse modo, ainda que não se possa, como dito, falar seguramente em uma tomada de posição precisa e clara por parte do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, é possível perceber algum direcionamento. Rigorosamente, seria preferível a produção de uma jurisprudência mais estável, íntegra e coerente – na linha do que prescreve o CPC/15 (art. 926) –, mas as dificuldades suscitadas pelo contato com o texto produzido pelo intérprete autêntico é uma realidade incontornável, com a qual é necessário lidar da melhor maneira possível.

É isso que se procura fazer aqui. As concussões parciais adiante formuladas com base nessa jurisprudência devem ser entendidas como uma das possíveis interpretações daquilo que se pode descrever criticamente a partir do texto examinado. A vaguidade e a ambiguidade que permeiam o discurso do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais exigem que se façam essas ressalvas.

Pois bem. Dito isso, parece que, de acordo com essa jurisprudência, algumas conclusões podem ser formuladas: (i) há uma tendência de se prestigiar a definição de “grupo econômico” com fundamento na IN RFB 971/2009 e no art. 2º, parágrafo 2º, da CLT; (ii) o “grupo de sociedades” a que alude o art. 265 da Lei 6.404/76, formado por controladora e controlada(s) por meio de convenção, é apenas uma das espécies do gênero “grupo econômico”, sendo denominado de “grupo econômico de direito”; (iii) as demais espécies de “grupos econômicos” são os “de fato”, subdivididos em grupos formados por controladora e controlada, mas sem a formalização de convenção e grupos formados por entidades sem relação de controle decorrente de participação majoritária em capital social, bastando que todas elas estejam submetidas a um centro comum de comando, ainda que não ostensivo e declarado; (iv) há precedentes que exigem, além do controle, o efetivo exercício do poder de comando no sentido de fazer com que as entidades atuem de modo a combinar seus esforços para uma finalidade comum.

### 3.3.2. A jurisprudência dos tribunais

Se a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais impõe considerável dificuldade na elaboração de uma definição de “grupo econômico”, essa circunstância é ainda mais acentuada quando se examinam os precedentes dos órgãos do Poder Judiciário. O Superior Tribunal de Justiça não apresenta uma jurisprudência bem assentada sobre as características necessárias para a configuração de “grupo econômico”. Aparentemente, essa lacuna decorre de dois fatores.

Quando a corte se depara com o tema, normalmente o faz no bojo de discussão mais ampla acerca de possível responsabilidade tributária solidária das entidades que compõem um alegado grupo econômico. Sucede que, de acordo com jurisprudência que se formou no Superior Tribunal de Justiça, a configuração desse arranjo empresarial não é suficiente para resultar na imposição da solidariedade pretendida pelo fisco, razão pela qual a discussão quanto à existência ou não do “grupo econômico” resta muitas vezes prejudicada quando esse é o único fato alegado pelo credor. Esse é o primeiro fator. Note-se:

“TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. INDISPONIBILIDADE DE BENS. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.<sup>97</sup>

(...)”

O segundo fator decorre de que, em algumas oportunidades, o Superior Tribunal de Justiça deixa de estabelecer os critérios jurídicos necessários para a formação de um grupo econômico sob o argumento – inaplicável concretamente – de que não lhe cabe examinar questões de fato decididas pelas instâncias ordinárias. Confira-se:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

<sup>97</sup> STJ, Segunda Turma, AgRg no REsp 1433631/PE, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 10/03/2015, DJe 13/03/2015.

1. O reexame de matéria de prova é inviável em sede de recurso especial (Súmula 7/STJ).

2. Agravo regimental não provido.”<sup>98</sup>

Quando se observa a jurisprudência de outros tribunais, percebe-se que a noção de “grupo econômico” é bastante obscura. Muitas vezes, essa expressão é associada a algum tipo de relacionamento promíscuo e ilegal entre entidades empresariais, marcadas por confusão patrimonial, fraude a credores etc. Vale observar o seguinte julgado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. GRUPO ECONÔMICO. RECONHECIMENTO. 1. O reconhecimento da existência de grupo econômico, configurado pela prática de fraudes, possibilita a inclusão de pessoas físicas e jurídicas no polo passivo de executivo fiscal. 2. Elementos constantes dos autos que permitem concluir que as agravantes integram grupo econômico, especializado em promover blindagem patrimonial, dados esses caracterizados pela identidade de endereços; pela coincidência de composições societárias; pela utilização de telefones comuns; e pela confusão patrimonial. 3. Tema relativo à prescrição que não restou apreciado pelo magistrado na decisão combatida, de modo que há óbice à sua análise, sob pena de supressão de instância. 4. Agravo de instrumento desprovido. Pedido de reconsideração prejudicado.<sup>99</sup>

(AG 00092490820144050000; Relator(a) Desembargador Federal Paulo Machado Cordeiro; Terceira Turma; DJE - Data::09/03/2015 - Página::108)

A noção defendida nessa decisão, que é apenas um exemplo de tantas outras, é dificilmente conciliável com os enunciados examinados no tópico anterior. Ora, o grupo econômico, sendo previsto legalmente, é um arranjo lícito e que conserva a personalidade e o patrimônio de cada uma das entidades envolvidas no referido contexto. Portanto, quando se está diante de confusão patrimonial ou de criação de estruturas meramente formais voltadas a frustrar credores, tem-se o comprometimento de requisitos necessários para a configuração do grupo: no caso da confusão patrimonial, compromete-se a autonomia patrimonial e, no caso da criação artificial de personalidade jurídica, não há, no fundo, pluralidades de entes, mas apenas um ente camuflado sob mais de uma roupagem.

Esses fatores podem implicar responsabilidade tributária e também ocorrer entre entidades que algum dia formaram “grupo econômico”, mas, uma vez ocorridos, resultam na

---

<sup>98</sup> STJ, Segunda Turma, AgRg no AREsp 840.140/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 01/03/2016, DJe 08/03/2016.

<sup>99</sup> AG 00092490820144050000; Relator(a) Desembargador Federal Paulo Machado Cordeiro; Terceira Turma; DJE - Data::09/03/2015 - Página:108.

subtração de característica necessária para formação desse tipo de arranjo: pluralidade de entes empresariais dotados de personalidade e patrimônio autônomos.

A jurisprudência dos tribunais não socorre muito à tarefa de definir “grupo econômico”.

### 3.4. A DOUTRINA

Em geral, a doutrina sobre o tema destaca, em primeiro lugar, a dificuldade de se estabelecer uma definição para a expressão “grupo econômico” a partir da legislação tributária, dada a carência de suporte empírico disponível para interpretação. Nesse sentido, Tácio Lacerda Gama<sup>100</sup>:

“Não há na legislação tributária qualquer menção aos chamados ‘grupos econômicos’. Duas consequências imediatas decorrem desse silêncio: não se sabe, ao certo, qual definição de ‘grupo econômico’ prescrita no direito privado deve ser adotada e, tampouco, que tipo de efeito deve ser imputado para cada uma das hipóteses de responsabilidade tributária.

(...)

‘Grupo econômico’ é expressão amplamente utilizada em diversas áreas do direito. No Brasil, destacam-se as concepções construídas no âmbito do direito do trabalho, do direito societário, do direito do consumidor e do direito econômico.

Em cada uma dessas áreas, como não poderia deixar de ser, a configuração de um grupo econômico atende a requisitos distintos e, em especial, opera consequências diversas, todas expressamente previstas pelas respectivas legislações”.

Embora não se concorde com a afirmação de que a legislação tributária não contém qualquer menção à expressão sob estudo, a ideia central apresentada pelo autor parece absolutamente procedente. A construção de uma definição é sobremaneira difícil pelos fatores enunciados: não há firme delimitação do conceito na esfera tributária e, nas demais esferas, quando há, esses critérios são estabelecidos a partir de pressupostos não necessariamente aplicáveis nas relações entre fisco e contribuinte.

Esse quadro leva a doutrina a oscilar na construção da definição. Alguns autores dão maior relevo a algum desses enunciados normativos, enquanto que outros julgam mais apropriado estruturar a definição da expressão a partir de outros, havendo, ainda, aqueles que

---

<sup>100</sup> GAMA, Tácio Lacerda. Contornos Jurídicos da Responsabilidade Tributária entre Empresas do Mesmo Grupo Econômico. In: Grupos Econômicos. Org. MARTINS, Ives Gandra. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 765/766.

propõem uma visão mais geral, que tenha por base um conjunto mais ou menos amplo desses dispositivos.

Nesse contexto, Ives Gandra da Silva Martins<sup>101</sup> rejeita a possibilidade de se formatar uma definição de grupo econômico, no campo do direito tributário, com base no art. 2º, parágrafo 2º, da CLT. Defende o autor que a definição de “grupo econômico” estabelecida pela legislação trabalhista levaria em consideração a posição de hipossuficiência do empregado frente à “empresa”. No entanto, a empresa, quando consideradas as particularidades do direito tributário, seria, ela sim, hipossuficiente relativamente ao fisco, de tal modo que essa diferença fundamental impediria a “importação” da definição estabelecida pela CLT: “Ora, ‘hipossuficiente’, na relação social é o trabalhador. ‘Hipossuficiente’, na relação tributária, é o contribuinte”.

A bem da verdade, parece que a crítica do autor está mais ligada aos efeitos decorrentes da formação do grupo econômico – responsabilidade solidária – do que propriamente aos requisitos para a configuração dessa estrutura. O problema estaria na atribuição de responsabilidade a todos os entes do grupo empresarial pelos débitos de um deles: isso que somente seria justificado, na visão do autor, diante de uma situação de hipossuficiência - presumida na relação entre trabalhador e empregador, e inexistente (ou invertida) na relação fisco-contribuinte. A hipossuficiência, enfim, seria pressuposto necessário para a atribuição de responsabilidade, e não para a previsão normativa do que efetivamente é um grupo econômico para o direito, inclusive, no campo tributário.

Nesse mesmo hemisfério, Fabiana Del Padre Tomé<sup>102</sup> também firma seu conceito de grupo econômico sem levar em consideração o art. 2º, parágrafo 2º, da CLT, valendo-se tão somente da Lei 6.404/76. O elemento central na definição proposta é a comunhão de esforços entre sociedades para a promoção de seus objetos sociais:

“Tem-se grupo econômico de empresas quando as sociedades, mediante acordo firmado entre elas, se comprometem a envidar esforços para a concretização de seus objetivos sociais (art. 265 da Lei nº 6.404/76). Há, nesse caso, interesse comum quanto aos aspectos econômicos: são empresas

---

<sup>101</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos Econômicos. XL Simpósio Nacional de Direito Tributário – CEU Escola de Direito. In: Grupos Econômicos. Org. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 51.

<sup>102</sup> TOMÉ, Fabiana Del Padre. Análise da Responsabilidade Tributária de Empresas Pertencentes a um “Grupo Econômico”. In: Grupos Econômicos. Org. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 617.

distintas, com personalidades jurídicas autônomas, mas que são economicamente afetadas umas pelas ações das outras.”

Destarte, o elemento destacado nessa definição, além da pluralidade de empresas, é a união de esforços para a consumação de seus objetivos sociais.

Em trabalho voltado a examinar especificamente o modelo de grupo econômico estabelecido pela Lei 6.404/76, Viviane Muller Prado<sup>103</sup> destaca que nota necessária para a respectiva caracterização consiste na forma com que é exercido o controle de uma sociedade sobre outra. O controle pode resultar ou não em influência significativa nas decisões de cada sociedade em atenção aos interesses globais. No primeiro caso, tem-se o grupo; no segundo, apenas relação de controle. Vale conferir:

“Quando uma sociedade participa do capital social de outras, direta ou indiretamente, e é titular de poder de controle, ela tem duas opções. A primeira é exercer o poder de controle em todas as sociedades controladas e influenciar nas respectivas administrações, seguindo uma linha unificada para o conjunto de sociedades. A segunda opção é exercer o poder de controle em cada uma delas de forma isolada, sem pretender a unidade e coordenação (Scognamilio, 1996, p. 702; Antunes, 1994b, p. 145-146).

Na primeira hipótese, há uma relação de grupo, enquanto que na segunda há apenas relação de controle. A configuração dos grupos societários, desta forma, está relacionada com a maneira como se exerce o poder de controle, tanto em relação à intensidade quanto à visão que se tem do todo e da política que é seguida e serve de diretriz”.

Assim, a ideia de que o grupo seria uma simples união de empresas em torno de objetivos comuns ganha maior elaboração, de tal modo a se exigir, para a configuração de grupo econômico, a existência de uma relação de controle em decorrência da qual as entidades sejam efetivamente coordenadas a partir de uma diretriz comum e voltada a atender os interesses mais gerais. Exige-se, por assim dizer, o exercício ativo de um controle, em decorrência do qual as entidades submetidas a esse poder atuem de forma a prestigiar os interesses do grupo, sem prejuízo de promover os seus próprios objetivos.

Esse controle, advirta-se, pode advir de preponderância em participação societária ou de outros fatores, tal como explica Ramon Tomazela Santos<sup>104</sup>

---

<sup>103</sup> PRADO, Viviane Muller. Grupos Societários: Análise do Modelo da Lei 6.404/1976. In Regista Direito GV, v. 1, n. 2, jun/dez de 2005, p. 19.

<sup>104</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade Tributária e Grupo Econômico. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 238, jul., 2015. p. 114.

“Com efeito, o poder de controle não está vinculado, necessariamente, ao controle do capital social, podendo também ser examinado a partir de elementos fáticos que evidenciam a existência de um poder econômico capaz de exercer influência determinante sobre as decisões de determinada sociedade. É justamente por isso que Fábio Konder Comparato distingue o poder de controle interno e o poder de controle externo, sendo o primeiro exercido por sócios, acionistas ou administradores e o segundo por atores externos, como credores e fornecedores”

Essa ideia de controle efetivamente exercido também é presente na doutrina de Paulo de Barros Carvalho<sup>105</sup>, que, segundo parece, adota uma posição que se poderia dizer intermediária. De um lado, não descarta o art. 2º, parágrafo 2º, da CLT, como base empírica para a construção da sua definição e, de outro, também confere decisiva relevância a enunciados expressos na Lei 6.404/76 (artigos 265, 276 e 116), salientando, assim como faz a professora Viviane Muller Prado, a noção de que a configuração de “grupo econômico” exige o exercício de uma influência dominante decorrente do poder de controle. Eis a definição proposta pelo ilustre professor:

“Em conclusão, são requisitos legais para que se configure o grupo econômico a (i) existência de diversas empresas com personalidade jurídica própria, mas (ii) sob direção, controle ou administração de outra, o que, no direito empresarial, recebe o nome de influência dominante”.

A definição de João Guilherme de Moura Rocha Parente Muniz<sup>106</sup> confere relevância a semelhantes elementos:

“Após toda a digressão feita nos últimos capítulos, ao somar os critérios já identificados neste trabalho, é possível definir grupo econômico como um conjunto de entes empresariais (sociedades empresariais ou empresas individuais) juridicamente autônomos que, submetidos a um mesmo controlador, atuam em atenção a interesses grupais”.

Essas últimas duas noções são as que mais se aproximam daquilo que se julga ser a definição mais coerente para a expressão “grupo econômico”.

---

<sup>105</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. A Figura do Grupo Econômico de Fato e o Requisito do Controle Comum para sua Caracterização. In: Grupos Econômicos. Org. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 75.

<sup>106</sup> MUNIZ, João Guilherme de Moura Rocha Parente. A Responsabilidade Tributária de Empresas Formadoras de Grupos Econômicos. São Paulo: Dissertação de Mestrado, PUC/SP.2014.p.161.

### 3.5. NOSSA POSIÇÃO

#### 3.5.1. “GRUPO ECONÔMICO” COMO SISTEMA

A expressão “grupo econômico” é inescandivelmente ambígua: pode ser empregada para se referir (i) ao gênero formado por todas essas espécies de agrupamentos previstos na legislação citada mais acima; (ii) a uma das espécies desses arranjos empresariais; (iii) a alguns desses arranjos ou (iv) a outra realidade distinta.

Além disso, essa problemática semântica se agrava no campo do direito tributário em virtude da pouca base empírica introduzida no ordenamento pelo legislador. Nessa seara, não há dispositivo de ordem legal que discipline os critérios necessários para a configuração de grupo econômico. O que se tem é uma referência, restrita ao campo das contribuições para a seguridade social, a “grupo econômico de qualquer natureza”, sem maiores detalhamentos.

Por isso, o que se vê, na doutrina especializada e na jurisprudência, são definições construídas a partir de premissas não uniformes, vale dizer, os autores que se referem a “grupo econômico” para designar realidades distintas: ora se voltam a significar um gênero, ora aludem a alguma espécie e, nesse contexto, trabalham com base normativa diversa, dando maior ou menor ênfase a algum dos enunciados trabalhados nos tópicos anteriores. Não se pode dizer que essas definições são certas ou erradas, pois, na maioria das vezes, a diferença entre elas decorre mais do contexto em que se alojam do que propriamente de outros fatores.

Uma proposta que parece interessante é tentar buscar os elementos comuns decorrentes da interpretação de cada um dos dispositivos legais relacionados à matéria e, a partir disso, construir uma noção de gênero, fazendo as devidas adaptações aos princípios e valores que atuam de modo mais decisivo no campo do direito tributário.

Nessa linha, o primeiro ponto que chama a atenção é que a definição de grupo econômico é sempre feita a partir de dois conjuntos de critérios centrais: (i) os critérios para a identificação dos elementos que podem vir a fazer parte da classe e (ii) os critérios para a identificação das relações entre esses elementos necessárias à qualificação do “grupo econômico”. Enfim, a expressão é definida a partir de elementos e das relações entre os elementos.

Assim, com os devidos temperamentos, pode-se dizer que “grupo econômico” forma uma classe, mas um tipo especial de classe: um sistema. Essa palavra (sistema) é também, ela mesma, sujeita ao problema da ambiguidade, razão pela qual é necessário advertir, desde já, que seu emprego, neste trabalho, reporta-se ao significado proposto por Aurora Tomazini de Carvalho<sup>107</sup>:

“Os sistemas, no entanto, são mais do que classes de objetos. São conjuntos de objetos que se relacionam entre si e não apenas apresentam características comuns. São classes, mas com estruturação interna, onde os elementos se encontram vinculados uns aos outros mediante relações de coordenação e subordinação”.

Essa noção de sistema, aliás, parece referendar aquela exposta por Lourival Vilanova<sup>108</sup>:

“Para logo se vê, o sistema reside: i) em haver partes de um todo, desde prótons, fótons, elétrons, constituindo a constelação energética do átomo, até os elementos de um conjunto lógico ou matemático; um vínculo que interliga as partes, seja a variação funcional das partículas não-viventes, até as múltiplas formas de interação humana, seja a natureza no sentido transcendental kantiano do que ocorre segundo as leis causais, seja a cultura como síntese dialética de uma organização exterior da sociedade e dos fatores objetivos de sentido (Dielthey).

A noção de sistema, segundo esse modelo de referência, revela-se útil para avançar numa definição de grupo econômico, eis que o estabelecimento dos critérios para a conotação pretendida decorrerá das respostas a duas perguntas: (i) quais as características necessárias que um objeto deve apresentar para integrar um grupo econômico? (ii) Que tipo de relação entre esses objetos é exigida para que se constitua um grupo econômico?

### **3.5.2. Os elementos e as relações do sistema “grupo econômico”**

O diploma normativo que disciplina de modo mais detalhado a figura do agrupamento de entidades empresariais, sem dúvida alguma, é a Lei 6.404/76, razão pela qual parece correto adotá-la como esteio central na construção de uma definição de grupo econômico. Isso não quer dizer que os requisitos nela estabelecidos serão exatamente aqueles que informarão a definição proposta e nem que os demais dispositivos constantes da legislação serão desprezados. Trata-se apenas de um tronco central para nortear o processo de construção de sentido.

---

<sup>107</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini. Curso de Teoria Geral do Direito: o Constructivismo Lógico-Semântico. São Paulo: Noeses, 2014, p. 129.

<sup>108</sup> VILANOVA, Lourival. As Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo. São Paulo: Noeses, 2010, p. 134/135.

De acordo com o art. 265 da Lei 6.404/76<sup>109</sup>, sociedade controladora e controladas podem formar “grupo de sociedades”, por meio de convenção, obrigando-se à cumulação de esforços na realização de seus objetos sociais ou empreendimentos comuns. E, conforme o art. 266, “as relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos”.

Esse quadro normativo permite identificar os elementos e critérios eleitos como necessários pelo legislador para a formação desse arranjo empresarial. Os elementos são as sociedades anônimas controladora e controladas, cada uma delas dotada de personalidade jurídica própria. As relações são as decorrentes desse poder de controle e da convenção estabelecida entre elas, podendo ser de coordenação ou subordinação, estruturadas para efeito do atingimento dos objetos sociais de todas elas e/ou para a promoção de empreendimento comum.

Alguns desses critérios, convém desde logo ressaltar, somente fazem sentido quando se compreende o contexto da legislação em destaque. A referência a sociedades anônimas, por exemplo, não parece revelar um indicativo de que esse tipo de arranjo é incompatível com outras modalidades de ente empresarial. A menção a esse tipo de sociedade fazia sentido porque esse era o tema específico disciplinado pela Lei 6.404/76. Não há nenhum tipo de incompatibilidade entre o agrupamento de sociedades prevista naquela legislação e outras entidades empresariais: sociedades de responsabilidade limitada, empresário individual etc.

Outro critério que pode ser dispensado ou atenuado diz respeito à formalização de uma convenção. Muitas vezes, a legislação estabelece que a produção de efeitos normativos depende de algum tipo de solenidade especial e isso é perfeitamente possível e recomendável. No caso, entretanto, a formatação de grupo econômico é em geral estabelecida no contexto de regra de responsabilidade – societária, trabalhista etc. –, de tal modo que não faria o menor sentido beneficiar, com restrição do alcance dessa regra, o sujeito que deixou apenas de formalizar, pelo meio próprio, uma realidade estabelecida entre as entidades empresariais sob seu controle. A ausência da formalidade “convenção” poderia evitar a incidência de regras benéficas para

---

<sup>109</sup> “Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns”.

aquele que deixou de cumprir essa exigência normativa, quando for o caso, mas nunca servir para beneficiá-lo com regra mais branda de responsabilidade.

Note-se, em reforço do argumento, que o art. 2º, parágrafo 2º, da CLT<sup>110</sup>, não faz alusão a nenhuma formalidade especial como pressuposto para a configuração do grupo econômico de que trata e, nesse ponto, a disciplina estabelecida parece ter muito mais caráter de uma relativa generalidade do que aquela estabelecida na legislação societária.

O requisito “controle” também merece algum temperamento. No âmbito das sociedades anônimas, o controle é uma decorrência de participação societária majoritária, direta ou indireta. Conforme art. 243, § 2º, da Lei 6.404/76, “Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores”. Essa definição apresenta dois elementos que podem ser relativizados. O primeiro é a vinculação do termo “controle” a uma relação entre sociedades anônimas, uma vez que, no contexto geral das atividades econômicas, nada impede que esse controle seja exercido por uma sociedade de outra natureza ou mesmo por um empresário individual ou por pessoa física. O segundo condiz com a possibilidade de o controle não ser o resultado de participação majoritária abertamente admitida. Esse controle pode ser decorrente de participação societária não ostensiva ou mesmo ocultada, de relações familiares, desde que exista um centro de comando ao qual se submetam as sociedades envolvidas no grupo.

Nesse ponto, mais uma vez, é útil a referência à legislação trabalhista que, em lugar de fazer referência a uma espécie limitada de controle (controle em sentido estrito, assim entendido como aquele decorrente de participação majoritária ostensiva), alude a termos de maior abrangência: “direção, controle ou administração” (art. 2º, parágrafo 2º, da CLT<sup>111</sup>).

---

<sup>110</sup> “Art. 2º (...)

(...)

§ 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>111</sup> “Art. 2º (...)

(...)

§ 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”.

Quanto a controle, mais duas observações são necessárias. A primeira condiz com a efetiva necessidade de exercício desse controle com o objetivo de moldar a atuação de cada uma das entidades empresariais a objetivos comuns. O simples fato de uma entidade ser titular de participação majoritária em outras não significa que as controladas tenham algum tipo de relacionamento especial com ela (controladora) ou entre si. Se a direção dessas entidades for mantida de forma absolutamente independente, atendendo apenas aos interesses individuais dela própria, não haverá grupo; haverá apenas entidades autônomas perseguindo seus próprios interesses, o que afasta a ideia de conjunto de sociedades. Nesse sentido, a posição de Viviane Muller Prado mais acima destacada é irrepreensível.

A segunda observação diz respeito ao tipo de relação que se estabelece quando o poder de controle é exercido ativamente para a criação do grupo econômico. Será criada uma relação de relativa subordinação entre as entidades sujeitas ao controle e o controlador. Diz-se relativa porque, no grupo econômico, todas as entidades empresariais envolvidas no arranjo conservam personalidade jurídica e patrimônio e, naturalmente, mantêm válidos e vigentes os correlatos contratos sociais. Por isso, o controle pode ser exercido até o limite em que não haja conflito com o objeto social da entidade que ocupa a posição de sujeição. Isto é, os interesses do grupo podem ser impostos pelo controlador às controladas apenas na medida em que esses interesses não sejam incompatíveis com aqueles decorrentes da incontornável necessidade de cada entidade empresarial perseguir, de modo constante e inegociável, seus objetivos sociais.

Essa ideia decorre não apenas da premissa de que o grupo econômico é arranjo que tem por característica não interferir na personalidade jurídica de quem quer que seja, mas também é reforçada pelo art. 265 da Lei 6.404/76 quando dispõe que os objetivos do grupo podem ser de duas ordens: “combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou participar de atividades ou empreendimentos comuns”.

Desse modo, feitas essas observações, tem-se que, ao lado de cada uma das espécies de “grupo econômico”, é possível definir os critérios para a identificação do gênero, quais sejam: (i) a existência de mais de uma entidade empresarial de qualquer natureza; (ii) cada uma delas conservando personalidade e patrimônio próprios; (iii) todas elas submetidas a “direção, controle ou administração”, que podem ser exercidos por uma das sociedades do grupo ou por terceiro, pessoa(s) jurídica(s) ou física(s); (iv) esse controle deve ser exercido ativamente, de tal modo a submeter a atuação de cada uma das entidades empresariais aos objetivos do grupo, sem prejuízo de seus próprios interesses.

Esses são, segundo parece, os requisitos mínimos para a configuração da classe “grupo econômico”. Outras características devem ser vistas como diferenças específicas que qualificam alguma das subclasses desse conjunto maior. Como, no campo do direito tributário, não há referência especial a nenhuma qualidade particular para a identificação de uma espécie de grupo econômico, convém concluir que, quando a legislação se reporta a essa expressão, faz para aludir ao gênero, dotado, como visto, das características mencionadas.

A jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, analisada mais acima, caminha no mesmo sentido. Convém lembrar que os precedentes da corte apontam uma tendência de (i) não limitar a noção de grupo econômico a arranjo relativo a sociedades anônimas, admitindo essa configuração para agrupamento de empresas em geral<sup>112</sup>; (ii) considerar a convenção como critério necessário para identificar uma das espécies de grupo econômico – “de direito” –, e não para qualificar o gênero<sup>113</sup>; (iii) admitir uma ideia mais ampla de controle, a significar não necessariamente uma participação majoritária formalmente estabelecida entre as entidades empresariais<sup>114</sup>; (iv) exigir que o controle seja exercido de modo ativo, de tal modo a conformar as atuações das entidades aos interesses do grupo<sup>115</sup>.

Quanto a essa jurisprudência administrativa, não custa enfatizar novamente a inexistência de uma posição sólida e bem refletida sobre cada um dos critérios necessários para a identificação de grupo econômico. Sem embargo, mesmo com essa ressalva, as diretrizes acima apresentadas revelam o atual estado da corte quanto ao tema, o que, certamente, não pode deixar de ser levado em conta, dado não ser prudente ignorar a posição assumida por um dos intérpretes autênticos de maior relevância nesse campo.

Ademais, conquanto a doutrina também oscile bastante na definição de grupo econômico, tem-se que a noção ora proposta é perfeitamente conciliável com abalizados autores. Note-se, por exemplo, que Paulo de Barros Carvalho<sup>116</sup> formula os critérios necessários

---

<sup>112</sup> ACÓRDÃO 2402-004.465; CARF - 2ª Seção - QUARTA CÂMARA / 2ª TURMA ORDINARIA; Data de publicação: 03/02/2015.

<sup>113</sup> ACÓRDÃO 3402-003.043; CARF - 3ª Seção - QUARTA CÂMARA / SEGUNDA TURMA, Data de publicação: 31/05/2016.

<sup>114</sup> ACÓRDÃO 2302-003.230; CARF - 2ª Seção – 3ª CÂMARA / 2ª TURMA ORDINÁRIA; Data de publicação: 29/08/2014

<sup>115</sup> 15956.720081/2013-79.

<sup>116</sup> “Em conclusão, são requisitos legais para que se configure o grupo econômico a (i) existência de diversas empresas com personalidade jurídica própria, mas (ii) sob direção, controle ou administração de outra, o que, no direito empresarial, recebe o nome de influência dominante”. Op. Cit

à definição a partir dos enunciados do art. 2º, parágrafo 2º, da CLT, e da Lei 6.404/76 (artigos 265, 276 e 116), conferindo importância aos seguintes fatores: existência de empresas com personalidade jurídica própria, mas sob direção, controle ou administração de outra, caracterizada por uma influência dominante.

Diante desse contexto, parece coerente afirmar que “grupo econômico” pode ser visto como uma classe (sistema) definida por elementos e relação. Podem ser elementos desse sistema quaisquer entidades empresariais (dotadas de personalidade jurídica própria, naturalmente), a exemplo de sociedades anônimas, sociedades por cotas de responsabilidade limitada, empresários individuais etc. As relações do grupo são de relativa subordinação a um centro de controle, administração ou direção, que pode estar situado em uma dessas entidades ou em outro foco de poder. Essa relativa subordinação, convém lembrar, não é meramente potencial, na medida em que somente se estabelece esse vínculo (de relativa subordinação) quando o centro de controle efetivamente exerce sua competência para dirigir as condutas das entidades à satisfação de objetivos comuns.

### **3.5.3. Conclusão pontual**

São claros os problemas semânticos que envolvem a expressão “grupo econômico”. Em primeiro lugar, a legislação não contém uma definição precisa dos critérios necessários para a configuração desse arranjo empresarial e, ademais, disciplina, em enunciados diversos, agrupamentos de características distintas, atribuindo-lhes efeitos igualmente distintos, a partir de princípios e valores que norteiam diferentes campos do direito positivo. Essa realidade é especialmente sentida no campo do direito tributário, na medida em que a expressão é empregada muito singelamente em apenas um dispositivo legal, sem detalhamento mínimo das características necessárias à formação da classe dela decorrente.

Ademais, doutrina e jurisprudência usam a expressão, ora para fazer referência a um tipo de gênero “grupo econômico”, ora para aludir a alguma de suas espécies prevista especificamente em algum enunciado mais específico. As definições de “grupo econômico” propostas pela doutrina se alojam no interior de diferentes contextos e, partindo de premissas diversas, acabam por implicar conclusões diversas, mesmo sem prejuízo da coerência interna de cada discurso individualmente considerado.

Com efeito, este trabalho não tem por pretensão propor “a” definição de grupo econômico, no sentido de estabelecer o verdadeiro sentido do termo. Isso se dá não apenas pela imensa presunção que seria formular tal pretensão, mas também pela convicção de que a definição é sempre o resultado de um acordo linguístico e, como tal, será “correta” aquela assim considerada pelos sujeitos do meio ao qual se dirige. O que se pode propor é a apresentação de “uma” definição de “grupo econômico”, a partir de um modelo de referência bem explicitado e construída coerentemente com base nas premissas estabelecidas. E acredita-se que esse objetivo foi atendido.

“Grupo econômico”, enquanto gênero, pode ser definido como o conjunto de entidades empresariais (i) dotadas de patrimônio e personalidade individualizados, (ii) relacionadas entre si em virtude de poder de controle exercido por uma delas ou por terceiro, (iii) e que atuam de modo a atender aos interesses grupais, (iv) sem prejuízo de seus próprios objetos sociais.

## **4. A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE INTEGRANTES DO GRUPO ECONÔMICO**

### **4.1. CONSIDERAÇÕES INICIAIS**

Firmadas as premissas trabalhadas nos tópicos anteriores, já se afigura possível avançar no núcleo mais fundamental do tema que motiva esta pesquisa. No primeiro capítulo, foram indicadas as bases teóricas que formam o sistema de referência adotado pelo autor; no segundo, procurou-se estabelecer os pressupostos gerais balizadores da competência alusiva à atribuição de responsabilidade tributária; no terceiro capítulo, o trabalho esteve voltado a decantar uma definição precisa, tanto quanto possível, do conceito de “grupo econômico”.

Assim, fixado o sistema de referência desta pesquisa, estabelecidos os contornos gerais das regras de responsabilidade tributária e definido o conceito de grupo econômico, é chegado o momento de adentrar no cerne da questão central desta dissertação: o exame da eventual responsabilidade tributária de entidades empresariais formadoras de grupo econômico por débitos relacionados ordinariamente a apenas um deles.

### **4.2. A COLOCAÇÃO DO PROBLEMA**

A efetiva concretização da pretensão do credor tributário, formalizada por meio de uma determinada norma individual e concreta (lançamento ou auto de infração), não é algo que ocorra, em grande parte dos casos, de modo tranquilo. Mesmo depois de concluídos todos os atos administrativos alusivos ao processo de constituição do crédito tributário e esgotados os meios de defesa reservados ao sujeito passivo na esfera judicial, é comum não ocorrer a satisfação da dívida.

As dificuldades encontradas pelo credor tributário são várias: estrutura deficiente das procuradorias; morosidade do Poder Judiciário; emprego, por parte dos sujeitos passivos, de diversos mecanismos voltados à ocultação patrimonial etc. Esses problemas, embora sem a velocidade ideal, vêm sendo tratados. De um lado, a legislação sofre aprimoramentos com o incremento de instrumentos mais ágeis para a identificação e indisponibilização de patrimônio dos devedores (penhora por meio eletrônico, por exemplo) e, de outro, as procuradorias estão

sendo organizadas de modo mais eficiente, voltando relevante parcela de seus recursos, inclusive de seus recursos humanos, para trabalhar especificamente com processos mais complexos e que envolvam quantias mais vultosas.

Essas células especiais das procuradorias, dentre as várias medidas que promoveram, passaram a adotar uma tese extremamente favorável aos interesses que administram: aquela segundo a qual todos os entes que integram determinado grupo econômico são solidariamente responsáveis pelos débitos dos demais participantes, tão somente pelo fato de formarem o referido agrupamento. Essa orientação amplia o leque de possíveis sujeitos passivos das obrigações tributárias e, por conseguinte, tendem a incrementar o acervo patrimonial disponível para eventual expropriação judicial.

A construção dessa tese é (também) uma espécie de reação a um quadro extremamente indesejável, qual seja, a adoção de atos de organização societária, por parte de devedores, voltados especificamente a frustrar os interesses creditórios do sujeito ativo da relação jurídica tributária. De fato, é até certo ponto comum constatar que alguns devedores de tributos, quando esgotados os mecanismos de impugnação da dívida – ou antes mesmo disso -voltem sua atenção para a criação de estruturas, mais ou menos complexas, como instrumento para evitar a expropriação de seus patrimônios. As manobras observadas nesse contexto são criativas e, em síntese, voltam-se a reduzir o acervo patrimonial relacionado à entidade posta como sujeito passivo da relação jurídica tributária, concentrando-a em outras pessoas, sejam elas físicas, sejam jurídicas. Isso é o que muitas vezes se dá nas sucessões empresariais não formalizadas (“de fato”), “fraudes”, “confusão patrimonial” etc.

Todos esses são problemas reais e que precisam ser enfrentados, dada a nocividade, tanto para os interesses do fisco quanto para a livre concorrência, decorrente da existência de devedores contumazes e relativamente protegidos dos meios tradicionais de persecução de créditos tributários. No entanto, o fato de o problema demandar uma solução não implica reconhecer que a solução – ou uma das soluções - escolhida pelas procuradorias seja correta e compatível com o ordenamento jurídico.

Defender a solidariedade de entes formadores de grupo econômico pode, em princípio, mitigar os problemas apresentados, mas, por certo, essa solução abarca uma gama de situações muito mais vasta, eis que, rigorosamente, o referido agrupamento não pressupõe, dada a definição proposta, nenhuma das infrações referidas (sucessão de fato, confusão patrimonial,

fraude etc.). Não custa repetir – e esse ponto será objeto de ênfase mais adiante – que grupo econômico é uma estrutura empresarial lícita e que não apresenta, em sua definição, nenhum elemento que aponte para a ocorrência dos ilícitos aventados. A preservação de personalidade jurídica e patrimônio de seus integrantes é, esta sim, indispensável para a caracterização do conceito.

Do ponto de vista da legislação, os defensores da tese da irrestrita responsabilidade dos entes formadores de grupo econômico amparam seus argumentos no art. 124, I, do CTN, sob o fundamento de que, entre esses entes, haveria necessariamente “interesse comum” e no art. 30, IX, da Lei 8.212/1991, segundo o qual “as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações” tributárias disciplinadas naquele diploma.

Nesse contexto, é necessário investigar se a tese construída pelo fisco está de acordo com o sistema de direito positivo e, igualmente, se as variações dessa orientação se amoldam à legislação vigente. Essas variações, como adiante será mais bem examinado, apontam para a solidariedade tributária como uma consequência possível, embora não necessária, da formação de grupo econômico. Em breve síntese, costuma-se afirmar, nesse campo, que a formação de grupo econômico não é pressuposto suficiente para imputação de responsabilidade tributária solidária, a qual somente deve ter lugar quando aquele fato estiver associado a alguma outra ocorrência que se refira a fraude, confusão patrimonial, realização conjunta do fato gerador, dentre outras.

Para efeito de análise, essas hipóteses serão divididas em duas classes: (i) no primeiro grupo, estarão reunidos os argumentos relacionados à defesa da solidariedade tributária no âmbito do grupo econômico como decorrência de um pressuposto de fato lícito (a própria formação do grupo, o “interesse comum”, etc.); (ii) no segundo, agrupam-se as teses que se firmam a partir da atribuição dessa solidariedade tributária como um efeito de suposto normativo que preveja alguma ocorrência ilícita (ocorrência de fraude, simulação, confusão patrimonial etc. no âmbito de grupo econômico).

Essa forma de promover o exame da matéria, segundo parece, permite isolar de maneira mais analítica o problema, a significar que o estudo do tema, concentrado ponto a ponto, poderá ser feito a partir do efetivo regime jurídico de responsabilidade tributária no qual se insere cada uma dessas propostas teóricas.

### **4.3. PRIMEIRA HIPÓTESE: A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DECORRENTE DE ATO LÍCITO**

A primeira hipótese referente à relação que se poderia estabelecer entre a formação de grupo econômico e a solidariedade de todos os membros do grupo pelos débitos tributários de qualquer deles é justamente aquela referida na tese original defendida pelas procuradorias, especialmente, pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. De acordo com aludida orientação, a mera formação de um grupo econômico é pressuposto de fato suficiente para a atribuição de responsabilidade tributária solidária a todos os seus membros por débitos de qualquer deles.

Segundo essa tese, dado o fato “grupo econômico”, então seria a consequência “solidariedade tributária”. Em linguagem formalizada, poder-se-ia escrever o seguinte: D (Fge → S’RS’’S’’’S’’’’...). Isto é, dado o fato “grupo econômico” (Fge), deve ser uma relação jurídica (R) que tenha como sujeito ativo o credor tributário (S’) e como sujeitos passivos todos os membros do referido grupo S’’S’’’S’’’’...).

Conforme trabalhado em capítulo anterior, a atribuição de responsabilidade tributária - necessariamente a um terceiro não praticante do fato tributário (fato gerador) – deve observar dois limites fundamentais: (i) o primeiro, de ordem formal, impõe que essa atribuição de responsabilidade deve estar amparada por norma introduzida no ordenamento por meio de lei complementar; (ii) o segundo, de natureza material, condiz com que somente poderá ser eleito como responsável tributário o terceiro que possa realizar o pagamento do tributo com a riqueza manifestada pelo fato tributário (fato gerador), sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, dentre outros (igualdade, não confisco).

Não custa recordar a premissa firmada em tópico anterior no sentido de que a criação de regra de responsabilidade tributária, sempre por meio de lei, deve pautar-se pelas balizas firmadas na Constituição e detalhadas no Código Tributário Nacional. Do ponto de vista material, o perímetro de atuação do legislador na escolha do sujeito passivo da relação jurídica tributária é definido sobretudo pela conjugação do princípio da capacidade contributiva com os princípios da igualdade e não confisco. Bem por isso, somente pode ser chamado a responder por crédito tributário nascido em virtude de conduta praticada por terceiro aquele que possa realizar o pagamento da exação com a riqueza manifestada no fato-signo presuntivo de riqueza previsto na Constituição e pormenorizado na regra matriz de incidência tributária. Exige-se, por

assim dizer, uma vinculação do terceiro (responsável) com o fato tributário em sentido estrito que o permita pagar o tributo com a riqueza relativa ao fato previsto na hipótese da regra matriz (reembolso ou retenção), sem o que estariam violados o art. 128 do CTN e, igualmente, os princípios constitucionais aludidos.

Essa premissa é aplicável, com todo rigor, no exame da eventual responsabilidade de entes formadores de um grupo econômico pelos débitos tributários de seus pares, já que se trata de diretriz geral e incontornável decorrente diretamente da Constituição. É dizer, também nesse campo, somente poderá ser convocado a pagar o débito nascido por ato de terceiro aquele a que for assegurado o direito de solver a dívida sem sacrifício de seu próprio patrimônio.

Retomados esses fundamentos essenciais, passa-se a análise mais detalhada das construções especificamente voltadas à responsabilidade tributária no âmbito de grupo econômico.

#### **4.3.1. Grupo econômico e o art. 124, I do CTN: a questão do “interesse comum”**

A primeira linha de argumentação que reside no campo ora examinado diz que todos os integrantes de um grupo econômico são solidariamente responsáveis pelos débitos tributários de qualquer deles, eis que a configuração desse tipo de arranjo implica necessariamente a existência do “interesse comum”, o que atrairia a aplicação do art. 124, I, do CTN, de seguinte teor:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

Nesse sentido, merece atenção a posição do Procurador da Fazenda Nacional Nabor Batista de Araújo Neto<sup>117</sup>:

“A norma do art. 124 do Código Tributário Nacional trata de responsabilidade tributária, muito embora esteja localizada entre as normas gerais do capítulo que regula a sujeição passiva tributária.

Já vimos que os grupos societários são formados com o objetivo de atender às necessidades do desenvolvimento dos processos de produção e pesquisa, racionalizando a exploração empresarial, baixando custos e aumentando os

---

<sup>117</sup> ARAUJO NETO, Nabor Batista de. A responsabilidade das empresas integrantes de grupo econômico. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2820, 22 mar. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/18739>>. Acesso em: 28 mar. 2017.

lucros. Logicamente, há interesse de toda e qualquer pessoa jurídica integrante de grupo econômico nos atos de qualquer outra integrante, principalmente nos que beneficiem todo o agrupamento.

Com mais impacto ainda repetimos a afirmação final acima quando tratamos de grupos econômicos que se valem de confusão patrimonial, gerencial e financeira, e ainda os grupos de fato. Nestes grupos, os atos de um, principalmente na seara tributária, são de total interesse das outras empresas agrupadas.

Nos grupos econômicos, o interesse comum vincula as empresas agrupadas por circunstâncias externas formadoras de solidariedade, provenientes da consciência de grupo, das necessidades que interligam as empresas participantes.

Desta forma, o interesse comum é justificado pela unidade de direção ou controle, com objetivos finais idênticos de todos os entes agrupados. Há claro aproveitamento das pessoas jurídicas que formam o grupo econômico com as atividades desempenhadas por qualquer delas, pois agem por coordenação ou subordinação.”

A Portaria PGFN 320/2008, em que pese a ausência de rigor no emprego da linguagem, também pode ser tomada como apoio dessa construção, conforme abaixo se confere:

“Art. 8º Identificada a presença de grupo econômico e a necessidade de consequente atuação conjunta em face deste, o procurador, para fins do disposto no parágrafo único do art. 4º e parágrafo único do art. 6º, considerará o grupo econômico como devedor único.

(...)

§ 2º Nos termos do caput, define-se grupo econômico como:

(...)

III - as pessoas jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, considerada a responsabilidade solidária na forma prevista no art. 124, inc. I do Código Tributário Nacional.

(...)”

Esse texto não é dos mais felizes. Basicamente, está dito que as pessoas jurídicas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato tributário são formadoras de grupo econômico, muito embora seja evidente que duas ou mais pessoas jurídicas podem ter interesse comum em determinada situação pontual e não formem grupo econômico. Sem embargo, o que se quer destacar é a recorrente associação da ideia de grupo econômico a “interesse comum”, o que, mesmo indiretamente, confere algum suporte à posição assumida pelo doutrinador supracitado.

Os integrantes do grupo econômico, nessa linha, estariam unidos por vínculos tais que os atos praticados por qualquer deles refletiriam os interesses do grupo como um todo, haja vista, sobretudo, a unidade de direção que caracteriza esse arranjo. Além disso, os resultados econômicos dos atos praticados por qualquer membro do grupo seriam, de acordo com esse pensamento, sentidos por todos os demais, razão pela qual todos deveriam arcar com as vantagens e desvantagens (inclusive com os deveres tributários) decorrentes das condutas adotadas por cada um deles.

Enfim, de acordo com essa orientação, a formação de grupo econômico, na condição de fato lícito, é elemento suficiente para caracterizar o “interesse comum” mencionado no art. 124, I, do CTN, e, por consequência, para implicar responsabilidade solidária de todos os integrantes do aludido agrupamento.

#### **4.3.1.1. O interesse comum do art. 124, I, do CTN**

Ao se observar atentamente a redação do art. 124, I, do CTN, constata-se que a expressão “interesse comum” não é posta de forma isolada e livre de qualquer outra qualificação. O enunciado normativo alude a “interesse comum *na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”. Malgrado essa qualificação não seja extremamente precisa, também não é desprezível a contribuição que pode fornecer na construção de sentido promovida pelo intérprete. O texto normativo, ao lado da expressão “interesse comum”, não fez silêncio ou aludiu a expressões como “[interesse comum] no resultado econômico decorrente do fato tributário” ou a “[interesse comum] em virtude de relações societárias ou negociais”. Nada disso está positivado no art. 124, I, do CTN, o qual, enfatize-se, vincula o elemento “interesse comum” à “situação de fato que constitua fato gerador da obrigação principal”.

Então, parece que o primeiro corte que se pode fazer na definição da expressão “interesse comum” é que esse interesse está relacionado com fato tributário (fato gerador) – “situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” – e não com relações societárias subjacentes ou com efeitos econômicos decorrentes da realização da conduta enquadrada na hipótese. A investigação da existência ou não de interesse comum, para efeito do art. 124, I, do CTN, deve estar restrita à hipótese tributária, revelando-se a partir da análise da forma como efetivamente se concretizou o fato tributário em determinado caso.

Nesse sentido, convém observar a lição de Ives Gandra Martins<sup>118</sup>

“A expressão ‘interesse comum’ não pode ser entendida como alusiva a qualquer tipo de interesse – como, por exemplo, o interesse do pai de ver a atividade profissional de filho ser bem sucedida. O ‘interesse’ a que se refere é o interesse material e vinculado à operação, isto é, aquele que resulta em benefício pecuniário, gerando obrigações tributárias a serem cumpridas.

O mesmo interesse, sem vinculação ao fato gerador, não autoriza qualquer espécie de responsabilidade.

(...)

Por isto faz menção o legislador complementar ao interesse comum em situação ‘que constitua fato gerador da obrigação principal’

Ao lado desse primeiro corte, outra redução do possível âmbito semântico da expressão resulta da noção, bem consagrada na doutrina, de que o interesse relacionado à hipótese deve ser um interesse jurídico – e não moral, econômico etc. É bem verdade que o “interesse jurídico” não é algo que se possa aferir ontologicamente. Será jurídico o interesse assim tutelado pelo ordenamento positivado. O interesse econômico, moral, ético, desde que acolhido no sistema do direito positivo por linguagem competente, será um interesse jurídico.

No caso do art. 124, I, do CTN, no entanto, a expressão “interesse jurídico” não foi associada a nenhum outro vocábulo que pudesse indicar a positivação de alguma modalidade específica de interesse. Não há o menor indício de que tenha havido a incorporação, na plataforma do direito positivo, de algum tipo especial de interesse relacionado a aspectos econômicos, morais, sociais etc. O interesse (jurídico) comum é o interesse (jurídico) ordinário, por assim dizer, não se revestindo de nenhuma característica especial que o qualifique de modo específico.

Sendo o “interesse comum” compreendido nesses termos, parece que o(s) único(s) interessado(s) no fato tributário, do ponto de vista jurídico, é(são) justamente aquele(s) que o realizou(aram). Nessa linha, Paulo de Barros Carvalho<sup>119</sup> explica que a expressão, conquanto vaga, condiz com o interesse daqueles que realizam, em conjunto, a hipótese tributária, a exemplo do que se dá com dois ou mais proprietários de imóvel sujeitos à incidência de IPTU. Ou, tratando-se de hipótese tributária que descreva negócio jurídico bilateral, essa classe de interesse diz respeito àquele que se instala entre os sujeitos que ocupam um dos polos da

---

<sup>118</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos Econômicos e Responsabilidade Tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 236, Maio., 2015. p. 92.

<sup>119</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito tributário. 26ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 309.

referida relação negocial (o polo que a lei escolheu para estruturar a sujeição passiva tributária).

Confira-se:

“[...] o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo 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 consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação”

O Superior Tribunal de Justiça tem sua jurisprudência sedimentada nesse mesmo sentido, isto é, na linha de que “interesse comum”, tal qual qualificado pelo art. 124, I, do CTN, é aquele comungado pelas pessoas que protagonizam, em conjunto, a situação de fato que satisfaz os critérios conotativos de determinada hipótese tributária. Nesse sentido, convém observar trecho de voto proferido pelo então Ministro do Superior Tribunal de Justiça Luiz Fux<sup>120</sup>:

“Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, no condizente ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato impositivo.

A solidariedade passiva por interesse comum prevista no art. 124, I, do CTN, pressupõe que mais de uma pessoa - atuando em conjunto no mesmo polo de uma relação, se for o caso - adote conduta que satisfaça os critérios para enquadramento em determinada hipótese tributária. A doutrina cita como exemplos dessa solidariedade tributária a sujeição passiva entre coproprietários de imóvel pelo correlato IPTU ou pelo imposto de transmissão e aquela relativa aos cônjuges casados em comunhão universal quanto ao imposto sobre a renda.

---

<sup>120</sup> STJ, 1ª Turma, REsp 884.845/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 05/02/2009, DJe 18/02/2009.

#### **4.3.1.2. Solidariedade tributária por “interesse comum”. É realmente caso de “responsabilidade tributária”?**

Conforme premissa já firmada, as classes formadas pelos conceitos de contribuinte e responsável são estabelecidas com base em critério objetivo: será contribuinte o sujeito passivo da obrigação tributária que houver protagonizado a conduta descrita na hipótese da regra matriz de incidência tributária, enquanto que responsável será o sujeito passivo que não tenha realizado a conduta típica enquadrada no antecedente normativo.

Os sujeitos passivos por solidariedade decorrente de interesse comum (art. 124, I, do CTN), tal qual exposto no tópico antecedente, são identificados como aqueles que, em conjunto - e ocupando um mesmo polo de uma relação jurídica, se for o caso -, tenham realizado conduta compatível com a descrição hipotética contida no antecedente de uma regra matriz de incidência tributária. Quando há, por exemplo, pluralidade de proprietários de imóvel urbano, pode-se dizer que o “ser proprietário de imóvel urbano” – antecedente normativo - é conduta praticada por todos os coproprietários, de tal sorte que todos, numa primeira leitura, poderiam ser qualificados como contribuintes e não como responsáveis.

Misabel Derzi<sup>121</sup>, nessa linha, distingue as figuras de devedor solidário e responsável tributário, argumentando da seguinte maneira:

“A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias.

Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou um contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo.”

Discordando, em parte, dessa orientação, Luciano Amaro<sup>122</sup> entende que a solidariedade tributária por “interesse comum” implica uma situação híbrida, eis que, embora cada um dos

---

<sup>121</sup> DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. 11a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 729.

<sup>122</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª ed. São Paulo: Saraiva: 2006, p. 316.

sujeitos passivos tenha efetivamente praticado conduta compatível com hipótese, os respectivos estados ou ações dizem respeito a apenas uma fração do fato que justificou a relação jurídica que o tem no polo passivo. Assim, aproveitando-se o exemplo da copropriedade quanto ao IPTU, poder-se-ia dizer que cada proprietário seria contribuinte relativamente a seu quinhão no imóvel e responsável quanto à parcela da prestação tributária devida e mensurada com base na fração da propriedade de que não é titular. Vale conferir a lição do autor:

“O interesse comum no fato gerador põe os devedores solidários numa posição também comum. Se, em dada situação, (a co-propriedade no exemplo dado), a lei define como o titular do domínio como contribuinte, nenhum dos coproprietários seria qualificável como terceiro, pois ambos ocupariam, no binômio Fisco-contribuinte, a posição de segundo (ou seja, de contribuinte). Ocorre que cada qual só se poderia dizer contribuinte em relação à parcela do tributo que corresponde à sua quota de interesse na situação. Como a obrigação tributária (sendo pecuniária) seria divisível, cada qual poderia, em princípio, ser obrigado apenas pela parte equivalente ao quinhão de seu interesse. O que determina o Código Tributário Nacional (art. 124, I, do CTN) é a solidariedade de ambos como devedores da obrigação inteira, donde se poderia dizer que a condição de sujeito passivo assumiria forma híbrida em que cada co-devedor seria contribuinte na parte que lhe toca e responsável pela porção que caiba ao outro”

Referindo-se ao art. 124, I, do CTN, e partindo de semelhante exemplo, isto é, da hipótese de solidariedade por débitos de IPTU entre os coproprietários de imóvel urbano, Marcos Vinícius Neder<sup>123</sup> posiciona-se em igual sentido:

“Em que pese, nesse caso de solidariedade sob análise, todos os co-obrigados tenham relação direta com a ocorrência do fato gerador e possam ser tratados como contribuintes, a norma de responsabilidade tributária autoriza a Fazenda Pública a cobrar de cada co-obrigado o débito integral, o que representa parcela de tributo superior à que seria devida pela participação de cada um na riqueza pressuposta para a incidência do tributo, ou seja, além de sua capacidade contributiva.

(...)

De fato, cada co-proprietário se qualifica como contribuinte em relação ao tributo correspondente ao seu quinhão de interesse na propriedade e como responsável pelo tributo excedente em relação ao que lhe cabe.

A opinião de Fábio Pallaretti Calcini<sup>124</sup> é na mesma linha:

---

<sup>123</sup> NEDER, Marcos Vinicius. In: CARVALHO, Paulo de Barros. SOUZA, Priscila de (coords.). Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal. In VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET – Direito Tributário e os conceitos de direito privado. São Paulo: Noeses, 2010, p. 997.

<sup>124</sup> CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e solidariedade. Algumas considerações ao art.124 do Código Tributário Nacional. In: Revista Dialética de Direito tributário nº167, p. 40.

“Embora o art. 124 do Código Tributário Nacional não esteja localizado na parte de responsabilidade tributária, como se pode notar, não é possível negar que referido dispositivo legal possui esta natureza jurídica, impondo responsabilidade tributária solidária nas hipóteses descritas nos incisos I e II”

Essa posição é a que parece mais correta. O contribuinte é o sujeito passivo de uma relação jurídica implicada por fato tributário por ele protagonizado. No caso de interesse comum, a relação jurídica é mensurada por fato formado por uma soma de condutas que, se individualmente consideradas, nunca poderiam justificar imposição da prestação jurídica, na sua proporção integral, a cada um dos devedores solidários. Enfim, cada um dos devedores solidários responde como contribuinte e como responsável ao mesmo tempo.

Essa discussão e a consequente tomada de posição, longe de significar um debate estéril, é extremamente importante para se fixar uma premissa sobremodo necessária: as normas do art. 124 do CTN devem ser compreendidas como regras de responsabilidade tributária e, nessa condição, estão adstritas aos limites formais e materiais impostos pela Constituição e detalhados, no plano legal, especialmente no art. 128 do CTN.

#### **4.3.1.3. Interesse(s) comum(ns) e grupo econômico**

Esclarecidos os contornos gerais quanto aos aspectos necessários para o exame do ponto reservado a este tópico, já é possível avançar na análise da relação que se pode estabelecer entre o fato lícito “formar grupo econômico” e a possível consequência “tornar-se responsável tributário pelos débitos de seus pares”. A tese objeto de escrutínio, neste momento, é a de que a circunstância de uma entidade empresarial integrar arranjo dessa ordem é suficiente para implicar relação jurídica que o tenha como sujeito passivo pelos débitos tributários dos demais integrantes. A solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico decorreria, segundo esse entendimento, do “interesse comum” compartilhado por todos eles.

Nesse cenário, o primeiro obstáculo a ser superado nessa análise diz respeito à necessidade de se identificar os exatos sentidos que a expressão “interesse comum” assume no referido discurso, comparando-o com aquele observado na linguagem produzida pela doutrina e jurisprudência na descrição do art. 124, I, do CTN. Vale dizer, embora tanto a tese sob análise quanto a doutrina em geral, ao examinar o referido enunciado normativo, falem em nome do “interesse comum”, parece evidente que os sentidos atribuídos à expressão não guardam uniformidade alguma.

Na tese mais favorável ao fisco, “interesse comum” foi usado para fazer referência aos interesses gerais (ditos econômicos) que permeiam todo e qualquer grupo econômico, decorrendo desse elemento a própria motivação para a respectiva formação. É nesse sentido que deve ser compreendida a expressão quando Nabor Batista de Araújo Neto<sup>125</sup> faz a seguinte afirmação:

“[...] o interesse comum é justificado pela unidade de direção ou controle, com objetivos finais idênticos de todos os entes agrupados. Há claro aproveitamento das pessoas jurídicas que formam o grupo econômico com as atividades desempenhadas por qualquer delas, pois agem por coordenação ou subordinação.”

Trata-se, inegavelmente, de uma espécie de “interesse comum” constatável no âmbito dos grupos econômicos, uma vez que, formada tal estrutura, não há que se pensar que as entidades que o integram seriam absolutamente indiferentes ao desempenho de seus pares. Tendo sido pactuada comunhão de esforços em prol de determinados objetivos, é incontornável a constatação de que o sucesso de cada um dos integrantes do grupo econômico passa a depender, em alguma medida, do sucesso dos demais entes que formam o arranjo em questão.

No entanto, para que se evite confusão terminológica, é necessário observar que esse “interesse”, no contexto em que é articulado, apresenta as seguintes características: (i) é um interesse de ordem geral; (ii) apresenta cunho eminentemente econômico; (iii) não foi qualificado por nenhuma norma (geral) de direito tributário, eis que, segundo doutrina e jurisprudência amplamente majoritárias, a aplicação do art. 124, I, do CTN, não se revela possível com base nesse pressuposto de fato.

Ao lado desse “interesse comum”, dito geral ou econômico, a expressão também é empregada no sentido específico reservado pelo art. 124, I, do CTN. Nesse particular, “interesse comum” é aquele compartilhado por duas ou mais pessoas que, atuando em conjunto, adotem condutas que satisfaçam os critérios para enquadramento em determinada hipótese tributária. Esse interesse apresenta as seguintes características: (i) é um interesse específico, no sentido de estar relacionado com um fato tributário determinado; (ii) é juridicamente qualificado por norma geral de direito tributário (art. 124, I, do CTN).

---

<sup>125</sup> ARAUJO NETO, Nabor Batista de. A responsabilidade das empresas integrantes de grupo econômico. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2820, 22 mar. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/18739>>. Acesso em: 28 mar. 2017.

Feita essa breve elucidação dos sentidos que a expressão “interesse comum” tem assumido no discurso da doutrina, convém examinar se alguma dessas variantes é juridicamente relevante para efeito de sujeição passiva dos membros de grupos econômicos.

Do ponto de vista do direito positivo, mais precisamente do direito tributário – didaticamente, e apenas didaticamente, segregável do sistema como um todo –, nota-se que o “interesse comum geral” das entidades formadoras de grupo econômico não foi valorizado de forma especial.

Conforme premissa já firmada, grupo econômico deve ser compreendido como o conjunto de entidades empresariais dotadas de patrimônio e personalidade individualizados, relacionadas entre si em virtude de poder de controle exercido por uma delas ou por terceiro, e que atuam de modo a atender aos interesses grupais, sem comprometimento de seus próprios objetos sociais. A conservação da personalidade é marca essencial dessa figura.

Sendo assim, quando uma dessas entidades realiza um fato tributário, esse sucesso diz respeito exclusivamente a ela, já que, repita-se, cada uma das integrantes desse tipo de arranjo mantém intacta sua própria personalidade. Do ponto de vista do direito tributário, as linhas que separam as pessoas físicas ou jurídicas envolvidas por laços grupais não desaparecem em virtude desse modo de organizar a empresa e sequer podem ser mitigadas por esse motivo. Cada um dos entes em questão mantém sua própria personalidade jurídica e, por isso mesmo, responde sozinho – salvo as hipóteses ordinárias de atribuição de responsabilidade a terceiro – pelos débitos decorrentes dos fatos tributários que concretizar.

A autonomia dos patrimônios das pessoas jurídicas – e das pessoas em geral – foi reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal como mecanismo imprescindível para o atendimento do princípio da livre iniciativa, afigurando-se inconstitucional, por ofensa também à razoabilidade, dispositivo que a despreze para fim de alargamento de sujeição passiva tributária. Analisando especificamente o art. 13, da Lei 8.620/93, o Pretório Excelso decidiu que, ao legislador infraconstitucional, não é permitido estabelecer responsabilidade tributária dos sócios pelos débitos da pessoa jurídica, tão somente pelo fato de serem sócios dela, tal como se pode ver na ementa a seguir transcrita:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.  
NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART. 146, III, DA CF.

ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

(...)

7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.

8. Reconhecida a inconstitucionalidade do art. 13 da Lei 8.620/93 na parte em que determinou que os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada responderiam solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

9. Recurso extraordinário da União desprovido.

10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC.<sup>126</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)

A orientação sedimentada pelo Supremo Tribunal Federal permite a inferência de que as entidades formadoras de grupos econômicos não podem ser tratadas, para fins tributários, como se fossem uma só pessoa, sob pena de transgressão dos perímetros formados pelas respectivas personalidades jurídicas. São terceiros não integrantes do binômio fisco-contribuinte. E, como terceiros, isto é, como pessoas que não tenham realizado o fato tributário em sentido estrito, submetem-se às regras gerais que disciplinam a responsabilidade tributária.

No contexto da análise da possibilidade de atribuição de responsabilidade por ocorrência lícita, já se firmou a premissa de que o terceiro somente pode ser chamado a recolher a exação se puder realizar esse pagamento com a riqueza manifestada pelo fato tributário realizado por quem poderia vir a ser qualificado como contribuinte. Esse é um limite de ordem material para o exercício da competência legislativa nessa matéria e que, igualmente, condiciona a interpretação de todos os enunciados positivados no ordenamento sobre o tema.

---

<sup>126</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.

Malgrado não seja oportuno repetir o que já foi afirmado em tópico anterior, convém enfatizar, em breve síntese, que, tendo a Constituição Federal estruturado o núcleo dos tributos em torno de fatos-signos presuntivos de riqueza, não haveria como se exigir o pagamento da correspondente exação de quem não pudesse desempenhar tal obrigação justamente com a riqueza manifestada pelo referido fato. Assim, o sujeito passivo, sob pena de violação do princípio da capacidade contributiva, dentre outros, somente pode ser pessoa que seja titular da riqueza manifestada pelo fato-signo presuntivo ou que de algum modo possa, independentemente da vontade de terceiros ou intervenção judicial, realizar o pagamento do tributo com subtração de parcela dela (da riqueza), tal como ocorre nas situações de retenção ou reembolso. Por isso, no plano infraconstitucional, quando o art. 128 do CTN define responsável como o sujeito passivo que tenha “vínculo com o fato gerador”, deve-se entender que essa vinculação não é de qualquer ordem, mas apenas aquela que permita que esse terceiro satisfaça a pretensão do fisco com a riqueza manifestada pelo fato tributário.

Do ponto de vista substantivo, portanto, o terceiro não protagonista do fato tributário em sentido estrito (fato gerador) somente pode ser chamado a ocupar o polo passivo da relação jurídica tributária se lhe for assegurada a faculdade de solver o crédito do fisco sem sacrificar seu próprio patrimônio.

Assim, diante dessa premissa, cumpre indagar: uma entidade empresarial, pelo simples fato de integrar um grupo econômico, assume posição que necessariamente lhe permita ter acesso às riquezas manifestadas pelos fatos tributários realizados pelos seus pares, de tal modo que os correspondentes créditos tributários possam ser pagos sem sacrifício de seu próprio patrimônio? Os “interesses comuns”- aqui ainda entendidos como interesses gerais e não como aquele estabelecido no art. 124, I, do CTN -, permitem que uma entidade do grupo tenha acesso direto ao patrimônio da outra e, por exemplo, retire de seu caixa parcela de riqueza manifestada por fato tributário realizado por essa última, de tal modo a quitar, com esse valor, o débito tributário correspondente? As respostas a essas perguntas só podem ser negativas.

Convém lembrar que, em tópico anterior, grupo econômico foi definido como conjunto de entidades empresariais dotadas de patrimônio e personalidade individualizados, relacionadas entre si em virtude de poder de controle exercido por uma delas ou por terceiro, e que atuam de modo a atender aos interesses grupais, sem prejuízo de seus próprios objetos sociais. Note-se que duas das características centrais dessa definição são, de um lado, a

manutenção das personalidades jurídicas e dos patrimônios dos entes envolvidos no grupo econômico e, de outro, o controle exercido por um deles ou por um terceiro.

Quanto a controle, também conforme premissa já firmada naquela sede, viu-se que essa característica condiz com uma subordinação relativa de todas as entidades do grupo econômico aos interesses mais gerais do conjunto. Essa subordinação é apenas relativa - e não absoluta – precisamente em virtude da manutenção das personalidades jurídicas e dos patrimônios de todos os membros do arranjo e, ainda, de interpretação do art. 265 da Lei 6.404/76, que dispõe sobre os objetivos do grupo econômico: “combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns”.

A caracterização do grupo econômico exige preciso equilíbrio entre os interesses comuns do agrupamento - expressão novamente empregada como gênero - e os interesses individuais de todas as entidades que o integram, estes últimos como uma imposição decorrente da manutenção das personalidades jurídicas e, destarte, da necessidade de execução de seus respectivos objetos sociais. Esse equilíbrio impede que uma entidade do grupo, ainda que ocupe a posição de controladora, tenha livre acesso ao patrimônio das demais, inclusive, à riqueza manifestada pelos fatos tributários realizados por elas. A ordenação das entidades empresariais em torno de diretrizes decididas à luz do conjunto de interesses mais gerais (comuns), tal como ponderados pelo controlador, não elimina as personalidades, a autonomia patrimonial e, por isso mesmo, não atribuiu a nenhum dos integrantes do grupo econômico posição jurídica que o autorize retirar, de outro, parcela de sua riqueza para pagar qualquer tributo.

Os “interesses comuns gerais” que motivam a criação e manutenção do grupo econômico não são suficientes para permitir a atribuição de responsabilidade tributária indistintamente a qualquer de seus membros por débitos relativos a um deles, ante o intransponível obstáculo de ordem material, decorrente sobretudo do princípio da capacidade contributiva, substanciado na necessidade de que a responsabilidade tributária tenha por pressuposto a possibilidade de o terceiro (responsável) arcar com o tributo com a riqueza manifestada pelo fato tributário – e sem sacrifício, destarte, de seu próprio patrimônio, inconfundível que é com os acervos patrimoniais dos demais integrantes do grupo.

Desse modo, não podemos concordar com a tese defendida por Nabor Batista de Araújo Neto de que a comunhão de interesses gerais que subjaz a qualquer grupo econômico seria circunstância suficiente para implicar a solidariedade tributária de todos os seus integrantes

pelos débitos de qualquer deles. As relações que se estabelecem entre essas entidades empresariais, que gravitam em torno da noção de controle (subordinação relativa), não permitem que qualquer delas tenha (necessariamente) acesso jurídico às riquezas manifestadas pelos fatos tributários praticados pelas demais, o que, ante premissa adotada neste trabalho, impede que, com base nesse motivo, seja imposta responsabilidade tributária. Nesse sentido, merece destaque a lição de Ricardo Oliveira Mariz, Bruno Fajersztajn, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva e Ramom Tomazela Santos<sup>127</sup>:

“Em razão da existência de personalidade jurídica própria, é forçoso reconhecer que a sociedade com poder de controle não pode, em todas as circunstâncias, simplesmente determinar a transferência de recursos para ressarcir o ônus econômico do tributo, como exige o art. 128 do CTN, em decorrência do princípio constitucional da capacidade contributiva.”

Na mesma linha, leciona Renato Lopes Becho<sup>128</sup>:

“No caso de grupo econômico, salvo melhor juízo, não está presente o interesse comum indicado no inciso I. A visão que temos da existência de mais de uma pessoa jurídica, sujeita a um mesmo comando, mas que possam ter sócios distintos, nos termos em que aceito atualmente em nosso ordenamento jurídico, não permite que vislumbremos, sempre e em tese, o interesse comum em todas as atividades de um grupo econômico”.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça ministra orientação que segue no mesmo sentido:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. SUJEIÇÃO PASSIVA. ARRENDAMENTO MERCANTIL. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. VERIFICAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. "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' (HARADA, Kiyoshi. 'Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador'" (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009).

<sup>127</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; FAJERSZTAJAN, Bruno; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da; SANTOS, Ramon Tomazela. Grupos Econômicos: In XL Simpósio Nacional de direito tributário do CEU-Escola de direito. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 97.

<sup>128</sup> BECHO, Renato Lopes. A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico. In: Revista Dialética de Direito Tributário, n. 221, p. 137.

(...)<sup>129</sup>

Destarte, a primeira conclusão a que se pode chegar neste tópico é que os “interesses comuns” - nesse momento entendidos como interesses gerais que motivam a formação e manutenção do grupo econômico e caracterizados como interesses econômicos - não são suficientes ou mesmo relevantes para implicar responsabilidade tributária de entidades formadoras de grupos econômicos, eis que, como visto, essa modalidade de sujeição passiva exige, do ponto de vista material, que o terceiro tenha a faculdade de realizar o pagamento da exação com a riqueza manifestada pelo fato praticado por aquele que é ou poderia ser o contribuinte, algo que não se dá necessariamente na hipótese.

Examinada a relação entre essa primeira espécie de “interesse comum” e grupo econômico, abre-se a oportunidade para a análise da segunda modalidade de “interesse comum” mais acima indicada: o específico interesse referido no art. 124, I, do CTN, e que pode ser definido como o compartilhado por duas ou mais pessoas que, atuando em conjunto (no mesmo polo de uma relação negocial, se for o caso), adotem condutas que satisfaçam os critérios para enquadramento em determinada hipótese tributária.

De acordo com o referido enunciado normativo, “são solidariamente obrigadas (...) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”<sup>130</sup>. Exemplo clássico de situação reveladora de interesse comum e que, portanto, permite a aplicação do art. 124, I, do CTN, segundo vasta doutrina, é a copropriedade de imóvel urbano. Nesse caso, todos os coproprietários, independentemente da fração do imóvel de que seja titular, são – ou podem vir a ser - sujeitos passivos relativamente ao total do débito de IPTU quantificado com base na integralidade do valor venal do imóvel.

Embora esse não seja o foco central desta dissertação, não seria prudente avançar na análise do art. 124, I, do CTN, sem, primeiro, revelar algum desconforto quanto a sua aplicação. É que, mantida a premissa de que o sujeito passivo somente pode ser pessoa que possa saldar o débito com a riqueza manifestada pelo fato tributário, muito dificilmente poderia ser sustentada a compatibilidade da solidariedade prevista no referido enunciado com a Constituição da República. No caso do IPTU, por exemplo, a capacidade contributiva de cada um dos

---

<sup>129</sup> STJ, 1ª Turma, AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 19/03/2015, DJe 27/03/2015.

<sup>130</sup> BRASIL. Presidência da República. Lei nº 5172 de 25 de outubro de 1966. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm). Acesso em 27 de set.2017.

coproprietários é aquela decorrente da respectiva fração do imóvel sob seu domínio e, quanto ao tributo calculado com base na(s) parcela(s) restante(s), não há nada que lhe assegure direito de retenção ou reembolso. Por isso, rigorosamente, a responsabilidade tributária prevista no art. 124, I, do CTN, afigura-se problemática.

Sem embargo dessa observação, não se pode ignorar que o objetivo do trabalho é examinar a relação entre grupo econômico e as regras de responsabilidade tributária, de tal sorte que a preocupação central do escrito não pode estar voltada, na sua essência, para o exame mais profundo da constitucionalidade, em caráter geral, de cada uma dessas regras. Por isso, feita essa breve e importante ressalva, impõe-se avançar na análise proposta, deixando-se de lado, por ora, essa possível inconstitucionalidade.

Retornando à linha central da argumentação, percebe-se uma posição muito clara na doutrina e na jurisprudência quanto à aplicação do art. 124, I, do CTN, no contexto de entidades formadoras de grupos econômicos. Costuma-se afirmar, em âmbito doutrinário e jurisprudencial, que as entidades formadoras de grupo econômico serão solidariamente responsáveis pelos débitos das demais quando tiverem interesse comum na “situação de fato que constitua fato gerador da obrigação principal”, ou seja, quando realizarem em conjunto o fato tributário.

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é repleta de precedentes nesse sentido, do que é exemplo a ementa abaixo transcrita:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. EMPRESA CONSTITUÍDA APÓS O FATO GERADOR. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A jurisprudência desta Corte entende que não basta o interesse econômico entre as empresas de um mesmo grupo econômico, mas sim que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Precedentes: AgRg no AREsp 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min.

HUMBERTO MARTINS, DJe 13.3.2015.

2. No caso, se o fato gerador ocorreu em 2003, não há como admitir que outra empresa constituída no ano de 2004 seja responsabilizada por este ato de terceiro.

3. Agravo Regimental da FAZENDA NACIONAL a que se nega provimento.<sup>131</sup>

É interessante notar, no entanto, que esse raciocínio, se mais vagarosamente examinado, conduz à incontornável conclusão de que, para a aplicação do art. 124, I, do CTN, a eventual existência de grupo econômico é fator irrelevante. Isto porque serão solidariamente responsáveis as pessoas que, formando ou não grupo econômico, tenham praticado conjuntamente o fato jurídico tributário (fato gerador).

A prática do fato tributário em comunhão é pressuposto necessário e suficiente para o surgimento de uma relação jurídica composta por pluralidade de sujeitos passivos em posição de solidariedade, de tal sorte que existir (ou não) um grupo econômico configura evento que não encontra correspondência na hipótese criada a partir da interpretação do art. 124, I, do CTN (e dos demais enunciados que comporão a norma jurídica em questão). Se, por exemplo, duas ou mais pessoas são titulares de fração de determinado imóvel urbano, de nada importa se, também, formam entre si um grupo econômico: serão, na forma do referido enunciado normativo, devedores solidários do correspondente IPTU, quer formem ou não um grupo econômico.

É bem verdade que, no âmbito de grupo econômico, pode existir um contexto mais propício para a prática em conjunto de fatos tributários. A comunhão de interesses que subjaz a essa forma de organização empresarial pode resultar em empreendimentos realizados por mais de um integrante do grupo econômico e, por conseguinte, na ocorrência de interesse comum em situações que *constituam fatos geradores de obrigações principais*.

No entanto, para efeito de aplicação do art. 124, I, do CTN, não importa o contexto que levou duas ou mais pessoas a praticarem em conjunto determinado fato tributário. É irrelevante, por exemplo, se essa ocorrência fática teve como motivação uma relação de amizade entre duas ou mais pessoas, o recebimento de uma herança ou qualquer outro evento antecedente que as tenha levado a partilhar interesse na concretização de determinada hipótese tributária. O aludido enunciado normativo, ao recortar a realidade e selecionar as notas para a construção da hipótese, desprezou o motivo e o contexto relacionados ao interesse comum, tornando irrelevantes os eventos relacionados a tais circunstâncias.

---

<sup>131</sup>STJ, 1ª Turma, AgRg no REsp 1340385/SC, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 16/02/2016, DJe 26/02/2016.

Como bem explica Paulo de Barros Carvalho<sup>132</sup>, o legislador, ao editar os enunciados que serão as bases para a criação das normas jurídicas pelos intérpretes, não poderia – e nem seria útil – reproduzir na hipótese normativa todos os aspectos dos fatos sociais que visa a disciplinar. A atividade do legislador, sempre orientada axiologicamente, consiste em selecionar as propriedades mais relevantes da realidade, estabelecendo conotativamente as classes que permitirão, mediante a operação lógica de subsunção, a aplicação concreta da norma jurídica geral e abstrata. Eis a lição do autor:

“O autor da norma jurídica, ao elaborá-la, vai operar construindo enunciados conotativos que venham a abrigar tantas ocorrências quanto seja possível surpreendê-las com orações protocolares. De qualquer forma, vai produzir conceitos de classes tidos como hábeis para identificar a situação escolhida.

(...)

Mas lembremo-nos que todo conceito definido é seletor de propriedades e o trabalho de seleção dos predicados que a ocorrência deve ter para fazer parte da descrição típica é de natureza axiológica. O legislador vai privilegiar apenas alguns dos predicados do fato social que pretende utilizar na articulação da norma”.

Aplicada essa noção de ordem mais geral ao específico objeto de estudo, logo se percebe que, na seleção das propriedades do fato apto a ensejar a aplicação do art. 124, I, do CTN, o legislador não conferiu relevância alguma à circunstância de a pessoa eventualmente participar de grupo econômico.

Ao modelar a proposição que criará, modificará ou influenciará a hipótese normativa, o legislador, nesse caso, desprezou qualquer circunstância fática que gravite em torno do interesse comum. Se duas ou mais pessoas praticarem em conjunto determinado fato tributário, estará satisfeito o pressuposto para a incidência da regra em questão, de tal modo que os motivos, contextos ou circunstâncias relacionados a tal núcleo factual são irrelevantes do ponto de vista dessa norma específica. Podem, essas particularidades, ser relevantes do ponto de vista social, econômico e até mesmo figurarem na descrição da hipótese de outras normas jurídicas, se assim bem entender o legislador; mas, para o art. 124, I, do CTN, representam aspectos do fato social desprezados na formação do antecedente normativo, razão pela qual sua presença ou ausência, em determinado caso concreto, são absolutamente irrelevantes para sua aplicação.

---

<sup>132</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 9ª edição. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 150.

Enfim, o que permite a aplicação do art. 124, I, do CTN, é a ocorrência de interesse comum, compreendido com a participação de mais de uma pessoa na concretização do fato tributário, as quais, se for o caso, devem ocupar o mesmo polo de uma relação jurídica (e nunca polos opostos). A eventualidade de essas duas ou mais pessoas participarem de um mesmo grupo econômico não é aspecto selecionado pelo legislador na construção do suposto normativo, razão pela qual, estando satisfeito o núcleo factual privilegiado na confecção da hipótese, referida ocorrência – do ponto de vista do art. 124, I, do CTN – é, pode-se dizer, irrelevante.

Essa constatação pode ficar ainda mais evidente quando se observa que as ocorrências fáticas “interesse comum” e “participar de grupo econômico” podem estar relacionadas de quatro maneiras apenas: ambas presentes; ambas ausentes; presente a primeira e ausente a segunda; ausente a primeira e presente a segunda. Abaixo, estarão dispostas cada uma dessas possíveis hipóteses e, juntamente a elas, será indicado se é ou não o caso de solidariedade do art. 124, I, do CTN, segundo a doutrina majoritária e jurisprudência pacificada do Superior Tribunal de Justiça:

<b>Interesse Comum</b>	<b>Grupo Econômico</b>	<b>Solidariedade do art. 124, I, do CTN</b>
Não	Não	Não
Sim	Sim	Sim
Sim	Não	Sim
Não	Sim	Não

Percebe-se que a coluna três (“Solidariedade do art. 124, I, do CTN”) tem seu resultado definido exclusivamente pela coluna um (“Interesse Comum”). A coluna dois (“Grupo Econômico”) poderia ser simplesmente suprimida sem prejuízo algum para a identificação do pressuposto fático da solidariedade tributária.

Esse contexto, aliado aos argumentos alinhavados neste tópico, conduz à conclusão de que, no âmbito de aplicação do art. 124, I, do CTN, não existe relação jurídica (sentido amplo) alguma entre o fato lícito “participar de grupo econômico” e a consequência “tornar-se responsável tributário pelos débitos de seus pares”, de tal forma que a menção àquela circunstância (grupo econômico), em inúmeros casos concretos, sequer se justifica do ponto de vista jurídico.

### 4.3.2. Grupo econômico e o art. 30, IX, da Lei 8.212/1991

#### 4.3.2.1. *Considerações iniciais*

Ainda no hemisfério dos fatos lícitos, há uma segunda hipótese de possível solidariedade tributária entre entidades empresariais formadoras de grupos econômicos: trata-se da sujeição passiva disciplinada no art. 30, IX, da Lei 8.212/1991, nos termos do qual:

“Art. 30. (...)

(...)

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;”

Esse enunciado normativo está encartado, como se disse, no bojo da Lei 8.212/1991, também conhecida como “Lei de Custeio da Seguridade Social”. Ao que parece, esse diploma, nesse particular, procurou conferir, às dívidas relativas a tributos destinados à Seguridade Social, tratamento similar ao dispensado pela legislação trabalhista no que concerne às dívidas do empregador para com o empregado (art. 2º, parágrafo 2º, da CLT). O tão só fato de participar de determinado grupo econômico já seria suficiente para amarrar o participante às dívidas tributárias de seus pares, especificamente quando houver débitos não pagos de tributos destinados à Seguridade Social.

Esse dispositivo, introduzido no ordenamento jurídico por meio de lei ordinária, teria amparo no art. 124, II, do CTN, de seguinte redação:

“Art. 124. São solidariamente obrigadas:

(...)

II - as pessoas expressamente designadas por lei.”

No âmbito administrativo, essa espécie de solidariedade tributária é aplicada reiteradamente pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais, do que é exemplo a ementa de julgado abaixo transcrita:

(...)

RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - LEGITIMIDADES PASSIVAS DAS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS INTEGRANTES DO GRUPO ECONÔMICO. Há responsabilidade solidária das sociedades empresárias, quando há caracterização de grupo econômico entre esses legitimados passivos, consoante o inciso IX, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, combinado com o artigo 124, do Código Tributário Nacional.<sup>133</sup>

Adiante, exame acerca dessa espécie de solidariedade tributária.

#### ***4.3.2.2. Da norma do art. 124, II, do CTN***

Tendo em conta que o art. 30, IX, da Lei 8.212/1991, busca amparo no art. 124, II, do CTN, é necessário, primeiro, compreender o sentido que se pode coerentemente construir a partir desse último enunciado, para que, então, reste pavimentado o caminho para o exame da norma introduzida pela referida lei ordinária.

O art. 124 do Código Tributário Nacional disciplina a solidariedade tributária passiva ao prescrever que são solidariamente obrigadas: (i) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (inciso I;) e (ii) as pessoas expressamente designadas por lei. A primeira hipótese de solidariedade tributária, estabelecida no inciso I do art. 124 do CTN, já foi objeto de exame em tópicos anteriores, de tal sorte que, agora, convém aprofundar o estudo da norma que pode ser construída a partir do inciso II daquele artigo.

Uma primeira leitura daquele enunciado poderia conduzir o intérprete à conclusão de que a solidariedade tributária estaria presente sempre que a lei dispusesse nesse sentido (art. 124, II, do CTN), ficando à mercê do legislador a escolha das situações submetidas a tal disciplinamento. Enfim, desde que observado esse pressuposto de ordem formal – a edição de lei -, o legislador teria ampla liberdade para eleger os casos que comportariam solidariedade passiva tributária.

Essa posição, no entanto, não poderia ser conciliada com as premissas fixadas ao longo deste trabalho. Ora, o devedor solidário, relativamente à parcela do crédito tributário que não mantém correspondência com sua capacidade contributiva objetiva, qualifica-se como

---

<sup>133</sup> ACÓRDÃO 2803-004.030 órgão Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF - 2ª Seção - OITAVA CÂMARA / TERCEIRA TURMA Data de decisão: 10/02/2015, Data de publicação: 20/01/2016.

responsável tributário e, como tal, somente pode ser chamado para compor o polo passivo de uma relação jurídica tributária se (i) praticar fato lícito que revele possibilidade de arcar com o pagamento do tributo com a riqueza manifestada pelo fato jurídico tributário (fato gerador); ou (ii) praticar fato ilícito que interfira negativamente no direito do fisco à positivação da regra matriz de incidência tributária. Por ora, o exame do art. 124, II, do CTN, estará centrado na primeira hipótese – fato lícito -, haja vista o corte proposto.

O legislador, ao exercer a competência conferida pelo art. 124, II, do CTN, chamando terceiros para integrar o polo passivo de relações jurídicas tributárias, está cercado pelos limites materiais já mencionados ao longo deste trabalho, quais sejam, muito resumidamente: as balizas traçadas pelo princípio da capacidade contributiva (além de igualdade, não confisco) e pelo art. 128, do CTN. O devedor solidário, quanto à parcela da obrigação que excede sua capacidade contributiva objetiva, somente pode ser devedor do tributo quando lhe tenha sido assegurada a faculdade de solver o débito com riqueza manifestada pelo fato tributário. Esse é um limite insuperável imposto ao legislador infraconstitucional pela Constituição, o qual, certamente, não poderia ser afastado por regra de magnitude legal (art. 124, II, do CTN).

Alexandre Tavares Macedo<sup>134</sup> leciona nesse mesmo sentido:

“Calha advertir, todavia, que o legislador, ao seu bel prazer, não pode arbitrariamente responsabilizar qualquer pessoa por ‘substituição’ e/ou considerá-la responsável solidária ou subsidiária, ainda que conectada à hipótese de incidência, se, por acaso, essa mesma pessoa não tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja pago à conta do indivíduo que, dada sua relação pessoal e direta com a situação que constitui a respectiva hipótese tributária, seria elegível como contribuinte”.

Seria extremamente difícil aceitar que o legislador pudesse simplesmente escolher, ao seu livre alvedrio, as situações ensejadoras de solidariedade tributária. Isso, além de configurar clara violação das regras constitucionais mencionadas, tornaria inútil qualquer disciplinamento - ou estudo - das normas de responsabilidade tributária, já que, do ponto de vista material, tudo estaria reduzido a uma mera escolha do legislador.

Quando, em tópico anterior, tratou-se do art. 121 do CTN, restou fixada a premissa de que a competência legislativa quanto à definição do sujeito passivo da relação jurídica tributária não é limitada exclusivamente pelo princípio da legalidade. E tudo o que foi dito naquela

---

<sup>134</sup> MACEDO, Alexandre Tavares. O Alcance da Expressão “Interesse Comum” (CTN, Art.124,I) para Fins de imputação de responsabilidade tributária solidária às sociedades integrantes de grupos econômico. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 232, p. 21.

instância vale rigorosamente na análise do art. 124, II, do CTN, quanto à parcela da solidariedade que se sujeita ao regime da responsabilidade tributária.

A ideia de que o legislador, desde que por meio de lei, tem ampla margem de escolha do sujeito passivo tributário não é conciliável com a Constituição. Já se apontou, mas não custa repetir, ainda que brevemente, que o princípio do consentimento do cidadão ao tributo tem como uma de suas principais dimensões o respeito à legalidade, de tal modo que não se admite a imposição de gravame fiscal sem a aprovação dos representantes do povo. Ocorre que o mandato conferido a esses representantes não é ilimitado, encontrando balizas substantivas nos princípios da isonomia, da capacidade contributiva, do não confisco, entre outros. A tributação deve ser chancelada pelos representantes do povo e calibrada de acordo com os interesses desse mesmo povo, razões pelas quais tanto a escolha do sujeito passivo quanto a graduação da carga tributária devem ser feitas com atenção aos princípios em questão. Nesse sentido, José Artur Lima Gonçalves <sup>135</sup>leciona:

“Esse princípio – do consentimento – é aquele que exige que o particular consinta (i) em concorrer para os gastos públicos e (ii) em que medida o fará. E esse consentimento é expresso por intermédio dos representantes do povo no Legislativo.

(...)

O gasto público tem que ser (i) feito para atender ao interesse do povo, conforme esse venha a indicar, e (ii) custeado pelo povo, quando, e na medida em que este consentir.”

Por essa razão e com base em tudo o que foi exposto quando da análise do art. 121 do CTN, é de se rejeitar a noção de que o art. 124, II, do CTN, estaria estabelecendo uma ampla e irrestrita competência para que o legislador, desde que por meio de lei, imponha solidariedade passiva tributária, independentemente da presença de determinadas condições materiais.

O art. 124, II, do CTN, ao estabelecer que são “solidariamente obrigadas” “as pessoas expressamente designadas por lei”, deve ser compreendido no contexto normativo em torno do qual gravita. A referência direta à “lei” pode ter sido empregada, em primeiro lugar, como um contraste com a hipótese de solidariedade do inciso I daquele mesmo artigo. É que, enquanto a solidariedade por “interesse comum” não exige que haja previsão legal específica, isto é, não se exige que a lei diga quais são exatamente todas as hipóteses de interesse comum, a solidariedade não fundada em interesse comum deve ser detalhada na legislação (ordinária ou

---

<sup>135</sup> GONÇALVES, José Artur Lima. Imposto sobre a renda: Pressupostos constitucionais. São Paulo: Malheiros, 2002, p. 86/88.

complementar, segundo se entenda), plano no qual devem estar dispostos todos os casos de solidariedade dessa modalidade (não decorrentes de interesse comum). Nesse sentido, precisas são as palavras de Hugo de Brito Machado<sup>136</sup>:

“As pessoas com interesse comum na situação de fato que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

Também são solidariamente responsáveis as pessoas expressamente designadas em lei, isto é, a lei pode estabelecer solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo”.

Além disso, a imposição (ênfase, na verdade) de limite formal ao exercício da competência legislativa para a disciplina da solidariedade passiva tributária não implica, a *contrario sensu*, a desconsideração dos limites materiais que balizam a atividade do legislador. A legislação infraconstitucional, por óbvio motivo, não pode ampliar a competência desenhada pela Constituição, razão pela qual a primeira, sob pena de irremediável inconstitucionalidade, deve ser interpretada de modo a se acomodar aos contornos traçados a partir do texto constitucional e detalhados no art. 128 do CTN. Luciano Amaro<sup>137</sup> ministra orientação nessa mesma linha:

“As situações (art. 124, II) em que a lei pode definir terceiros como responsáveis solidários supõem que estes estejam vinculados ao fato gerador, valendo aqui os comentários que fizemos acerca do art. 128, sobre os limites à definição legal de responsabilidade tributária. Para que o terceiro seja eleito responsável (como substituto do contribuinte, como devedor principal, como devedor solidário ou como devedor subsidiário) devem ser obedecidos os comentados limites.”

Por isso, o art. 124, II, do CTN, interpretado sistematicamente, parece-nos veicular a seguinte mensagem prescritiva: ausente hipótese de “interesse comum”, o legislador pode estabelecer, por meio de lei, solidariedade tributária passiva, desde que respeite os limites constitucionais para a introdução de terceiros (responsáveis) no polo passivo da uma relação jurídica tributária.

---

<sup>136</sup> MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p.149.

<sup>137</sup> AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 12ª ed. São Paulo: Saraiva: 2006, p. 316.

#### ***4.3.2.3. A questão da inconstitucionalidade material do art. 30, IX, da Lei 8.212/1991***

Isoladas as proposições normativas que se podem criar a partir do art. 30, IX, da Lei 8.212/1991, vislumbra-se a possibilidade de destacar dois fragmentos distintos. No plano da hipótese, isto é, naquilo que se volta a compor, alterar ou criar um antecedente normativo, a proposição pode ser descrita da seguinte forma: “participar de grupo econômico”. Esse é o pressuposto de fato que autoriza a aplicação daquela norma jurídica (sentido amplo). A esse suposto é associada, por implicação deôntica, uma consequência que, compondo, alterando ou criando uma relação jurídica, pode ser assim descrita: “(deve) responder solidariamente, perante o credor, pelos débitos tributários dos demais integrantes do grupo econômico”.

Vale dizer, o fato lícito “participar de grupo econômico” desencadeia, nos termos do art. 30, IX, da Lei 8.212/1991, a consequência consistente na solidariedade passiva tributária de todos os participantes daquele grupo.

Examinado o enunciado sob essa perspectiva, é de rigor concluir, sob pena de contradição com as premissas já firmadas, que o art. 30, IX, da Lei 8.212/1991, é inconstitucional. Como já se viu, as regras de responsabilidade tributária – e a solidariedade de que se trata é uma delas – devem ser editadas dentro do campo de competência materialmente traçado pela Constituição Federal, de tal sorte que somente serão harmônicas com a disciplina decorrente do cume da pirâmide normativa se, e se somente se, respeitarem o princípio da capacidade contributiva, dentre outros. O dispositivo legal em questão, da forma como editado, não garante ao devedor solidário – e sequer revela alguma preocupação do legislador com esse ponto – a possibilidade de pagar o tributo devido com a riqueza manifestada pelo fato jurídico tributário, decorrendo daí a evidente violação do princípio da capacidade contributiva.

No âmbito de um grupo econômico, não há nada que assegure a seus integrantes, pelo simples fato de participarem desse arranjo, o direito de retenção ou reembolso contra seus pares, entendidos, esses direitos, nos moldes já firmados, isto é, como uma posição jurídica que autorize seu titular a obter, independentemente da aquiescência de terceiros ou de intervenção judicial, parcela da riqueza manifestada pelo fato jurídico tributário suficiente para o pagamento do tributo. Nesse ponto, valem os comentários feitos no tópico em que se examinou o art. 124, I, do CTN.

A simples circunstância de participar de grupo econômico não pode ser escolhida pelo legislador como fato suficiente para a imposição de solidariedade tributária, eis que, como visto,

a competência legislativa alusiva à criação de regras de responsabilidade tributária deve observar, no hemisfério dos acontecimentos lícitos, a incontornável necessidade de se assegurar ao responsável a faculdade de pagar o tributo com a riqueza manifestada pelo fato jurídico tributário. Ao atuar fora desse quadrante, tal como fez com a edição do art. 30, IX, da Lei 8.212/1991, o legislador viola o princípio da capacidade contributiva, a igualdade, o não confisco e afasta-se do princípio geral insculpido no art. 128 do CTN, substanciando justamente na positivação dos aludidos princípios constitucionais.

Demais disso, esse enunciado também não se mostra compatível com o próprio art. 124, II, do CTN, de vez que, segundo a interpretação que se emprestou a tal dispositivo, a solidariedade tributária passiva, quando não decorrente de interesse comum, deve, de um lado, estar prevista em lei e, de outro, observar todas as balizas constitucionais já registradas.

O enunciado sob exame, portanto, parece inconstitucional. Sacha Calmon Navarro Coêlho<sup>138</sup> leciona:

“Ou seja, em todo e qualquer caso seja na hipótese do inciso I ou do inciso II do art. 124 do CTN, a atribuição de responsabilidade solidária a pessoa diversa daquela que praticou o fato gerador da obrigação glosada deve obrigatoriamente observar a estrita vinculação do terceiro com o fato gerador da obrigação. Qualquer disposição em sentido contrário é claramente inconstitucional e ilegal, na medida em que (a) veicula regra-matriz de norma geral por lei ordinária (Lei n.º 8.212/1991), contrariando o art. 146 da CF/1998 e (b) fere o art. 128 do CTN.”

Robson Maia Lins<sup>139</sup> posicionou-se em semelhante sentido:

Seja, portanto, 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 n. 8.620/93 também se confirmam no exame do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/91.

Renato Lopes Becho<sup>140</sup>, por outro lado, adota posição distinta. Reconhece, o autor, que essa percepção mais ampla do conteúdo do art. 30, IX, da Lei 8.212/199, seria inconciliável

---

<sup>138</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. O sujeito passivo da obrigação tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, n 240, p.165.

<sup>139</sup> LINS, Robson Maia. Uma Importante Distinção: Responsável Tributário em Função de Grupo Econômico e Polo Passivo de Execução Fiscal. In: Grupos Econômicos. Org. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 788.

<sup>140</sup> BECHO, Renato Lopes. A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 221, p. 136.

com a Constituição e, por isso, propõe interpretação voltada a preservar a licitude do enunciado, reduzindo o âmbito por ele disciplinado às hipóteses em que os integrantes do grupo econômico tenham efetivamente atuado na confecção do fato gerador. Observe-se:

“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 receba 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, as empresas envolvidas tenham, de alguma forma, para permitir que o fato gerador em concreto tenha sido realizado.”

Como se vê, a solução proposta por Renato Lopes Becho consiste em reduzir o âmbito de aplicação do art. 30, IX, da Lei 8.212/1991, limitando-o às situações em que as entidades formadoras de grupos econômicos tenham “permitido, de alguma forma” a concretização do fato gerador. A noção de “permissão” empregada pelo autor, nesse contexto, pode ser mais bem delineada quando se observa que, em apoio a essa tese, o doutrinador faz referência à ementa do julgamento do Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial 21.073/RS, nos moldes da qual:

“(…) existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.(…)”<sup>141</sup>

Com efeito, segundo o que se pode inferir desse cenário, ter-se-ia a responsabilidade tributária instituída pelo art. 30, IX, da Lei 8.212/1991, apenas quando duas ou mais entidades formadoras de grupo econômico tenham permitido a realização do fato jurídico tributário, ou seja, segundo a visão do autor, quando hajam realizado em conjunto o fato previsto na hipótese da regra matriz de incidência tributária.

Essa orientação foi acolhida em recente decisão do Superior Tribunal de Justiça:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL EM AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 30 DA LEI N. 8.212/1991 E ART. 124 DO CTN. GRUPO ECONÔMICO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. SÚMULA 7 DO STJ.

---

<sup>141</sup> STJ, Segunda Turma, AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011.

1. Esta Corte Superior entende que a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN, c/c o art. 30 da Lei n. 8.212/1990 não decorre exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico, mas demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial. Precedentes.<sup>142</sup>

(...)

Essa solução, no entanto, enfrenta algumas dificuldades. A primeira delas consiste na constatação de que, ao se reduzir a aplicação do referido enunciado, no âmbito dos fatos lícitos, às situações de prática comum do fato jurídico tributário, o art. 30, IX, da Lei 8.212/1991 seria de pouca ou nenhuma utilidade, haja vista que esse tipo de solidariedade já está disciplinado no art. 124, I, do CTN, e, por isso mesmo, independe da edição de qualquer outro ato de ordem legal.

Além disso, como já dito ao se examinar o art. 124, I, do CTN, defender a solidariedade das entidades formadoras de grupos econômicos diante da ocorrência pontual de interesse comum apenas evidencia a irrelevância desse tipo de arranjo como elemento necessário ou suficiente para implicação da solidariedade de que se trata. O interesse comum, sendo ele mesmo fato suficiente para a aplicação da regra do art. 124, I, do CTN, submete à solidariedade passiva tributária quaisquer pessoas que participarem da prática, em conjunto, do fato tributário, quer integrem grupo econômico, quer não.

Assim, descartada a hipótese de restringir o alcance do art. 30, IX, da Lei 8.212/1991, aos casos de interesse comum disciplinados no art. 124, I, do CTN, parece que o aludido dispositivo, fundamentado no inciso II do art. 124 do CTN, não se acomoda harmonicamente sob o manto da Constituição Federal, afigurando-se, portanto, inconstitucional.

#### **4.4.1. Segunda hipótese: responsabilidade tributária decorrente de ato ilícito**

Conforme firmado nos capítulos anteriores, o antecedente da regra de responsabilidade tributária pode ser formado por fatos lícitos ou ilícitos. No hemisfério dessa segunda classe de fatos, os ilícitos, também se fixou a posição de que a regra de responsabilidade pode ser qualificada como uma norma primária sancionadora indenizatória, assim entendida como aquela que contém um ilícito no seu antecedente e, no seu conseqüente, uma relação jurídica

---

<sup>142</sup> STJ, 1ª Turma, AgRg no AREsp 89.618/PE, Rel. Ministro Gurgel de Faria, julgado em 23/06/2016, DJe 18/08/2016.

não integrada pelo Estado-juiz e cuja prestação tem valor equivalente ao dano decorrente da prestação insatisfeita estabelecida na norma primária dispositiva.

Igualmente, procurou-se demonstrar, a partir dessas premissas e com fundamento na doutrina e na jurisprudência, que nem todo ilícito pode ser tomado pelo legislador para a construção da regra de responsabilidade tributária. Para tanto, é necessário, em obséquio ao princípio da proporcionalidade (dentre outros) e à estrutura sintática da norma de responsabilidade tributária, que o legislador escolha fato ilícito que, praticado pelo responsável tributário, impeça ou dificulte a exigência do crédito tributário daquele que é ou poderia vir a ser o contribuinte. Com isso, respeita-se o equilíbrio que deve haver entre a conduta ilícita do terceiro, o dano causado ao credor tributário e o nexo de causalidade entre esses elementos.

Vale dizer, no campo dos fatos ilícitos, o terceiro é chamado a responder por obrigação que ordinariamente seria do contribuinte apenas quando, por ato omissivo ou comissivo, tenha interferido negativamente no direito do fisco ao concreto recebimento da quantia devida a título de tributo. Os fundamentos dessa conclusão e os exemplos que melhor a ilustram constam de tópicos anteriores, de tal sorte que, nesse momento, convém apenas fazer essa breve menção para prosseguir na análise da possível responsabilidade tributária, fundada em fatos ilícitos, de entidades empresariais integrantes de grupos econômicos por débitos de seus pares.

De pronto, é necessário enfatizar que a formação de um grupo econômico constitui fato lícito, devidamente disciplinado pelo ordenamento jurídico, tal como demonstrado em tópicos anteriores. Esse tipo de organização empresarial, também como já demonstrado, assenta-se em dois pilares centrais: (i) preservação da personalidade dos membros do grupo e (ii) comunhão de esforços, sob controle comum, para maior eficiência empresarial.

Com efeito, a constituição de um grupo econômico não é – e nem poderia vir a ser no contexto do atual ordenamento jurídico – tipificado como um fato ilícito, de tal sorte que, no quadrante ora examinado (da responsabilidade tributária derivada de fato ilícito), figura como irrelevante para o estabelecimento de sujeição passiva tributária. Essa conclusão, embora trivial, é extremamente importante, eis que afasta qualquer tentativa de, sob o regime jurídico típico dos atos ilícitos, construir hipótese de responsabilidade tributária fundada estritamente na formação de um grupo econômico.

A partir dessa premissa, poder-se-ia simplesmente encerrar o tópico, com a adoção do entendimento de que, do ponto de vista da responsabilidade tributária decorrente de fato ilícito,

não haveria sequer a possibilidade de haver qualquer tipo de relação com a formação de grupo econômico, dado que tal fato não é, no nosso ordenamento jurídico, um ilícito.

Ocorre que, muitas vezes, no âmbito do grupo econômico ou sob o pretexto de formar um grupo econômico, adotam-se outras condutas que (i) têm por base o abuso de personalidade jurídica ou (ii) vão muito além de uma simples comunhão de esforços entre entidades empresariais. Essas condutas, do ponto de vista tributário, voltam-se a - ou tem por efeito - dificultar a identificação da pessoa que efetivamente praticou o fato jurídico tributário (ou o fato que a torna sujeito passivo da obrigação tributária) e/ou o esvaziamento patrimonial da pessoa em face da qual o fisco mais provavelmente buscará a satisfação do crédito tributário.

Assim, conquanto a formação em si de grupo econômico, na condição de fato lícito, não seja relevante para a atribuição da responsabilidade tributária examinada neste tópico, é necessário examinar se essas outras situações, muitas vezes associadas ao grupo econômico, podem ensejar a criação e aplicação de regras de responsabilidade e em que medida efetivamente indicam ou podem indicar a ocorrência de sujeição passiva de terceiros.

#### ***4.4.2.1. O art. 50 do Código Civil e os grupos econômicos***

De acordo com os critérios estabelecidos em tópico anterior, grupo econômico deve ser entendido como o conjunto de entidades empresariais dotadas de patrimônio e personalidade individualizados, relacionadas entre si em virtude de poder de controle exercido por uma delas ou por terceiro, e que atuam de modo a atender aos interesses grupais, sem prejuízo de seus próprios objetos sociais.

Portanto, a existência de personalidades e patrimônios distintos é característica essencial dessa definição, razão pela qual, sem elas, estar-se-á falando de objeto diferente de grupo econômico. Isso não quer dizer, no entanto, que, no âmbito de um grupo econômico, não se possam verificar situações anômalas e potencialmente antagonicas a essas características. É perfeitamente possível, por exemplo, que, no contexto desse tipo de arranjo societário, ocorram situações caracterizadoras de abuso de personalidade jurídica, evidenciadas por confusão patrimonial ou desvio de finalidade.

Bem por isso, parte da doutrina e a jurisprudência majoritária posicionam-se no sentido de que, ocorrendo situação dessa natureza, deve-se, com base no art. 50 do Código Civil, promover-se a desconsideração da personalidade jurídica, de tal modo que o credor, no caso, o

credor tributário possa alcançar o patrimônio do sócio ou administrador, conforme o caso, ou de outras entidades integrantes de um mesmo grupo econômico.

Antes, porém, de aprofundar as digressões acerca desse art. 50 do Código Civil, especialmente no que concerne à sua aplicabilidade ao campo examinado, convém delimitar alguns conceitos fundamentais, quais sejam: confusão patrimonial e desvio de finalidade.

#### *4.4.2.1.1. Noções essenciais para compreensão do sentido e alcance do art. 50 do Código Civil: desconsideração de personalidade jurídica, confusão patrimonial e desvio de finalidade*

A desconsideração de personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil tem por pressupostos de fato duas ocorrências típicas já mencionadas: a confusão patrimonial e o desvio de finalidade, ambas caracterizadoras de outra situação mais abrangente, denominada abuso de personalidade jurídica. Eis a redação do dispositivo:

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

Destarte, assim como dito no tópico anterior, antes mesmo de examinar as possíveis implicações que a regra criada a partir desse enunciado pode ter sobre o tema da responsabilidade tributária no âmbito do grupo econômico, é essencial delimitar o conteúdo semântico das expressões empregadas no texto. É necessário, enfim, buscar uma definição de confusão patrimonial e desvio de finalidade, na seara do abuso de personalidade jurídica.

Quanto ao sentido que se constrói a partir da expressão confusão patrimonial, é importante compreender, em primeiro lugar, que a autonomia da personalidade jurídica da entidade empresária relativamente a seus sócios decorre de uma opção feita pelo ordenamento jurídico com o objetivo primordial de fomentar a atividade empresarial. A distinção entre o patrimônio dos sócios e das respectivas sociedades (ou outras entidades empresariais) atende, no plano mais geral, ao desiderato referido e, no plano mais individualizado, aos interesses das pessoas que constituem determinado ente, eis que, com a chamada limitação de responsabilidade – para a qual é essencial a separação patrimonial –, é possível mitigar os riscos de eventual insucesso na empreitada.

No entanto, se, por um lado, o ordenamento jurídico assegura a autonomia patrimonial das sociedades empresariais relativamente a seus sócios, por outro, também não poderia deixar de exigir que esses próprios sócios, maiores beneficiários diretos desse regramento, respeitassem essa separação, evitando que seus próprios patrimônios sejam misturados com o patrimônio das sociedades de que participam, sobretudo quando tais atos venham a interferir negativamente na garantia de créditos de terceiros. Quando essa separação não é respeitada, ocorre a chamada confusão patrimonial, definida por João Pedro Scalzilli<sup>143</sup> como:

“Estado de promiscuidade verificado entre os patrimônios de duas ou mais pessoas, consequência da apropriação, por parte dos sócios, administradores, terceiros ou outras sociedades componentes de um grupo econômico, dos meios de produção de uma determinada sociedade.”

Na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, pode-se encontrar a seguinte definição de confusão patrimonial:

“Configura confusão do patrimônio da sociedade com os bens pessoais do sócio majoritário a utilização da personalidade jurídica como escudo para a defesa da sociedade frente execução que lhe é movida, lesando, assim, direito de terceiros. Trata-se de tentativa de acobertar comportamento fraudulento, em que “credores de boa-fé vêem seus direitos e expectativas frustrados por uma sociedade bancarota, cujos sócios permanecem abastados”.<sup>144</sup>

Com base nessas considerações, pode-se definir confusão patrimonial como a ausência de separação plena entre os patrimônios de sociedades empresárias e seus sócios ou entre sociedades empresárias formadoras de um mesmo grupo econômico. Essa ausência de segregação patrimonial é especialmente relevante quando está voltada a – ou tem por efeito – reduzir o acervo patrimonial disponível à satisfação dos créditos de terceiros, ou, ainda, quando dificulta ou impede a identificação da pessoa que praticou determinado ato relevante para a esfera patrimonial de terceiros. Nessas situações, configura-se o abuso de personalidade jurídica a que alude o art. 50 do Código Civil, abrindo-se as portas para a sujeição dos sócios ou de outras sociedades – titulares dos patrimônios não segregados – às dívidas ordinariamente atribuíveis apenas à sociedade original, por assim dizer.

Segundo Fábio Konder Comparato<sup>145</sup>:

---

<sup>143</sup> SCALZILLI, João Pedro. *Confusão Patrimonial no Direito Societário*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 93.

<sup>144</sup> STJ, Terceira Turma, REsp no 948.117/MS. Rel. Min. Nancy Andrighi, j. 22/06/2010.

<sup>145</sup> COMPARATO, Fábio Konder. *O poder de controle na sociedade anônima*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976. p. 293/294.

“A confusão patrimonial entre controlador e sociedade controlada é, portanto, o critério fundamental para a desconsideração da personalidade jurídica externa corporis. E compreende-se, facilmente, que assim seja, pois a pessoa jurídica nada mais é, afinal, do que uma técnica de separação patrimonial. Se o controlador, que é o maior interessado na manutenção desse princípio, descumpre-o na prática, não se vê bem porque os juízes haveriam de respeitá-lo, transformando-o, destarte, numa regra puramente unilateral.”

Desvio de finalidade, a seu turno, é assim definido por Hamilton Dias de Souza e Hugo Funaro<sup>146</sup>:

“O desvio de finalidade configura-se quando os atos são alheios ao interesse da sociedade. A questão não é saber se a pessoa jurídica foi prejudicada ou beneficiada, pois a atividade econômica é sujeita a intempérie e nem sempre ações tomadas pelos órgãos de gestão da empresa implicam resultado positivo. O que importa verificar é se o ato guarda relação de pertinência com o tipo de função desenvolvida pela pessoa jurídica, tendo em vista a finalidade econômica, social, que justifica sua existência autônoma”.

O direito à autonomia patrimonial – e à correspondente limitação de responsabilidade – , estabelecido como instrumento de fomento da atividade produtiva, não alcança situações em que a pessoa jurídica é empregada com objetivos incompatíveis com o princípio motivador da regra, notadamente, a confusão patrimonial e o desvio de finalidade. Em todos esses casos, evidencia-se o abuso, eis que a separação de patrimônio deixa de servir como mecanismo de estímulo ao empreendedorismo e passa a ser usada para acobertar ilícitos.

Diante de tais ocorrências, a personalidade jurídica pode ser pontualmente desconsiderada, de tal sorte que a barreira que separa os patrimônios da entidade empresarial e de seu sócio ou administrador seja superada, estritamente naquilo que diga respeito aos ilícitos praticados (“efeitos de certas e determinadas relações de obrigações”). É importante enfatizar, nesse ponto, que a aplicação do art. 50 do Código Civil implica a desconsideração (apenas) pontual da personalidade jurídica, o que significa que (i) efetivamente, foram identificadas duas ou mais entidades (dotadas, naturalmente, de personalidades jurídicas); (ii) e que, quanto aos efeitos de certos atos, as linhas que separam as correspondentes personalidades e patrimônios serão desconsideradas, sem prejuízo da manutenção, quanto aos demais, da separação ordinária que caracteriza esse tipo de organização empresarial. Essa medida não equivale, portanto, ao reconhecimento da inexistência de mais de uma personalidade jurídica em determinada situação, tal como ocorre no caso de criação fraudulenta e artificial de uma entidade

---

<sup>146</sup> SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n.137, nov/2007. p. 44.

empresarial, mas apenas enseja o afastamento das linhas que separam duas pessoas e seus patrimônios quanto a situações perfeitamente identificadas.

No âmbito do direito civil, a aplicação dessa regra é tranquilamente aceita pela doutrina e pela jurisprudência. Em direito tributário, a questão ganha outro nível de complexidade.

#### *4.4.2.1.2. A aplicação do art. 50 do Código Civil no campo do Direito Tributário*

Fixado, ainda que muito brevemente, o sentido decorrente da interpretação do art. 50 do Código Civil, já é possível examinar sua aplicabilidade à seara objeto desta dissertação, vale dizer, ao exame da responsabilidade tributária de entidades formadoras de um mesmo grupo econômico.

Uma primeira posição observada na doutrina condiz com a inaplicabilidade do referido enunciado ao campo do direito tributário. Essa orientação, defendida por Luciano Amaro, tem por fundamento o argumento de que o tema da responsabilidade tributária, sujeito à disciplina em lei complementar, foi objeto de minuciosa prescrição no Código Tributário Nacional, o qual, no entanto, não aludiu à desconsideração da personalidade jurídica, nos moldes do art. 50 do Código Civil, como hipótese de sujeição passiva de terceiros. Eis a lição do autor:

“Resta examinar a desconsideração da pessoa jurídica (propriamente dita), que seria feita pelo juiz, para responsabilizar outra pessoa (o sócio), sem apoio em prévia descrição legal de hipótese de responsabilização do terceiro, à qual a situação concreta pudesse corresponder. Nessa formulação teórica da doutrina da desconsideração não vemos possibilidade de sua aplicação em nosso direito tributário. Nas diversas situações em que o legislador quer levar a responsabilidade tributária além dos limites da pessoa jurídica, ele descreve as demais pessoas veiculadas ao cumprimento da obrigação tributária. Trata-se, ademais, de preceito do próprio Código Tributário Nacional, que, na definição do responsável tributário, exige norma expressa de lei (arts. 121, parágrafo único, II, e 128), o que, aliás, representa decorrência do princípio da legalidade. Sem expressa disposição de lei, que eleja terceiro como responsável em dadas hipóteses descritas pelo legislador, não é lícito ao aplicador da lei ignorar (ou desconsiderar) o sujeito passivo legalmente definido e imputar a responsabilidade tributária a terceiro.”<sup>147</sup>

No mesmo sentido, pode-se citar ainda Hugo Funaro<sup>148</sup>:

“Destarte, afigura-se incompatível com o Direito Tributário a regra do art. 50 do Código Civil, inviabilizando a desconsideração da personalidade jurídica

---

<sup>147</sup> AMARO, Luciano. *Direito Tributário Brasileiro*. 10. Ed. São Paulo: Saraiva, 2004, p. 236.

<sup>148</sup> FUNARO, Hugo. *Sujeição Passiva Indireta no Direito Tributário Brasileiro*, Série Doutrina Tributária, Vol. X, São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 34

da empresa para responsabilizar seus sócios e administradores pelos respectivos créditos tributários, sob pena de serem ultrapassados os limites para a eleição de sujeitos passivos indiretos, delineados em lei complementar”

Ricardo Mariz de Oliveira, a seu turno, apresenta visão diferente para essa questão. De acordo com o autor, o Direito Tributário caracteriza-se como um direito de sobreposição, de tal sorte que, ressalvada alguma incompatibilidade com suas próprias regras específicas, há de observar a disciplina estabelecida nos demais quadrantes do direito positivo, à luz, inclusive, do que prescrevem os artigos 109 e 110 do Código Tributário Nacional<sup>149</sup>. Os seguintes trechos de artigo escrito por Ricardo Mariz de Oliveira<sup>150</sup> deixam bem clara essa posição:

“Como se sabe o direito tributário é chamado ‘direito de sobreposição’, pois ele encontra situações já disciplinadas por outros ramos do direito e sobre elas faz assentar suas disposições relacionadas às obrigações tributárias. Daí a razão do art. 109 do CTN, até para que o ordenamento jurídico conserve a sua unicidade e organicidade, que se estabelece inclusive pela aplicação de outros dispositivos desse Código, como, por exemplo, os arts. 116, especialmente seu inc. II, e 117.

Por isso, uma determinada figura própria do direito privado continua a conservar suas características definidas por este, e mantém o tratamento jurídico outorgado por este no âmbito das relações privadas, sem prejuízo de que ela, após devidamente identificada segundo o mesmo direito privado, seja objeto de tratamento tributário determinado pela norma de tributação, cuja relação jurídica é regida somente por esta.

(...)

Ante o que foi exposto nos capítulos precedentes, não há qualquer dúvida de que, quando forem de natureza tributária as obrigações afetadas pelo uso irregular e abusivo da pessoa jurídica, administradores ou sócios da sociedade cuja personalidade for desconsiderada responderão pelo cumprimento das mesmas com seus patrimônios particulares.”

Em sentido semelhante, embora não coincidente, Marcus Abraham<sup>151</sup> expõe o seguinte:

“Não podemos deixar de citar que o Código Civil de 2002 recepcionou o conceito de desconsideração da personalidade jurídica, de forma expressa no seu art. 50, nos casos em que se configurar o desvio de finalidade ou a

---

<sup>149</sup> Art. 109. 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.

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>150</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de . O empresário, a sociedade empresária, a sociedade simples e a responsabilidade tributária perante o Código Tributário Nacional - CTN e o Código Civil de 2002. Revista de Direito Tributário. São Paulo , v. 90, 2003, p. 38 e 66.

<sup>151</sup> ABRAHAM, Marcus. A responsabilidade tributária dos sócios em face do novo direito privado. In: Revista tributária e de finanças públicas, ano 16 – 78 – janeiro-fevereiro de 2008. Coordenação: Edvaldo Pereira de Brito. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008, p. 171.

confusão patrimonial. Reconhecemos que embora a aplicabilidade desse dispositivo não seja imediata e suficiente em relação às dívidas fiscais, podemos utilizá-lo de forma complementar e subsidiária, já que a parte final do seu texto determina expressamente que ‘os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.’”

Essa segunda posição, tal como adotada por Ricardo Mariz de Oliveira, parece a mais acertada. Ora, a separação patrimonial e a limitação de responsabilidade entre sócios e sociedades ou entre sociedades entre si são disciplinadas pelo direito civil de forma bastante pormenorizada. E essa disciplina, em regra, é tranquilamente observada pelo direito tributário (chamado de direito de sobreposição), não sendo objeto de questionamento por parte da doutrina. Não se observa, por exemplo, quem defenda que, diante de uma sociedade em nome coletivo (art. 1039<sup>152</sup> do Código Civil), o fisco não possa buscar a satisfação de seus créditos perante a sociedade e seus sócios indistintamente, eis que, nesse caso, a lei civil não protegeu os bens dos sócios em face das dívidas da sociedade. É noção elementar que, onde a lei civil não separa patrimônio e responsabilidade, o fisco não precisa se restringir à busca de seus créditos, a menos, repita-se, que exista alguma disposição específica na seara tributária em sentido diverso.

Com efeito, o fisco, na persecução de seus créditos, deve respeitar as personalidades jurídicas criadas pela lei civil e a separação entre os patrimônios de cada uma dessas pessoas, mas nos exatos limites em que delimitados esses institutos. Poderá o credor tributário, portanto, buscar satisfazer suas pretensões junto ao patrimônio do sujeito passivo e de todo aquele que, relativamente a este último, não seja beneficiado por cláusula legal de separação patrimonial. À mingua de disposição específica na legislação tributária, a separação patrimonial e a limitação de responsabilidade são observadas pela lei desse ramo do direito na exata medida em que disciplinada pela lei civil.

O art. 50 do Código Civil deve ser interpretado como um enunciado que contribui para a construção do perfil da separação patrimonial e da limitação de responsabilidade no âmbito empresarial, fixando os contornos dos próprios institutos. Por isso, assim como na sociedade em nome coletivo não há separação patrimonial (em caráter mais geral) – e isso é observado tranquilamente no direito tributário -, nos casos de aplicação do art. 50 também não deverá

---

<sup>152</sup> Art. 1.039. Somente pessoas físicas podem tomar parte na sociedade em nome coletivo, respondendo todos os sócios, solidária e ilimitadamente, pelas obrigações sociais.

Parágrafo único. Sem prejuízo da responsabilidade perante terceiros, podem os sócios, no ato constitutivo, ou por unânime convenção posterior, limitar entre si a responsabilidade de cada um.

haver essa separação (em caráter mais específico), o que, pelas mesmas razões, não pode deixar de ser observado no campo do direito tributário.

Essa argumentação leva a crer, destarte, que o art. 50 do Código Civil é aplicável na identificação dos patrimônios sujeitos à pretensão do credor tributário, razão pela qual, nesse ponto, cabe adentrar nos reflexos decorrentes desse enunciado no campo dos grupos econômicos.

*4.4.2.1.3. A desconsideração da personalidade jurídica no âmbito dos grupos econômicos x a inexistência efetiva de personalidades jurídicas distintas em suposto grupo econômico (fraude)*

Diante da premissa de que o art. 50 do Código Civil deve ser observado, nos termos apontados, na persecução de créditos tributários, não é difícil concluir que o referido enunciado não poderá ser ignorado quando, por exemplo, uma entidade empresarial controladora abusar da personalidade jurídica da controlada, mediante confusão patrimonial ou desvio de finalidade. Nesse tipo de situação, o fisco, identificando e comprovando que, no contexto de grupo econômico, sucederam aquelas ocorrências típicas, poderá obter a satisfação de sua pretensão mediante o sacrifício do patrimônio do controlador.

A jurisprudência é firme quanto a esse ponto:

RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. AÇÃO DE FALÊNCIA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (CC/2002, ART. 50). SOCIEDADE EMPRESÁRIA IMPETRANTE PERTENCENTE AO MESMO GRUPO ECONÔMICO DA FALIDA. DESNECESSIDADE DE AÇÃO AUTÔNOMA. IMPRESCINDIBILIDADE DO CONTRADITÓRIO (CF, ART. 5º, LIV E LV). RECURSO ORDINÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

1. É possível atingir, com a desconsideração da personalidade jurídica, empresa pertencente ao mesmo grupo econômico da sociedade empresária falida, quando a estrutura deste é meramente formal, sendo desnecessário o ajuizamento de ação autônoma para a verificação de fraude ou confusão patrimonial. Precedentes.

(...).

5. Recurso ordinário parcialmente provido.<sup>153</sup>

É importante, no entanto, fazer algumas considerações. Em primeiro lugar, convém enfatizar que desvio de finalidade e confusão patrimonial não são características inerentes dos

---

<sup>153</sup> STJ, Quarta Turma RMS 29.697/RS, Rel. Ministro Raul Araújo, julgado em 23/04/2013, DJe 01/08/2013.

grupos econômicos. Muito pelo contrário, de acordo com as premissas já firmadas ao longo deste trabalho, esse tipo de arranjo empresarial é definido como o conjunto de entidades empresariais dotadas de patrimônio e personalidade individualizados, relacionadas entre si em virtude de poder de controle exercido por uma delas ou por terceiro, e que atuam de modo a atender aos interesses grupais, sem prejuízo de seus próprios objetos sociais. A preservação de patrimônios independentes e a manutenção das personalidades dos entes envolvidos são elementos essenciais na definição de grupo econômico, razão pela qual, no sistema de referência adotado, não caberia mesmo supor que confusão patrimonial e desvio de finalidade fossem critérios para se identificar o conceito em questão. Nesse sentido, em reforço de tudo o que já foi dito em capítulo anterior, vale observar a lição de Alexandre Tavares Guerreiro<sup>154</sup>:

“Seja como for, não há procedência alguma na suposição de que a disciplina dos grupos de direito implica confusão patrimonial lesiva, seja ao interesse dos credores, seja ao interesse dos acionistas não controladores. Trata-se de situação jurídica a que a lei dá amparo e, portanto, não autoriza a arguição de confusão patrimonial ou de prejuízo à personalidade jurídica”.

Essa advertência parece importante porque, em algumas oportunidades, sobretudo no âmbito jurisprudência<sup>155</sup>, observam-se manifestações que qualificam a existência de um determinado grupo econômico mediante a alegação de que, entre duas ou mais entidades empresariais, foi verificada a ocorrência de confusão patrimonial. A confusão patrimonial seria, quando menos, um indicativo do grupo econômico.

Essa forma de identificar – e, portanto, de definir, ainda que implicitamente – grupo econômico não parece correta por quatro razões. Primeiro, por tudo o que já foi dito quanto à preservação de personalidade e patrimônio como características essenciais do grupo econômico. Segundo, porque confusão patrimonial e desvio de finalidade podem ocorrer em qualquer pessoa jurídica, sendo ela controlada por um ente com que ela forme um grupo

---

<sup>154</sup> GUERREIRO, José Alexandre Tavares. Desconsideração da Personalidade Jurídica e A Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores. In: SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n.137, nov/2007. p. 46.

<sup>155</sup> TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. GRUPO ECONÔMICO. RECONHECIMENTO. 1. O reconhecimento da existência de grupo econômico, configurado pela prática de fraudes, possibilita a inclusão de pessoas físicas e jurídicas no polo passivo de executivo fiscal. 2. Elementos constantes dos autos que permitem concluir que as agravantes integram grupo econômico, especializado em promover blindagem patrimonial, dados esses caracterizados pela identidade de endereços; pela coincidência de composições societárias; pela utilização de telefones comuns; e pela confusão patrimonial. 3. Tema relativo à prescrição que não restou apreciado pelo magistrado na decisão combatida, de modo que há óbice à sua análise, sob pena de supressão de instância. 4. Agravo de instrumento desprovido. Pedido de reconsideração prejudicado.<sup>155</sup>

econômico ou não. Terceiro, a expressão confusão patrimonial é empregada no discurso em referência para aludir a uma larga gama de situações, significando desde uma pontual mistura de patrimônios até situações em que sequer existe uma verdadeira pluralidade efetiva de entidades. Quarto, a alusão a grupo econômico nesse tipo de situação parece irrelevante, eis que a aplicação do art. 50 do Código Civil não toma tal ocorrência como necessária para a respectiva incidência; o patrimônio do sócio ou administrador – no caso de grupo econômico, do ente controlador – é alcançado para a satisfação do credor não por ser de titularidade de ente formador de grupo econômico, mas precisamente porque aquele ente praticou alguma das condutas descritas no referido enunciando normativo.

Algumas dessas observações, muito sucintamente colocadas, merecem mais alguma atenção.

A primeira e talvez mais importante delas consiste em distinguir *confusão patrimonial* de *criação artificial de entidades* para encobrir os atos praticados por apenas um ente. A confusão patrimonial pressupõe a existência de pelo menos duas entidades, com personalidades efetivamente distintas, mas cujos patrimônios não estão plenamente segregados. A mistura de patrimônios pode condizer com uma pequena ausência de separação pontual de seus bens até mesmo com casos mais graves, em que grande parte dos seus patrimônios não pode ser destacada das demais.

Situação diversa, como antecipado, diz respeito à criação artificial, por assim dizer, de estruturas empresariais voltadas a camuflar a existência efetiva de apenas um ente, conferindo uma roupagem de múltiplas pessoas quando, na verdade, existe apenas uma operando os atos mediante o uso de outras estruturas formais. Nessa situação, sequer seria o caso de efetivamente se desconsiderar pontualmente a personalidade jurídica, na forma do art. 50 do Código Civil, mas, sim, de reconhecer que não existem pessoas distintas – e, portanto, personalidades distintas a serem pontualmente desconsideradas -, de tal modo que o trabalho do credor tributário será, em verdade, o de descortinar a camuflagem criada pelo efetivo praticante do fato tributário, colocando-o no polo passivo da relação jurídica tributária.

Com efeito, nesse tipo de situação, o que há são estruturas formalmente independentes, mas que, em termos reais, atuam de forma unitária, sem separação patrimonial ou respeito a seus próprios estatutos sociais. Trata-se de situação que poderia ser enquadrada no que normalmente se denomina conduta fraudulenta.

É bem verdade que esse tipo de organização pode nascer no âmbito de um grupo econômico, mas, uma vez estruturada nos referidos termos, deixa de satisfazer os critérios necessários para ser qualificado como tal. Como já muitas vezes destacado, uma das características centrais do grupo econômico é a existência de entidades empresariais autônomas e com personalidades jurídicas próprias. Quando ocorre a criação artificial de uma pessoa jurídica para camuflar fatos tributários praticados por um suposto terceiro, não se permite enxergar nenhuma separação entre dois (alegados) entes empresariais, razão pela qual não parece possível dizer que, efetivamente, há um grupo econômico nesse tipo de situação. Existe evidente diferença entre duas entidades unidas em grupo econômico por uma relação de controle e uma entidade única disfarçada em duas ou mais, de modo estritamente artificial. A fraude, nesse segundo caso, é manifesta.

Enfim, quando se está diante de hipótese de criação artificial de pessoas jurídicas carentes de efetiva e real personalidade jurídica, não parece ser o caso de haver um grupo econômico. Esse grupo econômico, se em algum momento chegou a existir, não mais se mantém diante da supressão de uma de suas características fundamentais, qual seja: a efetiva e real pluralidade de entidades empresariais, critério não satisfeito pela montagem artificial - e fraudulenta - de estruturas apenas formalmente independentes. O que há, nesse tipo de situação, não é um grupo econômico, cuja configuração exige pluralidade de entidades empresariais, mas uma única pessoa jurídica disfarçada em muitas, precisamente para dificultar a efetiva satisfação dos interesses creditórios do fisco.

Por isso, uma vez descoberta essa fraude, a autoridade fiscal, amparada nas provas necessárias para tanto, deve tratar esse aglomerado apenas formalmente dividido em distintas pessoas jurídicas como um único ente, fazendo com que o real praticante do fato tributário (fato gerador) seja chamado a responder pelo crédito correspondente com todo o seu patrimônio. Nesse particular, não se trata propriamente de aplicar o art. 50 do Código Civil<sup>156</sup>; cuida-se apenas e tão somente de identificar o real praticante do fato tributário, desvendando-se a camuflagem criada para ludibriar a ação do fisco. Nesse sentido:

“Há casos, porém, que a pessoa jurídica é utilizada como fachada para encobrir atos de terceiros. Trata-se de casos em que a pessoa jurídica não tem

---

<sup>156</sup> A aplicação do art. 50 do Código Civil ficaria reservada a outro cenário. Como visto, é bem verdade que pode haver situações em que haja um abuso pontual da personalidade jurídica de determinado integrante de grupo econômico, sem que, no entanto, sua existência autônoma reste comprometida. Aqui, há efetivamente duas pessoas jurídicas distintas que, por terem abusado das respectivas personalidades jurídicas mediante prática de confusão patrimonial, estarão sujeitas à desconsideração pontual de personalidade jurídica prevista no referido enunciado.

finalidade própria. É mera casca. O terceiro age efetivamente e usa o nome da pessoa jurídica, que nada faz. Nesse caso, o que há é interposição fraudulenta de pessoa jurídica.

Constatada a fraude, o Fisco pode atingir diretamente o real sujeito passivo, desprezando o negócio aparente, por ser simulado.”<sup>157</sup>

Na espécie, sequer se estaria falando em responsabilidade tributária. Essa figura, como visto em capítulo anterior, exige pluralidade de pessoas, de modo que pelo menos uma delas seja o protagonista do fato enquadrado na hipótese tributária e outra figure como o sujeito passivo da correspondente relação jurídica. No caso, havendo apenas uma pessoa em ação, ainda que envolta e protegida por outras estruturas empresariais artificiais, é mais acertado dizer que a tarefa do credor não consiste em atribuir a sujeição passiva a um terceiro, mas, antes, em identificar o real sujeito passivo da obrigação tributária. Responsabilidade tributária, no sentido adotado, exige pluralidade de entes e, no caso, há apenas uma pessoa atuando sob a camuflagem de outras estruturas vazias de real personalidade, razão pela qual, ao fisco, não cabe identificar um terceiro responsável, mas apenas demonstrar que sequer existem terceiros a serem identificados e, sim, apenas uma única pessoa jurídica e um único patrimônio – ainda que artificialmente distribuído entre as referidas estruturas formais.

Essa distinção entre as situações mencionadas – inexistência efetiva de pessoas distintas e abuso de personalidade jurídica (naturalmente, de pessoas efetivamente existentes) – parece extremamente importante. Primeiro, porque, no primeiro caso, seria realmente inconsistente falar-se em grupo econômico, dada a ausência de pluralidade de entidades empresariais, como já bastante ressaltado nos parágrafos anteriores. Segundo, porque, enquanto na primeira situação, todas as “pessoas” e “seus patrimônios” devem ser reconhecidos e tratados como uma só unidade, na segunda, há que se reconhecer a existência de pessoas distintas, mas sem separação patrimonial estritamente naquilo que diga respeito aos atos ilícitos praticados (desvio de finalidade ou confusão patrimonial). Nessa linha:

“Portanto, a desconsideração da personalidade jurídica é norma que determina que excepcionalmente se ignore a autonomia patrimonial da sociedade, passando os sócios a responder ilimitadamente pelas obrigações contraídas. Seus efeitos atingem somente o ato abusivo, preservando-se a personalidade em detrimento do sócio ou administrador que praticou o ato. A pessoa jurídica

---

<sup>157</sup> SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n.137, nov/2007. p. 59.

permanecerá existindo, com todas as suas prerrogativas legais e responsabilidades pelos demais atos, que não o abusivo”.<sup>158</sup>

Outra observação que merece detalhamento é a de que, embora se possa supor (ainda que sem uma comprovação efetiva) que esse tipo de situação – abuso de personalidade jurídica ou inexistência efetiva de pluralidade de entes – ocorre mais comumente no contexto de um grupo econômico preexistente, o dever atribuído ao real sujeito passivo de solver o crédito tributário não advém da circunstância de participar ou de ter participado de um grupo econômico. Esse dever é uma consequência exclusiva da prática das infrações referidas, o que evidencia que, também no campo dos fatos ilícitos, a formação ou não de grupo econômico não é fator decisivo – e mesmo necessário -, para efeito de responsabilidade tributária.

Nessa linha, eis a lição de Angela Maria da Motta Pacheco<sup>159</sup>:

“O simples fato de fazer parte de um conglomerado societário não permite que o fisco direcione a cobrança de tributos a uma determinada empresa do grupo. Só poderia fazê-lo em caso de fraude devidamente comprovada”

Como já firmado nos capítulos anteriores, a existência de grupo econômico é situação de fato lícita que não compõe nenhuma regra de responsabilidade tributária compatível com a Constituição. Por isso, é elementar constatar que, quando se afirma a eventual responsabilidade tributária de um terceiro no contexto de um grupo econômico, existe sempre a necessidade de apontar algum outro fato (ou conjunto de fatos) – diverso da própria existência desse grupo – como necessário e suficiente para ensejar essa modalidade de sujeição passiva. E, bem por isso, também não parece difícil concluir que essa responsabilidade tributária (quando for o caso de realmente se tratar de responsabilidade tributária) decorrerá, estritamente, da ocorrência desse outro fato, no caso, os ilícitos concernentes ao abuso da personalidade jurídica. Enfim, é o ilícito que implica – ou pode vir a implicar – responsabilidade tributária e não a formação de um grupo econômico. Nessa linha, Maria Rita Ferragut<sup>160</sup> leciona:

“A legislação prevê e a jurisprudência acata que a obrigação de empresa do mesmo grupo econômico responder por débitos tributários das outras, ainda que contraídas exclusivamente no interesse de uma delas, é a comprovação do abuso de personalidade jurídica, desviando as sociedades dos fins

---

<sup>158</sup> PAULINO, Maria Ângela Lopes; STRACHICINI, Viviane Camara. PLR e Stock Options – Breve Análise da incidência das Contribuições Previdenciárias. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). Direito Tributário e os novos horizontes do processo. São Paulo: Noeses, 2015, p. 966.

<sup>159</sup> PACHECO, Ângela Maria da Motta. Grupos Econômicos. In: Grupos Econômicos. Org. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 633.

<sup>160</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Grupos Econômicos e Solidariedade tributária. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, p. 88, 2014.

estabelecidos nos seus atos constitutivos, para mascarar a realização do fato tributário ou impossibilitar o adimplemento da obrigação tributária.

Configurado o ilícito, surgiria a permissão para a autoridade fiscal desconsiderar os contornos dos atos jurídicos praticados, atingindo-se indistintamente os bens particulares das empresas que compõem o grupo. Ignoraria-se a separação societária meramente formal, tratando seus patrimônios como uma unidade para fins de satisfazer as obrigações contraídas.

Nesse contexto, o que implicaria o dever de empresas coligadas ou unidas por controle responderem por débitos tributários umas das outras, sem qualquer divisão ou ordem de preferência não é a circunstância de formar um grupo econômico, mas sim a dissimulação, a confusão patrimonial ou o desvio de finalidade com o intuito de fraudar credores”.

No mesmo toar, pode-se destacar a posição de Ramon Tomazela Santos<sup>161</sup>:

Como se pode notar, o simples fato de determinada pessoa jurídica integrar grupo econômico não autoriza a desconsideração da personalidade jurídica. Ao contrário, salvo nas hipóteses em que presentes os requisitos do artigo 50 do Código Civil, as sociedades integrantes do grupo econômico mantêm as suas personalidades jurídicas distintas, como uma esfera singular de atribuições e obrigações.

Diante disso, também no hemisfério dos fatos ilícitos associados aos grupos econômicos, a eventual responsabilidade tributária de um terceiro – quando for o caso de efetivamente haver um efetivo terceiro – tem por suposto necessário o ilícito praticado, não se afigurando relevante a circunstância de existir (ou não) ou de ter existido (ou não) um grupo econômico.

Paulo de Barros Carvalho, analisando a possibilidade de redirecionamento de execuções fiscais a entidades de um mesmo grupo econômico nas hipóteses de constatação de fraude, apresenta lição que, a nosso sentir, pode ser aproveitada para qualquer ilícito que eventualmente justifique a sujeição passiva de qualquer dos integrantes desse tipo de arranjo empresarial:

“Naturalmente, ali onde houver fraudes poder-se-á justificar o redirecionamento, mas deve se perceber que a razão de assim ser possível proceder não coincide com a existência de um grupo econômico, mas na comprovação dos elementos prescritos pelo direito que caracterizam o conluio fraudulento e permitiriam o redirecionamento nesses casos”.<sup>162</sup>

---

<sup>161</sup> SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade Tributária e Grupo Econômico. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 238, jul., 2015. p. 124.

<sup>162</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. A Figura do Grupo Econômico de Fato e o Requisito do Controle Comum para sua Caracterização. In: Grupos Econômicos. Org. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Porto Alegre: Magister, 2015. p.76.

Por isso, quando o credor tributário, inclusive por meio de petições dirigidas ao Poder Judiciário, e algumas decisões judiciais<sup>163</sup> aludem a grupos econômicos no contexto de abuso de personalidade jurídica ou inexistência efetiva de múltiplas pessoas jurídicas (conduta fraudulenta), tais construções parecem atender muito mais a uma forte retórica que absorve uma possível noção negativa da expressão (“grupo econômico”) e/ou são usadas como um recurso voltado a dispensar uma argumentação mais precisa e fundamentada acerca de cada uma das situações apontadas.

Não há nenhuma necessidade de se aludir a “grupo econômico” quando se está diante de abuso de personalidade jurídica e, com mais razão ainda, quando sequer existem pessoas distintas, eis que, em ambos os casos, a vastidão do patrimônio à mercê do credor tributário será definida exclusivamente por essas ocorrências e não pelo fato de existir ou não um grupo econômico. Vale dizer, o tamanho do patrimônio à disposição do fisco não terá relação alguma com o fato de o sujeito passivo pertencer ou não a um grupo econômico; dependerá, isso sim, da efetiva existência ou não de mais de um ente empresarial (inocorrência de fraude), ou da identificação ou não de abuso de personalidade jurídica. No primeiro caso, os patrimônios das pessoas jurídicas ocultada e ostensiva serão tratados como um só, porque efetivamente são um só, enquanto que, no segundo, a pretensão do fisco poderá alcançar o patrimônio do controlador, estritamente naquilo que tenha a ver com o abuso de personalidade jurídica.

---

<sup>163</sup> RECURSO ESPECIAL. PROCESSUAL CIVIL. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. PENHORA DO FATURAMENTO DE EMPRESA CONTROLADA. POSSIBILIDADE

1. É cabível a penhora do faturamento de sociedade empresária, quando, apesar de não constar como principal devedora, integrar grupo econômico da executada, sendo controlada por essa, e houver confusão patrimonial entre as empresas.

2. Recurso especial não provido.

(STJ, Quarta Turma, REsp 1337954/RS, Rel. Ministro Luis Felipe Salomão, julgado em 07/06/2016, DJe 01/08/2016)

RECURSO ORDINÁRIO. MANDADO DE SEGURANÇA. AÇÃO DE FALÊNCIA. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA (CC/2002, ART. 50). SOCIEDADE EMPRESÁRIA IMPETRANTE PERTENCENTE AO MESMO GRUPO ECONÔMICO DA FALIDA. DESNECESSIDADE DE AÇÃO AUTÔNOMA. IMPRESCINDIBILIDADE DO CONTRADITÓRIO (CF, ART. 5º, LIV E LV). RECURSO ORDINÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO.

1. É possível atingir, com a desconsideração da personalidade jurídica, empresa pertencente ao mesmo grupo econômico da sociedade empresária falida, quando a estrutura deste é meramente formal, sendo desnecessário o ajuizamento de ação autônoma para a verificação de fraude ou confusão patrimonial. Precedentes.

(...).

5. Recurso ordinário parcialmente provido.

(STJ, Quarta Turma RMS 29.697/RS, Rel. Ministro Raul Araújo, julgado em 23/04/2013, DJe 01/08/2013)

A recorrente menção, nessas situações, a grupos econômicos, não se justifica a menos que tal discurso tenha por finalidade reforçar alguma possível emoção negativa relacionada a esse tipo de estrutura e/ou facilitar o discurso do credor tributário, desobrigando-o de produzir uma argumentação mais específica e detalhada quanto a cada um dos cenários destacados.

#### **4.3.2. Os grupos econômicos e os artigos 134 e 135 do CTN**

No Código Tributário Nacional, a responsabilidade tributária surgida em decorrência de atos ilícitos - a qual não se confunde com responsabilidade por infrações, conforme já esclarecido - encontra seu esteio central nos artigos 134 e 135, cujas redações são as seguintes:

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

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

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

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

IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;

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

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

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

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

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

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

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

Esses dispositivos, em algumas decisões judiciais<sup>164</sup>, são empregados para justificar a imposição de responsabilidade de entidades formadoras de grupos econômicos por débitos surgidos por atos de um deles. É possível, no entanto, observar robusta crítica da doutrina a essa orientação.

Examinando a relação que se faz entre o art. 134 do CTN e os grupos econômicos, Renato Lopes Becho descarta a possibilidade de emprego do enunciado para justificar a responsabilidade tributária dos entes integrantes de referido tipo de arranjo empresarial. Eis a lição do autor:

Para nós, há dois pressupostos para aplicação desse texto: que o contribuinte não tenha força econômica para saldar o débito e que essa circunstância tenha sido provocada, culposamente, pelo apontado como responsável tributário.

Outro aspecto a ser desde logo indicado é que as pessoas jurídicas de um mesmo grupo econômico não estão elencadas como responsáveis no indigitado art. 134 do CTN. Os sócios que constam do art. VII são os de sociedades de pessoas, não de capitais, e em caso de dissolução. Sendo assim, não vemos como o texto possa ser útil no redirecionamento de que aqui se cuida<sup>165</sup>.

Tácio Lacerda Gama, cuidando mais especificamente do art. 135 do CTN, defende a posição segundo a qual essa disciplina alcança apenas pessoas físicas, responsabilizando-as, ante os ilícitos enumerados, pelos débitos das pessoas jurídicas. Observe-se:

Este dispositivo não pode servir, contudo, de fundamento de validade para o redirecionamento ao grupo econômico. Isso porque contempla apenas a responsabilidade de pessoas físicas que tenham agido com excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social.<sup>166</sup>

---

<sup>164</sup> PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. ILEGITIMIDADE PASSIVA. ALEGAÇÃO NÃO COMPROVADA DE PLANO. NECESSIDADE DE DILAÇÃO PROBATÓRIA. AGRAVO DE INSTRUMENTO DESPROVIDO.

(...)

5. Desse modo, torna-se necessária e prudente a manutenção da agravante no polo passivo da execução, tendo em vista que há indícios de formação de um conglomerado de fato, sob uma administração unificada e transferências de bens entre as empresas com o objetivo de dificultar o cumprimento das obrigações tributárias, o que caracteriza infração à lei pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, nos termos dos arts. 134, II e 135, III, ambos do CTN. 6. Agravo de instrumento improvido.

(AG 00003623020174050000; Relator(a) Desembargador Federal Roberto Machado; TRF5; Primeira Turma; DJE - Data::31/08/2017 - Página::44)

<sup>165</sup> BECHO, Renato Lopes. Grupo Econômico. In: Grupos Econômicos. Org. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 250.

<sup>166</sup> GAMA, Tácio Lacerda. Contornos Jurídicos da Responsabilidade Tributária entre Empresas do Mesmo Grupo Econômico. In: Grupos Econômicos. Org. MARTINS, Ives Gandra. Porto Alegre: Magister, 2015.p. 774.

Assim, segundo relevante doutrina, os artigos 134 e 135 do CTN não poderiam ser empregados para a criação de normas individuais e concretas cujos consequentes sejam formados por relação jurídica que apresente uma pessoa jurídica no polo passivo, o que, a princípio tornaria esses enunciados pouco úteis no contexto dos grupos econômicos.

Quanto a esse ponto, uma observação que se pode fazer é que, segundo a definição adotada neste trabalho para grupos econômicos, não se exige que os respectivos integrantes sejam todas pessoas jurídicas. Normalmente, esses grupos são formados por sociedades empresárias, mas não há impedimento, dentro dos critérios adotados, para que outra entidade empresarial – como um empresário individual, por exemplo – seja participante de um grupo econômico. Assim, em princípio, a aplicação dos artigos 134 e 135 do CTN no campo dos grupos econômicos não restaria previamente afastada em qualquer hipótese.

Sem embargo, também quando se observam os artigos 134 e 135 do CTN, a criação de norma individual e concreta tendente a apontar entidade formadora de um grupo econômico como responsável tributário terá apoio estritamente nos critérios definidos nesses enunciados, revelando-se irrelevante o fato de esse terceiro participar ou não de um grupo econômico. O que importa saber é se o responsável cometeu algum dos ilícitos descritos nos aludidos dispositivos, tal como destaca Maria Ângela da Motta Pacheco<sup>167</sup>:

“Os arts. 124, I, 128, 134 e 135 não autorizam o redirecionamento da cobrança do crédito tributário para pessoas jurídicas que integrem ‘grupo econômico’. Este não está elencado nos casos de responsabilidade tributária previstos no Código Tributário Nacional, Capítulo IV. A criação da responsabilidade tributária é de competência da lei complementar. Não está nem mesmo previsto em lei ordinária, apenas em instrução normativa da Secretaria da Receita Federal.

O simples fato de fazer parte de um conglomerado societário não permite que o fisco direcione a cobrança de tributos a uma determinada empresa do grupo. Só poderia fazê-lo em caso de fraude devidamente comprovada.

O direcionamento para pessoa que não praticou o ilícito é verdadeira sanção, esta inaceitável pela ordem jurídica brasileira. A sanção só pode ser aplicada ao infrator”.

Destarte, mais uma vez, a conclusão a que se chega é a de que eventual responsabilidade tributária calcada nos artigos 134 e 135 do CTN terá por pressuposto de fato exclusivamente a ocorrência das situações tipificadas nas respectivas hipóteses, dentre as quais, não figura a

---

<sup>167</sup> PACHECO, Ângela Maria da Motta. Grupos Econômicos. In: Grupos Econômicos. Org. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 633.

participação em grupo econômico. Figurar ou não como integrante de arranjo empresarial dessa natureza é evento não necessário para a imputação de responsabilidade tributária nesse particular.

## CONCLUSÃO

Nos tópicos anteriores foram firmadas algumas premissas que podem ser sintetizadas da seguinte maneira:

(a) a atribuição de sujeição passiva a um terceiro, assim entendido como alguém que não praticou o fato tributário em sentido estrito (fato gerador), depende da ocorrência de ao menos dois fatos: de ocorrência tipificada da hipótese tributária e de uma segunda ocorrência que ligue esse terceiro à obrigação tributária nascida com aquele primeiro fato;

(b) essa segunda ocorrência pode consistir em fato lícito ou ilícito, sendo importante, para efeito de análise, segregar essas duas classes de fatos, dados os diferentes regimes jurídicos alusivos a cada uma delas;

(c) no hemisfério dos fatos lícitos, observou-se que, tendo a Constituição Federal estruturado o núcleo dos tributos em torno de fatos-signos presuntivos de riqueza, não haveria como se exigir o pagamento da correspondente exação de quem não pudesse desempenhar tal obrigação justamente com a riqueza manifestada pelo referido fato. Por isso, quando o art. 128 do CTN define responsável como o sujeito passivo que tenha “vínculo com o fato gerador”, deve-se entender que essa vinculação não é de qualquer ordem, mas apenas aquela que permita que esse terceiro satisfaça a pretensão do fisco com a riqueza manifestada pelo fato tributário – seja mediante reembolso, seja mediante retenção -, sob pena de violação dos princípios da capacidade contributiva, não confisco, igualdade;

(d) no hemisfério dos fatos ilícitos, firmou-se a posição de que a regra de responsabilidade é qualificada como uma norma primária sancionadora indenizatória, assim entendida como aquela que contém um ilícito no seu antecedente e, no seu conseqüente, uma relação jurídica não integrada pelo Estado-juiz e cuja prestação tem valor equivalente ao dano decorrente da prestação insatisfeita estabelecida na norma primária dispositiva. Por isso, é necessário, em obséquio ao princípio da proporcionalidade (dentre outros) e à estrutura sintática da norma de responsabilidade tributária, que o legislador escolha fato ilícito que, praticado pelo responsável tributário, impeça ou dificulte a exigência do crédito tributário daquele que é ou poderia vir a ser o contribuinte. Com isso, respeita-se o equilíbrio que deve haver entre a conduta ilícita do terceiro, o dano causado ao credor tributário e o nexo de causalidade entre esses elementos;

(e) embora a expressão grupo econômico seja vaga e ambígua, exame da legislação, da doutrina e da jurisprudência conduziu à conclusão de que, para efeito do direito tributário, deve-se entender, como tal, o conjunto de entidades empresariais (i) dotadas de patrimônio e personalidade individualizados, (ii) relacionadas entre si em virtude de poder de controle exercido por uma delas ou por terceiro, (iii) e que atuam de modo a atender aos interesses grupais, (iv) sem prejuízo de seus próprios objetos sociais.

(f) dentre as teses que relacionam a formação de grupo econômico à responsabilidade tributária solidária de seus membros pelos débitos tributários de seus pares, merecem destaque três: (f1) a que advoga a aplicação do art. 124, I, do CTN, sob o argumento de que, entre os integrantes do grupo econômico, haveria interesse comum; (f2) a que defende a aplicação do art. 30, IX, da Lei 8.212/1991; (f3) e, no campo, dos fatos ilícitos, a que estatui que, diante de abuso da personalidade jurídica, haveria responsabilidade solidária com base no art. 50 do Código Civil;

(g) as relações que se estabelecem entre entidades empresariais formadoras de grupo econômico, que gravitam em torno da noção de controle (subordinação relativa), não permitem que qualquer delas tenha (necessariamente) acesso jurídico às riquezas manifestadas pelos fatos tributários praticados pelas demais, o que, ante premissa adotada neste trabalho, impede que, com base tão somente nesse motivo, seja imposta responsabilidade tributária;

(h) quanto à primeira tese aventada, concernente à aplicação do art. 124, I, do CTN, viu-se que o “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” é apenas aquele comungado pelas pessoas que protagonizam, em conjunto, a situação de fato que satisfaz os critérios conotativos de determinada hipótese tributária, não se confundindo com os interesses econômicos que motivam a formação e manutenção de um grupo econômico. Com efeito, a norma do referido enunciado só é aplicável quando duas ou mais pessoas sejam protagonistas de determinado fato tributário, quer sejam elas integrantes de um grupo econômico, quer não. A existência ou não de grupo econômico não é fator decisivo – ou mesmo relevante - para a aplicação do art. 124, I, do CTN;

(i) o art. 30, IX, da Lei 8.212/1991, é inconstitucional, uma vez que atribui sujeição passiva a terceiro que não dispõe de meios para fazer com que o respectivo tributo seja pago com riqueza manifestada pelo fato tributário;

(j) os fatos ilícitos associados aos grupos econômicos para justificar a imposição de responsabilidade solidária, notadamente abuso da personalidade jurídica, confusão patrimonial e fraude, em geral, denotam, no mais das vezes, a inexistência de um efetivo grupo econômico. A criação artificial de estruturas formais ou a profunda confusão patrimonial entre entidades preexistentes, voltadas à proteção patrimonial, muito dificilmente podem ser conciliadas com a noção de grupo econômico, eis que, enquanto que na primeira situação há uma só entidade disfarçada em várias, na segunda, há efetivamente mais de uma entidade empresarial, com personalidades e patrimônio distintos, ainda que ligadas por vínculos de controle. De todo modo, ainda que pontualmente, ocorram abusos no contexto de um grupo econômico, sem que isso comprometa a existência efetiva de seus membros, a eventual responsabilidade tributária terá por fundamento exclusivo esse fato ilícito e não a existência desse arranjo empresarial.

Em muito apertada síntese, essas foram as principais premissas desta dissertação. E elas só permitem uma conclusão: a existência de grupo econômico não é fato relevante para efeito de aplicação de regras de responsabilidade tributária.

A menção à figura do grupo econômico, quando se trata de responsabilidade tributária, parece obedecer muito mais a uma retórica voltada a impressionar as autoridades julgadoras do que propriamente à necessidade de se construir um discurso coerente. É muito presente no discurso da doutrina e da jurisprudência a associação da figura do grupo econômico com o art. 124, I, do CTN, mas esse dispositivo, como visto, é aplicado da mesma maneira, quer se esteja diante de um grupo econômico, quer não. O mesmo se diga quanto ao art. 50 do CC, em virtude do qual os atos de abuso de personalidade jurídica devem ser coibidos em qualquer contexto, não se vislumbrando nenhuma particularidade na formação de um grupo econômico.

Em qualquer situação, basta examinar, no caso do art. 124, I, do CTN, se duas ou mais pessoas praticaram em conjunto o fato gerador e, na hipótese do art. 50 do CC, se houve abuso da personalidade jurídica. Tendo havido alguma dessas ocorrências, não será necessário perquirir se esses fatos se deram no âmbito de um grupo econômico. Esse eventual segundo fato é irrelevante para fim de responsabilidade tributária.

Em conclusão, o fato de determinada entidade participar de um grupo econômico não a sujeita a nenhuma regra especial de responsabilidade tributária, de tal sorte que, para ser chamada a responder por débitos tributários nascidos por fatos praticados por terceiros, deverão ser observadas as regras gerais que disciplinam a matéria.

**BIBLIOGRAFIA**

ABRAHAM, Marcus. **A responsabilidade tributária dos sócios em face do novo direito privado**. In: **Revista tributária e de finanças públicas**, ano 16 – 78 – janeiro-fevereiro de 2008. Coordenação: Edvaldo Pereira de Brito. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2008.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2006.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

ARAUJO NETO, Nabor Batista de. **A responsabilidade das empresas integrantes de grupo econômico**. Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 16, n. 2820, 22 mar. 2011. Disponível em: <<https://jus.com.br/artigos/18739>>. Acesso em: 28 mar. 2017.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência Tributária**. 6ª ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. 3ª ed. São Paulo: Malheiros, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro (notas atualizadoras por Mizabel Machado Derzi)**. 1ª ed. Rio de Janeiro, Forense, 1999.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição Passiva e Solidariedade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECHO, Renato Lopes. **Grupo Econômico**. In: **Grupos Econômicos**. Org. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Porto Alegre: Magister, 2015.

BECHO, Renato Lopes. **A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 221, fev, 2014.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria Geral do Direito Tributário**. 6ª ed., São Paulo: Noeses, 2013.

BOBBIO, Norberto. **Teoria da Norma Jurídica**. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

BOBBIO, Norberto. **Teoria do Ordenamento Jurídico**. São Paulo: Martins Fontes, 2008.

CALCINI, Fábio Pallaretti. **Responsabilidade Tributária e Solidariedade. Algumas Considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 167, ago, 2009.

CAMELO, Bradson Tibério Luna. **Solidariedade Tributária de Grupo Econômico de Fato**. Revista Dialética de Direito Tributário, n 170, nov, 2009.

CARRAZA, Roque Antonio. **Curso de Direito Constitucional Tributário**. 30ª ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2010.

CARVALHO, Aurora Tomazini. **Curso de teoria geral do direito: o constructivismo lógico-semântico**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito Tributário**. 23ª ed. São Paulo, Saraiva, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito tributário**. 26ª ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no Direito Tributário**. Vol. I, São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário, Linguagem e Método**. 5ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Linguagem e Método**. 6ª ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: Fundamentos Jurídicos da Incidência**. 9ª. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **A Figura do Grupo Econômico de Fato e o Requisito do Controle Comum para sua Caracterização**. In: **Grupos Econômicos**. Org. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Porto Alegre: Magister, 2015.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso do direito tributário brasileiro**. 6. ed. Rio Janeiro: Forense, 2001.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **O sujeito passivo da obrigação tributária**. In: Revista Dialética de Direito tributário nº 240, set, 2015.

COMPARATO, Fábio Konder. **O poder de controle na sociedade anônima**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1976.

COSTA, Regina Helena. **Curso de Direito Tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. São Paulo: Saraiva, 2009.

DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2009.

FALCÃO, Maurin Almeida. **A teoria econômica clássica do tributo**. Revista de Direito Empresarial, Belo Horizonte, n. 3, set/dez 2012.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o código Civil de 2002**. 3ª ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAGUT, Maria Rita. **Grupos Econômicos e Solidariedade Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 229, out, 2014.

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. **Introdução ao estudo do direito**, 5ª ed. São Paulo: Atlas, 2007.

FUNARO, Hugo. **Sujeição Passiva Indireta no Direito Tributário Brasileiro**, Série **Doutrina Tributária**, Vol. X, São Paulo: Quartier Latin, 2013.

FUNARO, Hugo. **Teoria pura do direito**. 6. ed. São Paulo: Martins Fontes, 1999.

GAMA, Tácio Lacerda. **Contornos Jurídicos da Responsabilidade Tributária entre Empresas do Mesmo Grupo Econômico**. In: **Grupos Econômicos**. Org. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Porto Alegre: Magister, 2015.

GONÇALVES, José Artur Lima. **Princípios informadores do “Critério Pessoal da Regra Matriz de Incidência Tributária”**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, n. 23/24, jan./jun., 1983.

GONÇALVES, José Artur Lima **Imposto sobre a renda: pressupostos constitucionais**. 1ª ed. São Paulo: Malheiros, 2002.

GUERREIRO, José Alexandre Tavares. **Desconsideração da Personalidade Jurídica e A Responsabilidade Tributária dos Sócios e Administradores**. In: SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n.137, nov/2007.

GUIMARÃES, Carlos da Rocha. **Sanções Tributárias**. São Paulo: Revista de Direito Tributário, nº 23/24, jan. /jun., 1983.

IVO, Gabriel. **O direito e a inevitabilidade do cerco da linguagem**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (coord.). **Constructivismo lógico-semântico – Volume I**. São Paulo: Noeses, 2014.

KELSEN, Hans. **Teoria Pura do Direito**. 6ª ed. São Paulo: Martins Fontes, 1998.

LIMA, Marcos Vinícius Neder de. **Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário**. São Paulo: Dissertação de Mestrado, PUC-SP, 2008.

LINS, Robson Maia. **Uma Importante Distinção: Responsável Tributário em Função de Grupo Econômico e Polo Passivo de Execução Fiscal**. In: **Grupos Econômicos**. Org. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Porto Alegre: Magister, 2015.

MACEDO, Alexandre Tavares. O Alcance da Expressão “Interesse Comum” (CTN, Art.124,I) para Fins de imputação de responsabilidade tributária solidária às sociedades integrantes de grupos econômico. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 232. Jan/2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 33ª ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Grupos Econômicos. XL Simpósio Nacional de Direito Tributário – CEU Escola de Direito**. In: **Grupos Econômicos**. Org. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Porto Alegre: Magister, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva **Grupos Econômicos e Responsabilidade Tributária**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 236, Maio., 2015.

MIRANDA, Pontes de. **Sistema de Ciência Positiva do Direito**. 4 Tomos. Campinas, Bookseller, 2000.

- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Fontes do direito tributário**. 2. ed. São Paulo, Noeses, 2006.
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Revogação em Matéria Tributária**. São Paulo: Noeses, 2005
- MOUSSALLEM, Tárek Moysés. **Sobre as definições**. In: **Lógica e Direito**. Coord. Paulo de Barros Carvalho. 1ª ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- MUNIZ, João Guilherme de Moura Rocha Parente. **A Responsabilidade Tributária de Empresas Formadoras de Grupos Econômicos**, São Paulo: Dissertação de Mestrado, PUC/SP, 2014.
- MUTCHNIK, Sofia. **Caracterização dos Grupos Econômicos de Fato e a Responsabilidade de seus Componentes em Relação ao Credor Social**. São Paulo: Monografia, FGV-SP, 2009.
- MCNAUGHTON, Charles William. **Constructivismo lógico-semântico**. In: MACEDO, Alberto. **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015.
- NEDER, Marcos Vinicius. **Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal**. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET – **Direito Tributário e os conceitos de direito privado**. São Paulo: Noeses, 2010.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. **O empresário, a sociedade empresária, a sociedade simples e a responsabilidade tributária perante o Código Tributário Nacional - CTN e o Código Civil de 2002**. Revista de Direito Tributário, São Paulo, v. 90, 2003.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; FAJERSZTAJAN, Bruno; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da; SANTOS, Ramon Tomazela. **Grupos Econômicos: In XL Simpósio Nacional de direito tributário do CEU-Escola de direito**. Porto Alegre: Magister, 2015.
- PACHECO, Ângela Maria da Motta. **Grupos Econômicos**. In: **Grupos Econômicos**. Org. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Porto Alegre: Magister, 2015.
- PAULSEN, Leandro. **Direito Tributário**. 6ª ed. 2ª tir. Porto Alegre, Livraria do Advogado Editora, 2004.
- PAULINO, Maria Ângela Lopes. **As sanções no Direito Tributário**, São Paulo: Dissertação de Mestrado, PUC/SP, 2012.
- PAULINO, Maria Ângela Lopes; STRACHICINI, Viviane Camara. **PLR e Stock Options – Breve Análise da incidência das Contribuições Previdenciárias**. In: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.). **Direito Tributário e os novos horizontes do processo**. São Paulo: Noeses, 2015, p.966.
- PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012.
- PONTES, Helenilson Cunha. **O Princípio da proporcionalidade e o direito tributário**. In: **O princípio da proporcionalidade e as sanções tributárias**. São Paulo: Dialética, 2000.
- PRADO, Viviane Muller. **Grupos Societários: Análise do Modelo da Lei 6.404/1976**. In: Revista Direito GV, v. 1, n. 2, jun./dez de 2005.

SANTOS, Ramon Tomazela. **Responsabilidade Tributária e Grupo Econômico**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 238, jul., 2015.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. **A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores**. Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo, n. 137, nov/2007.

SCALZILLI, João Pedro. **Confusão Patrimonial no Direito Societário**. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

TAVARES, Alexandre Macedo. **O Alcance da Expressão “Interesse Comum” (CTN, Art. 124, I) Para Fins de Imputação de Responsabilidade Solidária às Sociedades Integrantes de Grupo Econômico**. Revista Dialética de Direito Tributário, n. 232, jan/ 2015. TOMÉ, Fabiana Del Padre. **A prova no Direito Tributário**. 2 ed. São Paulo: Noeses, 2008.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. **Análise da Responsabilidade Tributária de Empresas Pertencentes a um “Grupo Econômico”**. In: **Grupos Econômicos**. Org. MARTINS, Ives Gandra da Silva. Porto Alegre: Magister, 2015.

VILANOVA, Lourival. **Estruturas Lógicas e o Sistema de Direito Positivo**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2010.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito**. São Paulo: Saraiva, 1989.