

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO
FACULDADE DE DIREITO

Davi Lucena de Assunção Silva

O interesse comum dos grupos de sociedades: responsabilidade, solidariedade e
desconsideração da personalidade jurídica da empresa plurissocietária

SÃO PAULO

2022

Davi Lucena de Assunção Silva

O interesse comum dos grupos de sociedades: responsabilidade, solidariedade e
desconsideração da personalidade jurídica da empresa plurissocietária

Trabalho de conclusão de curso como exigência
parcial para obter o título de bacharel em
Direito pela Pontifícia Universidade Católica
de São Paulo, sob a orientação do Prof. Titular
Dr. Paulo de Barros Carvalho.

SÃO PAULO

2022

Para Pedro e Raquel, com carinho.

AGRADECIMENTOS

À minha mãe, Ana Luiza, sem você nada disso seria possível. Pessoa que, para mim, é motivo de muita alegria e orgulho. Finalmente, pode dizer que realizou seu sonho: “formou um filho”.

Ao meu pai, Edvaldo, meu maior guia e grande entusiasta dos estudos jurídicos. Podemos dizer que acabamos esta parte do caminho, vamos juntos rumo à novas conquistas.

Ao meu irmão, Pedro, meu maior apoiador e pessoa que admiro diariamente. Espero que este trabalho possa servir de estímulo para que você conquiste seus sonhos.

À Raquel que faz meus dias mais felizes do que sonhava ser possível. Conviver com você é um privilégio que me faz ir além de tudo que imaginei. Cada página deste trabalho tem um pouco de você.

Aos meus queridos amigos da PUC-SP, Murilo, Gabriel, Marcelo e Rafaella por cada momento que passamos nesses 5 anos de graduação. Desejo apenas que nossa amizade se mantenha e cresça por todos os anos que virão.

Aos meus amigos Cesar, Raphael e Pedro Henrique por todos os anos de prazerosa amizade.

Aos meus mentores no direito tributário, Enrique e José, por todo o estímulo profissional e acadêmico que diariamente me proporcionam.

RESUMO

Introdução: a responsabilidade tributária dos grupos econômicos é tema diretamente atrelado aos riscos da atividade econômica desempenhada na contemporaneidade, mormente no Brasil devido à ausência de disposições claras acerca de sua imputação. **Objetivo:** descrever as hipóteses de responsabilização dos grupos econômicos no ordenamento jurídico brasileiro, bem como aferir a legislação competente e seus procedimentos para estipular essas hipóteses. **Material e Métodos:** pesquisa da literatura jurídica nacional e estrangeira, especificamente, a italiana acerca do tema. Inicialmente, discorreu-se sobre a acepção do que pode ser assimilado como grupo econômico, bem como as causas que levaram a sua criação e disseminação na economia global. Posteriormente, foram expostas as correlações do objeto com o direito tributário a fim de trazer os elementos balizadores da responsabilidade e o entendimento dos tribunais sobre o tema. **Resultado:** a multiplicidade de conceitos acerca do que pode ser compreendido como grupo econômico e a ausência de uma previsão específica do tema no Código Tributário Nacional prejudicam a responsabilização unicamente com base nas relações de controle entre empresas. Fato que requer a criação de uma legislação específica para o tratamento do tema.

Palavras-chave: grupo econômico. responsabilidade tributária. legislação tributária.

ABSTRACT

Introduction: the tax liability of corporate groups is strictly related to the risks of economic activity developed in contemporaneity, mainly in Brazil, due to the lack of clear arrangement about its imputation. **Aim:** describe the assumptions of liability to corporate groups in the Brazilian legal system, also check the legal competence and its procedures for stipulating these assumptions. **Method:** national and foreign legal literature search, specifically, the Italian one about the topic. Initially, ran through the meaning of what can be assimilated as corporate group, as well as the cause that led to its creation and global dissemination. Subsequently, the correlation between the object and the tax law were exposed about the topic. **Result:** the multiplicity of concepts about what can be understood as an corporate group and the absence of a specific forecast of the topic by the Código Tributário Nacional harm the liability solely on the relations based on the control between companies. Event that requires the creation of a specific legislation to handle it.

Keywords: economic group, tax liability, tax legislation.

SUMÁRIO

1.	RELEVÂNCIA TEMÁTICA	9
2.	CONCEITUAÇÃO JURÍDICA DO OBJETO.....	10
3.	ELEMENTOS DE DIREITO TRIBUTÁRIO	14
3.1.	ESTRUTURA DA RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA	14
3.2.	BINÔMIO RESPONSABILIDADE-SOLIDARIEDADE.....	17
3.3.	INTERPRETAÇÃO DOS TRABALHOS DE RUBENS GOMES DE SOUSA PARA COMPREENSÃO DO “INTERESSE COMUM” E SEUS EFEITOS.....	20
3.4.	DIÁLOGO COM AS “INSTITUIÇÕES DE DIREITO TRIBUTÁRIO”	23
3.5.	A LEI ESPECÍFICA COMO VEÍCULO DA SOLIDARIEDADE E RESPONSABILIDADE	25
4.	INTERESSE COMUM E OS GRUPOS ECONÔMICOS	28
4.1.	PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 4 DE 10 DE DEZEMBRO DE 2018	29
4.2.	A OPERACIONALIZAÇÃO DOS GRUPOS ECONÔMICOS NO PARECER NORMATIVO COSIT/RFB Nº 4.....	30
4.3.	OS GRUPOS DE SOCIEDADES E SUA RESPONSABILIDADE SOB O PRISMA DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	32
4.4.	O INTERESSE COMUM PARA OS GRUPOS DE SOCIEDADES.....	34
4.5.	RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL E O INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.....	35
4.6.	APLICAÇÃO DO ART. 149, VII DO CTN	39
5.	SÍNTESE CONCLUSIVA	39
	REFERÊNCIAS	42

1. Relevância temática

O grupo econômico inaugura uma transição na roupagem da célula base do capitalismo: a empresa (ANTUNES, 1993, p. 6). Esta, anteriormente, conduzida individualmente pelo empresário passou por sequenciais mudanças ao longo dos últimos séculos. Transformou-se da estrutura manufatureira (MARX, 2014, p. 391) para a maquinofatura, caracterizada pela presença da empresa societária (ANTUNES, 1993, p. 6).

Dentro desse contexto, foram criadas figuras próprias para o desempenho da atividade mercantil. Os engenhos elaborados constituem elementos da realidade, os quais são posteriormente deformados e juridicizados (BECKER, 2018, p. 83) a fim de assegurar a manutenção do complexo basilar que compõe a sociabilidade capitalista (MASCARO, 2013, p. 115).

O modo de produção capitalista, por sua vez, é caracterizado pela concentração produtiva em empresas cada vez maiores (LENIN, 2012, p. 37), buscando a redução do chamado custo de transação (WILLIAMSON, 1985, p. 273). Para tanto, foram adotadas novas formas organizativas de produção e comercialização que, somadas às inovações tecnológicas, proporcionaram um movimento para aquilo que se define como a corporação moderna¹.

O fenômeno denominado por combinação, forma na qual uma companhia atua em diferentes fases da produção, desde a produção da matéria-prima até a comercialização da mercadoria, é considerado por Lenin (2012, p. 39) o estágio mais elevado da grande empresa. Tal processo, iniciou-se com a expansão interna das sociedades empresárias por meio da fusão com outras sociedades, mantendo, contudo, sua identidade original (ANTUNES, 1993, p. 10).

A diversificação de atuação dentro de uma estrutura produtiva proporciona maior estabilidade nas taxas de lucro, conforme leciona Hilferding (1985, p. 192)². No processo de crescimento da empresa, buscou-se internalizar as trocas de mercadoria de forma a se minimizar os riscos atinentes a flutuações de preços, reduzindo assim os custos de transação, e, simultaneamente, proporcionar uma melhor alocação de recursos e sua economia (WILLIAMSON, 1985, p. 289).

Contudo, a corporação moderna encontrou novos desafios após a Terceira Revolução Industrial, devido à consolidação do mercado como figura global e pela busca por uma maior

¹ WILLIAMSON, Oliver Eaton. **The economic institutions of capitalism: firms, markets, relational contracting.** New York: The Free Press, 1985, p. 273.

² Aqui observamos os benefícios auferidos, a depender da época, por um determinado ramo da indústria num momento específico que é mais lucrativo que os demais o que acaba por reduzir eventuais perdas na taxa de lucro. HILFERDING, Rudolf. O capital financeiro. **Os economistas.** São Paulo: Nova Cultural, 1985, p. 191.

integração político-econômica em âmbito internacional³. A emergência dos grupos econômicos, denominados também como grupos de sociedades, decorre da busca por novas formas organizativas para se assegurar a expansão da empresa⁴.

Dessarte, está-se diante de uma estrutura organizacional que viabilizou a expansão da macroempresas em razão, além dos benefícios destacados, da dificuldade de se operacionalizar, em uma única estrutura, empreendimentos transnacionais⁵. Dentro dessa perspectiva, o Direito não se apresenta unicamente como uma figura restritiva da concentração econômica, também há aqui forte auxílio da forma jurídica para permitir o seu prosseguimento, desde que de uma forma juridicizada⁶.

Não abordaremos os grupos de sociedades no presente trabalho como uma composição ilícita, tendo visto que, com o advento da Lei nº 13.874/2019, foi incluído no art. 50 do CC o § 4º com a seguinte redação: “a mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica”. Trata-se, dessa forma, de uma estratégia societária lícita que trouxe maior eficiência ao processo produtivo decorrente das vantagens que apresentou.

Dessa forma, analisaremos temas controvertidos acerca dos grupos de sociedade em matéria tributária, quais sejam: a responsabilidade tributária, as hipóteses de solidariedade, os fatos ensejadores de responsabilidade patrimonial e da desconsideração da personalidade jurídica.

2. Conceituação jurídica do objeto

A expansão da empresa, enquanto estrutura societária única, encontrou limitações de diferentes ordens ao longo da história, dentre as quais apontam-se: as limitações financeiras; as limitações organizativas e as limitações legais.⁷ As primeiras surgiram pela impossibilidade de obtenção indefinida e cada vez maior de crédito para que a empresa desenvolva seu crescimento interno⁸. Em razão da expansão interna, os investimentos necessários tornaram-se cada vez mais custosos para se dar continuidade ao crescimento. Já as limitações organizativas se

³ ANTUNES, José Augusto Quelhas Lima Engrácia. **Os grupos de sociedades**: estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária. Coimbra: Almedina, 1993, p.9.

⁴ *Ibidem*, p.11.

⁵ ARAÚJO, Danilo Borges dos Santos Gomes de.; WARDE JÚNIOR, Walfrido Jorge. Os grupos de sociedades: o estado atual da técnica. In: ARAUJO, Danilo Borges dos Santos Gomes de; WARDE JÚNIOR, Walfrido Jorge. **Os grupos de sociedades**: organização e exercício da empresa. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 11.

⁶ *Ibidem*, p. 13.

⁷ ANTUNES, *op. cit.*, *loc. cit.*

⁸ *Ibidem*, p. 11.

apresentaram quando a gestão começou a perder eficiência por conta do gigantismo da sociedade⁹. As últimas limitações, por sua vez, decorreram do elevado poderio econômico detido pelas grandes empresas equivalente em muitos casos ao poderio detido por Estados, fato que foi notado pelo poder público que conseqüentemente passou a impor uma extensa regulação estatal por meio do direito concorrencial¹⁰.

A solução encontrada para os referidos entraves foi a empresa transbordar de seus limites individuais e, conseqüentemente, crescer para fora¹¹. A constituição de grupos de sociedades na contemporaneidade advém dos benefícios advindos da empresa plurissocietária¹².

Denomina-se grupo de sociedades ou grupo econômico¹³ a estrutura formada por diversas sociedades escalonadas de forma hierarquizada, na qual há um controle exterior a maior parte das pessoas jurídicas, o qual define a linha de atuação dos demais integrantes, sendo o controle oriundo de participação societária de uma sociedade controladora em relação a uma controlada de forma direta ou indireta por meio de interposta pessoa¹⁴. A instrução normativa RFB nº 971/2009 dispõe que o grupo econômico é caracterizado pela existência de 2 ou mais empresas, sendo que ambas estão sob a mesma direção em decorrência do exercício do controle detido pela controladora.

Controle definido nos termos do art. 243, § 2º da Lei nº 6.404/1976 como sendo a participação societária, direta ou por meio de outras sociedades controladas, que assegure de modo permanente a preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

Ressalta-se, no entanto, a existência de autonomia jurídica das sociedades e seus respectivos órgãos, mas a autonomia em questão é limitada¹⁵. Há, na empresa plurissocietária, aqui tomada como a constelação de sociedades que compõem um grupo econômico, uma estrutura pautada pela gestão comum das operações da empresa e os órgãos de cada sociedade integrante possuem competências próprias, mas cada sociedade segue um interesse comum que, na maioria das vezes, é exterior às pessoas jurídicas isoladas¹⁶.

⁹ ANTUNES, 1993, p. 11.

¹⁰ *Ibidem*, loc. cit.

¹¹ *Ibidem*, p. 12.

¹² *Ibidem*, p. 36.

¹³ Usaremos também, ao longo do trabalho, a expressão empresa plurissocietária, adotada por José Quelhas Lima Engrácia Antunes em sua obra, *cf.* nota 3.

¹⁴ PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Os grupos de sociedades. In: LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Direito das companhias**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017, p. 1399.

¹⁵ ANTUNES, *op. cit.*, p. 102.

¹⁶ LAMY FILHO e PEDREIRA, *op. cit.*, loc. cit.

Num primeiro momento, tem-se que os grupos suprem perfeitamente os benefícios obtidos pela expansão interna da companhia, visto que permitem à sociedade-mãe usufruir dos benefícios tanto da integração vertical¹⁷ quanto da integração horizontal¹⁸ das companhias que integram a empresa.

Sob o prisma econômico, também se observam os benefícios na gerência dos grupos que, contrastando com o gigantismo de sociedades individuais, permitem uma dinâmica mais sensível às conjunturas do mercado mundial¹⁹. Ademais, a flexibilidade da estrutura plurissocietária traz vantagens nos eventuais rearranjos dentro da estrutura interna do grupo. Desde uma maior agilidade para as operações de reestruturação societária até a possibilidade da redução de custos, tendo em vista os maiores esforços em operações como *trespasse* ou *cisão*²⁰.

Destacam-se ainda as vantagens financeiras e jurídicas. As primeiras advindas da menor necessidade de dispêndios de capital para expansão da empresa. Nos grupos, o controle de um bloco acionário da sociedade-mãe possibilita o controle das sociedades-filhas sem o custo elevado, por exemplo, das fusões²¹. As vantagens jurídicas, por sua vez, têm como exemplos a gestão de riscos do grupo, decorrente da responsabilidade limitada das sociedades que o integram²² e questões atinentes ao planejamento fiscal e a organização societária²³.

Para o Direito brasileiro temos duas possibilidades de grupos: os de fato e os de direito. Os primeiros são constituídos e extintos com base em relações de controle entre as sociedades, sendo essas entendidas como poder de fato (LAMY FILHO e PEDREIRA, 2017, p. 1403), seguindo a forma prevista no art. 243, § 2º da Lei nº 6.404/1976. Já os grupos de direito são constituídos por meio de uma convenção de grupo que deve ser registrada e controlados por uma pessoa nacional²⁴, nos moldes do disposto na Lei nº 6.404/1976 do seu art. 265 a 279.

Não há proibição, na Lei 6.404/1976, para a operação de grupos de fato, tanto que Darzé (2010, p. 242) indica a existência de previsão legal para essa espécie societária do artigo 243 a 264 da referida lei. Entende-se que a atividade coordenada das sociedades contribui para

¹⁷ Antunes (1993, p. 36) aponta que integração vertical garante a segurança da sociedade-mãe em relação à obtenção de matérias-primas no tocante ao seu preço e quantidade, além de permitir o aproveitamento de subprodutos que não seriam necessariamente explorados de forma eficiente pela controladora.

¹⁸ Essa é identificada pela economia em escala proporcionada à empresa, tendo em vista a redução de seus custos fixos de produção e um acréscimo do seu poder sobre o mercado (ANTUNES, 1993, p. 21 e 37).

¹⁹ ANTUNES, 1993, p. 37.

²⁰ *Ibidem*, p. 38.

²¹ *Ibidem*, p. 39.

²² *Ibidem*, p. 41.

²³ *Ibidem*, p. 42.

²⁴ LAMY FILHO e PEDREIRA, 2017, p. 1403.

a obtenção de resultados vantajosos para cada uma delas²⁵. Frise-se que, para o direito societário, a relação entre as sociedades dos grupos de fato é de coordenação e não de subordinação²⁶.

Há de se mencionar que os limites para atuação de um grupo de fato são: a vedação de subordinação e a impossibilidade de transferência ou confusão de resultados²⁷. O limite em questão visa a proteção dos credores e acionistas minoritários²⁸.

A constituição do grupo de fato depende da existência de, pelo menos, duas sociedades na qual uma adquiriu o controle da outra ou das outras²⁹. No caso, a controladora poderá ser responsável pela organização ou reorganização das sociedades integrantes do grupo, podendo deliberar sobre a fusão, cisão, incorporação, aquisição das sociedades integrantes ou daquelas que venham a ser integrantes³⁰.

Além do exposto, faz-se a ressalva ao art. 245 da Lei nº 6.404/1976, o qual atribui aos administradores o dever de zelar pelos interesses de cada companhia, sendo aqueles os responsáveis pelos danos causados quando praticarem atos em favor de terceiros sem um pagamento compensatório adequado. Há, portanto, no grupo de fato, a necessidade de benefício de todos os integrantes do grupo, não sendo cabível o prejuízo de uma sociedade em benefício de outra³¹.

No caso dos grupos de direito, a lei estipula a confecção de uma convenção, na forma prescrita pelo art. 269 da Lei nº 6.404/1976, para formalizar a criação do grupo de sociedades. Ademais, é necessário o arquivamento dessa convenção no registro de comércio da localidade em questão, seguindo o disposto no art. 271 da referida lei. Sendo nesse caso cabível a subordinação (XAVIER, 1982, p. 122).

Nos grupos de sociedades, existem os interesses sociais das companhias isoladas³². Interesses substancialmente voltados ao intuito de cada pessoa jurídica de auferir lucros para distribuí-los entre seus acionistas, sendo o valor arrecadado oriundo do desempenho da atividade econômica que constitui o objeto social de cada um³³. Todavia, tais interesses são superpostos ou acrescidos pelo interesse do grupo, sendo este o interesse conjunto das

²⁵ LAMY FILHO e PEDREIRA, 2017, p. 1405.

²⁶ *Ibidem*, p. 1405.

²⁷ *Ibidem*, *loc. cit.*

²⁸ *Ibidem*, *loc. cit.*

²⁹ *Ibidem*, p. 1404.

³⁰ *Ibidem*, *loc. cit.*

³¹ *Ibidem*, p. 1405 e 1406.

³² *Ibidem*, p. 1404.

³³ *Ibidem*, *loc. cit.*

sociedades de potencializar seus resultados com base numa atuação conjunta e “participar dos benefícios criados pela atividade comum”³⁴.

Apresentadas as considerações anteriores, observa-se, conforme leciona Antunes (1993, p. 20), que o fenômeno da concentração alterou os rumos da história econômica contemporânea. Contudo, não se trata de um fenômeno unidimensional, existem diversos graus de concentração, os quais permitem figuras jurídicas diversas³⁵. Podemos ir desde empresas que conservam sua autonomia jurídica e econômica, mas que possuem relações de cooperação, até outras em que ocorreu a perda de individualidade das pessoas jurídicas envolvidas³⁶.

Dessarte, a regulação jurídica dos grupos não deve prescindir de certa especificidade aplicável para cada ramo da atividade econômica desempenhada³⁷. Indica-se, por exemplo, o fluxo de recursos financeiros de um grupo de bancos. As operações desempenhadas por esse grupo demandam uma regulamentação específica para esse setor³⁸. Uma legislação demasiadamente genérica, no modelo empregado, poderia gerar problemas para acionistas, credores e para o sistema financeiro como um todo³⁹.

Expostos os pontos principais acerca da empresa plurissocietária, passaremos à abordagem da temática sobre a perspectiva tributária da inclusão de suas integrantes no polo passivo do processo de execução fiscal, mormente para abordar os limites da aplicação do art. 124, incisos I e II do CTN bem como o fenômeno da responsabilidade tributária e, posteriormente, as hipóteses de responsabilização sob o viés patrimonial de cada sociedade. Tratar-se-á de tema recorrentemente abordado pela doutrina nacional e estrangeira, sendo objeto de aprofundados estudos no exterior há décadas⁴⁰.

3. Elementos de direito tributário

3.1. Estrutura da relação jurídico-tributária

³⁴ LAMY FILHO e PEDREIRA, 2017, p. 1404.

³⁵ ANTUNES, 1993, p. 20.

³⁶ *Ibidem, loc. cit.*

³⁷ ARAÚJO e WARDE JÚNIOR, 2012, p. 20.

³⁸ *Ibidem, loc. cit.*

³⁹ *Ibidem, loc. cit.*

⁴⁰ A título de exemplo, Paulo de Barros Carvalho menciona a abordagem da temática em congresso realizado na Espanha já em 1977. CARVALHO, Paulo de Barros. A figura do grupo econômico de fato e o requisito do controle comum para sua caracterização. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 61.

Para se dar prosseguimento ao estudo, revisitaremos alguns institutos elementares do ramo jurídico tributário no intuito de sedimentar as bases teóricas que sustentarão o trabalho até sua conclusão.

O direito tributário é um ramo dos direitos obrigacionais, sendo esses pautados pelo exercício do poder jurídico de um sujeito sobre outro, exigindo-se uma prestação positiva ou negativa em razão da ocorrência de um fenômeno juridicizado do qual emana o vínculo jurídico entre as partes⁴¹. Especificamente no ramo tributário, a causa da obrigação, que é o fenômeno juridicizado, tem suas condições previstas em lei, sendo que dessa emanam efeitos geradores da obrigação tributária a qual pode ser tanto principal quanto acessória⁴².

A obrigação tributária pode ser compreendida como obrigação de direito público⁴³. Trata-se, portanto, de uma relação regulada pelo Direito e não de um exercício autoritário por parte do Estado, pois, este usa de sua soberania para legislar sobre o tema, mas uma vez editada a lei, o poder público deve se submeter a ela⁴⁴.

A relação jurídica estabelecida no âmbito tributário, para além do quesito observável de prontidão, que é a pendência da obrigação, formula um vínculo jurídico bilateral no qual um dos polos tem um direito e o outro tem o seu correlato dever⁴⁵. Esmiuçando os elementos da obrigação tributária, extraímos como seus elementos: a lei, o fato, os sujeitos e o objeto⁴⁶.

Nesse sentido, há uma estrutura hipotética que enlaça os fatores da obrigação tributária e permite sua análise com segurança que é a regra-matriz de incidência⁴⁷. Esse é o instrumental por meio do qual o legislador atrela uma consequência jurídica em razão do acontecimento de um fato descrito no antecedente normativo⁴⁸.

A norma tributária descreve assim um fato no seu antecedente, consubstanciado pela indicação do critério material (verbo + complemento), do critério espacial e do critério temporal⁴⁹. No consequente normativo, encontra-se o prescritor que determina o comando jurídico, é nessa parte que estão descritos o sujeito passivo, o sujeito ativo, a base de cálculo e a alíquota⁵⁰.

⁴¹ SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1960, p. 63.

⁴² *Ibidem, loc. cit.*

⁴³ *Ibidem*, p. 64.

⁴⁴ *Ibidem*, p. 65.

⁴⁵ NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990, p. 144.

⁴⁶ *Ibidem*, p. 145.

⁴⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 7 ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 154.

⁴⁸ *Ibidem, loc. cit.*

⁴⁹ *Ibidem*, p. 155.

⁵⁰ *Idem*, 2021, p. 320.

Pela união de todos os fatores, chegamos à composição do liame obrigacional que une três elementos: o sujeito ativo, o sujeito passivo e o objeto, este último é o tributo descrito na forma do art. 3º do CTN⁵¹. Nesse liame subsistem um direito subjetivo e um dever jurídico, sendo o primeiro a exigência prestação pecuniária pelo sujeito ativo e o segundo o dever de cumprir a obrigação do sujeito passivo⁵². Paulo de Barros Carvalho (2018, p. 514) ao demonstrar a relação de forma gráfica demonstrou o direito subjetivo e o dever jurídico como vetores de mesma direção e intensidade iguais, mas seus sentidos são opostos e convergentes. São convergentes, pois, é qualidade do vínculo obrigacional sua extinção pelo pagamento por se tratar de uma relação jurídica de natureza transitória⁵³.

Conclui-se que estamos diante de uma relação jurídica subjetiva de direito público, porque a lei prevê abstratamente as hipóteses na qual se dará o surgimento da obrigação⁵⁴. Uma vez verificada a ocorrência do fato no ato do lançamento, apurar-se-á o evento que ocorreu concretamente e, dessa análise, surgirá o direito adquirido do contribuinte de pagar apenas o que for devido em razão do ato que praticou⁵⁵.

Sob esse prisma, compreende-se na obrigação tributária principal a figura do contribuinte⁵⁶. Este é, segundo o critério econômico ensejador da tributação, o indivíduo que auferir vantagem econômica do fato jurídico tributário e que produzirá efeitos diretos sobre a economia interna de jurisdição do ente competente⁵⁷. Neste cenário, estamos diante da sujeição passiva direta, a qual diverge da sujeição passiva indireta, sendo esta voltada para suprir o interesse ou necessidade do Estado de arrecadar o tributo⁵⁸.

Quanto à sujeição passiva indireta, abrangem-se duas classes: a sujeição passiva indireta por transferência, caracterizada pelo deslocamento da obrigação para um terceiro em decorrência de fato que ocorrer após o fato imponible, e a sujeição passiva indireta por substituição, na qual a lei elenca sujeito diverso para adimplir com a obrigação desde a sua origem⁵⁹. No tocante a primeira, divide-se o conteúdo em três subclasses: solidariedade; sucessão e responsabilidade⁶⁰.

⁵¹ CARVALHO, 2018, p. 514

⁵² *Ibidem*, p. 515.

⁵³ PERREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil: teoria geral das obrigações**. 28 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 163.

⁵⁴ NOGUEIRA, 1990, p. 145.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 66.

⁵⁶ *Ibidem*, p. 70.

⁵⁷ *Ibidem*, p. 71.

⁵⁸ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁵⁹ SOUSA, 1960, p. 71.

⁶⁰ *Ibidem*, *loc. cit.*

Em razão do escopo de pesquisa escolhido, destacaremos apenas as categorias da sujeição passiva indireta por transferência, notadamente as subclasses da solidariedade e responsabilidade.

A última caracterizada sinteticamente como o dever de um terceiro prestar o tributo em decorrência do inadimplemento da obrigação principal por parte do contribuinte⁶¹. Já a solidariedade é expediente pelo qual duas ou mais pessoas podem ser acionadas simultaneamente, de forma isolada ou conjunta, para adimplirem com a totalidade da exação, cabendo, àquele que pagar o total, o direito de regresso sobre a parte que não lhe era devida do gravame⁶².

Soma-se ao exposto a posição de Nogueira (1990, p. 151) segundo o qual a figura do responsável deve surgir por previsão expressa de lei para o sujeito que não é contribuinte, mas tem o dever de saldar o débito. Trata-se de um terceiro, em relação à obrigação principal, porém, para o credor, não é um sujeito alheio ao fato imponível⁶³.

Com base no art. 128 do CTN, o referido autor entende que deve ser um indivíduo com vinculação “de fato” ou “de direito” em relação ao fato imponível⁶⁴. A partir desses elementos, poderá se sustentar a responsabilidade supletiva do terceiro pelo inadimplemento ou até mesmo exclusão do dever do contribuinte adimplir com a exação⁶⁵.

Por fim, Luís Eduardo Schoueri (2018, p. 576), ao adentrar no tema da responsabilidade por transferência⁶⁶, solidária ou não, destaca a necessidade de aferição fática da ocorrência de dois fatos distintos, que podem ocorrer simultaneamente ou não, para se imputar a obrigação a um terceiro. Abordando o voto da Ministra Ellen Gracie no julgamento do Recurso Extraordinário nº 562.276-PR, é reconhecida a existência de uma segunda regra-matriz, sendo esta estipuladora de responsabilidade, atrelada a regra-matriz de incidência tributária, que possui requisitos próprios para incidir⁶⁷.

3.2. Binômio responsabilidade-solidariedade

Solidariedade é um mecanismo pelo qual, no tocante aos tributos, visa-se facilitar a atividade arrecadatória do Estado, seguindo a previsão do art. 256 do CC e com fundamento

⁶¹ SOUSA, 1960, p. 72.

⁶² *Ibidem, loc. cit.*

⁶³ NOGUEIRA, 1990, p. 152.

⁶⁴ *Ibidem, loc. cit.*

⁶⁵ *Ibidem, loc. cit.*

⁶⁶ O autor se refere a responsabilidade por transferência também como responsabilidade *stricto sensu*.

⁶⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 577.

nos termos do art. 124 do CTN⁶⁸. Fato é que, especificamente no inciso I do art. 124, ao se estabelecer esse vínculo com base no que se denomina interesse comum, encontramos-nos num terreno impreciso acerca do fato que enseja esse tipo de relação jurídica⁶⁹.

Para Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 353) a solidariedade se dá apenas quando, havendo multiplicidade de sujeitos no mesmo campo obrigacional, todos sejam responsáveis pela integralidade do adimplemento. Fato que se distingue da responsabilidade que é instituída por lei para assegurar o pagamento da prestação pecuniária⁷⁰.

Particularmente sobre a imposição da solidariedade, Darzé (2010, p. 226) considera-a prerrogativa do ente público para resguardar os interesses arrecadatários do Estado, sendo, dessa forma, cabível a propositura de eventual cobrança do devedor isolado, do grupo econômico ou mesmo daquele que apresentar maior potencial econômico para satisfazer a relação jurídico-tributária.

Prosseguimos com a norma extraída da leitura do art. 124 do CTN que, em seus dois incisos, indica a obrigação solidária daqueles que: tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador, conforme dispõe o inciso I, como mencionamos anteriormente, ou nos demais casos definidos em lei, conforme dispõe o inciso II.

Ocorre que a existência de vinculação entre sujeitos de direito está presente em diversas atividades humanas pautadas pela bilateralidade, a exemplo da compra de mercadorias ou prestação de serviços, mas, a despeito da finalidade desejada por ambos os polos das relações citadas ser convergente, apenas um deles é o sujeito passivo da obrigação tributária⁷¹. É nesse sentido que a figura do “interesse comum” não oferece o substrato seguro para impor a solidariedade de ambas as partes nos casos que a hipótese de incidência seja pautada pela bilateralidade da relação⁷².

Trata-se de expediente aplicável para os atos praticados por mais de um sujeito, sendo que eles integrarão o polo passivo da obrigação⁷³. A despeito do caráter pecuniário que se apresenta nas relações jurídicas tributárias, estas se diferenciam das relações civis em razão da indivisibilidade da obrigação tributária⁷⁴. Nesses termos, extraímos os efeitos da solidariedade insculpidos nos incisos do art. 125 do CTN⁷⁵.

⁶⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 31ª ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 350.

⁶⁹ *Ibidem*, p. 350.

⁷⁰ *Ibidem*, p. 353.

⁷¹ *Ibidem*, p. 351.

⁷² *Ibidem*, *loc. cit.*

⁷³ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁷⁴ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁷⁵ *Ibidem*, p. 352.

Já a responsabilidade tributária existe em decorrência tanto de fatos lícitos, previstos nas disposições do art. 129 a 133, quanto de fatos ilícitos, conforme previsto nos arts. 134, 135 e 137 do CTN⁷⁶. Ante a verificação do fato que se amolda às normas de responsabilidade, mas que não seja tipificado propriamente como fato jurídico tributário, dá-se ensejo à formação de uma relação obrigacional entre o Estado e o responsável⁷⁷.

Paulo de Barros Carvalho (2021, p. 355) leciona que a Constituição Federal não esmiuça os elementos da obrigação tributária. Em verdade, ela aponta eventos ou bens em torno dos quais o legislador ordinário disciplinará a hipótese de incidência do tributo, indicando seu desenho estrutural e, especialmente para o presente trabalho, os sujeitos passivos que arcarão com a exação (CARVALHO, 2021, p. 355).

O responsável tributário surge como um sujeito diverso daquele que praticou o fato-signo presuntivo de riqueza, isso é aplicável tanto para as normas instituidoras de responsabilidade sancionatória ou garantidora da arrecadação⁷⁸. Há de se observar, a depender da finalidade da norma, sancionatória ou não, a fixação dos limites da imputação de responsabilidade tributária a terceiros, além do regime jurídico aplicável (DARZÉ, 2010, p. 92).

Temos algumas hipóteses nas quais um sujeito participa de forma indireta do fato descrito na norma, nesses cenários ele mantém uma proximidade indireta com o fato o que possibilita ao legislador elencá-lo como responsável pela obrigação (CARVALHO, p. 356). Cabe aqui a imputação de responsabilidade em caráter supletivo pelo cumprimento total ou parcial da obrigação (CARVALHO, p. 356). Fato diverso é aquele no qual o legislador elenca um terceiro estranho aos limites factuais que deram origem à exação, sendo que neste caso a responsabilidade é atribuída como uma forma de sanção administrativa. (CARVALHO, 2021, p. 357).

Nessa esteira, observa-se que o legislador distinguiu a extensão da responsabilidade imputada com base nos conceitos veiculados no texto do próprio Código Tributário Nacional⁷⁹. Nos artigos do capítulo V do CTN, são utilizados expressamente os termos “tributo”, constante nos arts. 131 a 134, e “crédito tributário”, disposto nos arts. 128 a 130 e 135⁸⁰. O primeiro abrange, na forma prevista pelo art. 3º, a prestação pecuniária não oriunda de sanção por ato

⁷⁶ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 13.

⁷⁷ *Ibidem*, loc. cit.

⁷⁸ *Ibidem*, loc. cit.

⁷⁹ SHOUERI, 2018, p. 592.

⁸⁰ *Ibidem*, loc. cit.

ilícito, enquanto o segundo comporta a mesma natureza da obrigação principal, incluindo-se dessa forma tanto o pagamento do tributo quanto da penalidade correspondente⁸¹.

A potencialidade da lei indicar o responsável tributário é prevista no art. 121, parágrafo único, II do CTN e sequencialmente é restringida pelo art. 128⁸². Fazendo um diálogo com a posição de Luciano Amaro, segundo o qual a imputação de responsabilidade não pode advir de qualquer relação com o fato gerador, Maria Rita Ferragut (2020, p. 18) qualifica como necessária a restrição da qualificação de responsável que esteja indiretamente ligado ao fato imponível ou ligado direta ou indiretamente ao contribuinte que o praticou.

Alfredo Augusto Becker (2018, p. 596), por sua vez, expõe que não é possível separar o débito e a responsabilidade em termos jurídicos, seria, portanto, indevido dizer que o responsável é obrigado a quitar o débito de outro sujeito. Para o autor, o responsável responde por um débito que é seu (BECKER, 2018, p. 596).

O autor também vê como indevida a atribuição do termo “responsabilidade tributária” quando o sujeito ativo pode exigir simultaneamente a prestação do tributo de dois ou mais sujeitos, nesse caso, vê-se a solidariedade tributária (BECKER, 2018, p. 597). A solidariedade se observa quando uma única hipótese de incidência irradia efeitos criando duas regras jurídicas independentes e simultâneas, uma entre Estado e contribuinte e outra entre Estado e o devedor solidário (BECKER, 2018, p. 597).

Trata-se de caso no qual o Estado, por meio da outorga legal, pode escolher de qual sujeito passivo será cobrada a exação e extinguir-se-á a relação remanescente (BECKER, 2018, p. 597). Completa-se informando que, além das duas regras jurídicas, há uma terceira regra cuja hipótese de incidência é a satisfação do crédito e, quando isso ocorrer, extingue-se a relação jurídica com o sujeito passivo que não foi obrigado a pagar o tributo (BECKER, 2018, p. 598).

O elemento da responsabilidade, para Becker (2018, p. 598), surge nos casos que o Estado, por disposição legal, pode exigir a prestação pecuniária de pessoa que não seja o contribuinte, quando este não adimplir com a obrigação. Faz-se a ressalva que, ao se falar de responsabilidade, no caso se está abordando uma relação jurídica de natureza fiduciária (BECKER, 2018, p. 598). Não seria, nesse sentido, responsabilidade tributária (BECKER, 2018, p. 598).

3.3. Interpretação dos trabalhos de Rubens Gomes de Sousa para compreensão do “interesse comum” e seus efeitos

⁸¹ SHOUERI, 2018, p. 592.

⁸² FERRAGUT, 2020, p. 17.

Fazendo uma interpretação histórico-genética do texto do Código Tributário Nacional, desde os trabalhos de seu anteprojeto, Fabiana Carsoni Fernandes buscou delimitar o que é o “interesse comum” nos termos do art. 124, I do CTN⁸³.

Após a apresentação do anteprojeto, no momento de indicar possíveis alterações, foi proposta a Sugestão n. 158 apresentada pelo professor Gilberto de Ulhôa Canto⁸⁴. A despeito da sugestão abordar a alteração do texto para suprimi-lo, no tocante a concessão de benefício de ordem quando da responsabilidade solidária, temos aqui indícios da acepção do que seria “interesse comum”, tomando como base a admissão por parte de Rubens Gomes de Sousa da Sugestão n. 158⁸⁵.

Fernandes (2022, p. 140) destaca, acerca da acepção do que é “interesse comum”, o seguinte: “acredita-se que ela abarcava todos os indivíduos que, conjuntamente, praticassem o mesmo ato ou ocupassem a mesma posição no momento do nascimento da obrigação tributária”⁸⁶.

Interpretando o pensamento de Rubens Gomes de Sousa, após a confecção de seu Compêndio de Legislação Tributária, já na vigência do CTN, pode se compreender que o posicionamento do autor acerca do conceito de “interesse comum” derivava de uma atuação conjunta dos contribuintes na realização de um suporte fático concomitantemente⁸⁷. Simultaneamente, diz-se que a solidariedade, na visão de Rubens Gomes de Sousa, não poderia ser referente aos responsáveis tributários⁸⁸.

Diferencia-se a figura do responsável tributário daquele que é solidariamente obrigado pelo tributo⁸⁹. Para tanto, realiza-se uma interpretação literal, finalística e sistemática do texto do CTN⁹⁰.

Inicialmente, menciona-se a solidariedade como relação que dá ensejo à satisfação do crédito tributário⁹¹. De forma diversa e com base no art. 121, parágrafo único, II do CTN, a responsabilidade tributária seria uma forma de sujeição passiva⁹². Corrobora para tanto as

⁸³ FERNANDES, Fabiana Carsoni. Solidariedade por interesse comum (art. 124, inciso I, do CTN): os trabalhos de Rubens Gomes de Sousa preparatórios do CTN e sua influência na compreensão do dispositivo. **Revista de Direito Tributário Atual**. V. 50. IBDT: São Paulo, 2022, pp. 133-160.

⁸⁴ *Ibidem*, p. 139.

⁸⁵ *Ibidem*, p. 140.

⁸⁶ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁸⁷ *Ibidem*, p. 143.

⁸⁸ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁸⁹ *Ibidem*, p. 147.

⁹⁰ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁹¹ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁹² *Ibidem*, *loc. cit.*

diferentes partes do diploma normativo que contém os artigos 121, 124 e 128 do CTN, nomeadas da seguinte forma: Capítulo IV (Sujeito Passivo); Seção II (Solidariedade) e Capítulo V (Responsabilidade Tributária)⁹³.

Ademais, a solidariedade seria uma garantia da satisfação do crédito tributário⁹⁴. Portanto, o art. 124, I não deve ser interpretado como uma norma de responsabilidade tributária, mas sim como um caso de solidariedade⁹⁵. Sequencialmente, a responsabilidade tributária, exposta, por exemplo, nos arts. 134 e 135, daria ensejo a uma relação jurídica diversa, posto que “a responsabilidade de terceiro depende, em qualquer caso, de lei que o diga de modo expresso”⁹⁶.

O CTN não veda totalmente a instituição da solidariedade entre o responsável tributário e o contribuinte⁹⁷. Trata-se, no entanto, de uma exceção, pois, o art. 128 do CTN prevê a atribuição da responsabilidade tributária pelo adimplemento da obrigação tributária ao terceiro vinculado ao fato gerador, mas, nesse artigo, dispõe-se que a lei também poderá estipular supletivamente a responsabilidade do contribuinte pelo adimplemento do crédito tributário⁹⁸.

Com base na leitura conjunta dos arts. 128 e 124, II do CTN, entendemos que a solidariedade pode ser estabelecida entre o contribuinte e o responsável por meio de lei, visto que haveria sustentação de um vínculo jurídico *ex lege* que permitiria ao sujeito ativo exigir o cumprimento da obrigação de ambos⁹⁹. Nesse sentido, cabe ressaltar novamente que Fernandes (2022, p. 149) entende que “a solidariedade entre contribuinte e responsável tributário não foi a regra ditada pelo legislador”.

Não há “interesse comum” entre o responsável e o contribuinte¹⁰⁰. Desta forma, a solidariedade entre contribuinte e responsável deve decorrer de estipulação prevista em lei específica, na forma do art. 124, II, não sendo aplicável para o caso a previsão do art. 124, I que sustenta a solidariedade com base no “interesse comum”¹⁰¹.

Analisando os termos usados no art. 124, I, denota-se que o “interesse comum” não está limitado unicamente aos contribuintes entre si, tidos como os sujeitos que possuem relação

⁹³ FERNANDES, 2022, p. 147.

⁹⁴ *Ibidem*, p. 148.

⁹⁵ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁹⁶ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁹⁷ *Ibidem*, p. 149.

⁹⁸ *Ibidem*, *loc. cit.*

⁹⁹ *Ibidem*, *loc. cit.*

¹⁰⁰ *Ibidem*, *loc. cit.*

¹⁰¹ *Ibidem*, *loc. cit.*

pessoal e direta com o fato gerador¹⁰². Nesse sentido, a previsão do referido artigo é aplicável também nos casos em que há mais de um responsável tributário ligado à situação que constitua o fato gerador, ante a constatação da existência de interesse comum entre os responsáveis¹⁰³.

Sobre o conceito prescrito no art. 124, I, Fernandes (2022, p. 153) destaca que a “regra do interesse comum é elucidativa, ou didática. Isso porque a solidariedade, na hipótese de interesse comum, decorre da norma que define contribuinte, responsável tributário e os demais aspectos da hipótese de incidência tributária”¹⁰⁴.

Sinteticamente, sustenta-se que o art. 124, I não é autoaplicável, é necessária a edição de lei que institua o vínculo de sujeição passiva prévia, alçando uma pluralidade de sujeitos à condição de contribuintes ou de responsáveis¹⁰⁵. Ademais, o disposto no referido artigo abrange a solidariedade entre a figura dos contribuintes, que praticarem conjuntamente o fato imponible, ou dos responsáveis, quando estes estiverem vinculados à situação que constitua o fato imponible ou quando praticarem conjuntamente o ato ensejador da responsabilidade¹⁰⁶.

3.4. Diálogo com as “Instituições de Direito Tributário”

Fabiana Carsoni Fernandes (2022, p. 153) interpretando a acepção de “interesse comum” esposada pelo Código Tributário Nacional, traz o diálogo do elaborador do anteprojeto da Lei nº 5.172/1966 com a doutrina estrangeira, notadamente, a italiana.

Considerando a posição da doutrina italiana, especificamente de A. D. Giannini, a solidariedade está ligada à natureza da obrigação tributária específica quando a sua origem e objetos são únicos, mas os efeitos da obrigação são irradiados para duas ou mais pessoas¹⁰⁷. Nesse sentido, a solidariedade surgiria da prática de um fato por mais de uma pessoa, pois, “a origem e o objeto serão os mesmos, ou serão únicos, assim como única também será a obrigação tributária” (FERNANDES, 2022, p. 141).

A solidariedade passiva, para os italianos, está definida no art. 1292 do Código Civil italiano (TESAURO, 2017, p. 130). Seu conteúdo abrange tanto a obrigação principal,

¹⁰² FERNANDES, 2022, p. 151.

¹⁰³ *Ibidem*, pp. 151-153.

¹⁰⁴ A autora faz menção ao fato que a lei instituidora do gravame necessariamente estipulou quais serão os sujeitos passivos da obrigação tributária, ainda que não de forma expressa (FERNANDES, 2022, p. 153).

¹⁰⁵ FERNANDES, *op. cit.*, p. 154.

¹⁰⁶ *Ibidem*, *loc. cit.*

¹⁰⁷ GIANNINI, A. D. **Il rapporto giuridico d'imposta**. Milano: Dott A. Giuffré, 1937, p. 118-119 *apud* FERNANDES, 2022, p. 141.

prestação pecuniária, quanto o dever de cumprir com as obrigações formais, no ordenamento brasileiro podemos compreendê-las como obrigações acessórias (TESAURO, 2017, p. 131).

No direito italiano, segundo Francesco Tesauro (2017, p. 131) existem duas formas de solidariedade: a paritária e a dependente. A primeira relacionada a atuação concomitante de mais de um sujeito na prática do fato tributável, enquanto, na segunda, um sujeito praticou o fato jurídico tributário e outro sujeito, o “obrigado dependente” aqui compreendido como o devedor solidário, praticou o “fato gerador colateral”¹⁰⁸.

Tratando-se de solidariedade paritária, há preponderância no campo dos impostos indiretos, como no caso do imposto italiano de registro de contratos¹⁰⁹. Nesse caso, ambas as partes são devedoras solidárias pelo pagamento do imposto¹¹⁰.

Já a solidariedade dependente decorre da realização de um fato gerador colateral que obriga o terceiro a adimplir com a obrigação¹¹¹. Tesauro (2017, p. 132) indica que nessa relação jurídica “o responsável é obrigado não apenas porque há um fato gerador atribuível a outros, mas também porque há um fato gerador adicional, atribuível justamente ao responsável”¹¹².

Dessarte, existem nessa hipótese dois fatos geradores. Um fato gerador é o principal que vincula a dívida da obrigação e um fato gerador secundário do qual se extrai a solidariedade¹¹³. Há, portanto, uma relação de “prejudicialidade-dependência” entre ambos, pois, a figura do responsável existe na mesma medida em que há a obrigação principal¹¹⁴.

A condição de responsável solidário paritário ou por dependência não tem repercussão para o Fisco, mas é relevante no âmbito interno da relação jurídica entre os particulares, visto que, na solidariedade paritária, aquele que paga a totalidade tem direito de regresso apenas sobre a parte do outro¹¹⁵. A solidariedade dependente, por sua vez, possibilita o direito de

¹⁰⁸ TESAURO, Francesco. **Instituições de direito tributário**. Tradução de Fernando Aurelio Zilveti e Laura Fiore Ferreira. São Paulo: IBDT, 2017, p. 131.

¹⁰⁹ *Ibidem, loc. cit.*

¹¹⁰ *Ibidem, loc. cit.*

¹¹¹ *Ibidem, p. 132.*

¹¹² Dentre os exemplos descritos na obra de Francesco Tesauro, temos um de grande relevo para a temática dos grupos econômicos. Diz-se “na consolidação nacional, cada sociedade controlada responde pelas dívidas que estão vinculadas à sua declaração de renda (além dos juros e sanções). Responde pelo imposto enquanto sujeito que realiza a renda, e responde pelas sanções enquanto originadas de violações que cometeu. Fica, porém, também obrigada a controladora que é devedora não só do imposto liquidado com a declaração (que indica a renda consolidada), mas também dos impostos mais altos resultantes de aviso de retificação da mesma declaração, com juros e sanções. A controladora é, portanto, responsável também pelas dívidas fiscais que se originam da renda das controladas (declarada ou apurada), motivo pelo qual há uma situação de solidariedade. Trata-se de solidariedade dependente, porque o pressuposto é concretizado pela controlada” (TESAURO, 2017, p. 133).

¹¹³ TESAURO, *op. cit.*, p. 132.

¹¹⁴ *Ibidem, loc. cit.*

¹¹⁵ *Ibidem, p. 133.*

regresso daquele que pagou a totalidade do gravame contra o obrigado que figura na obrigação principal¹¹⁶.

3.5. A lei específica como veículo da solidariedade e responsabilidade

Prosseguindo na análise da estruturação dos grupos econômicos como uma estratégia lícita de negócios, aludimos à posição de Geraldo Ataliba (1985, p. 147) ao abordar o dever de lealdade do Estado em relação aos particulares no que concerne à matéria tributária. Apenas num contexto em que a lei disponha de forma segura os ônus atinentes ao desempenho da atividade empresarial, poderá o empresário desenvolver de forma segura a sua atividade fundada no princípio da livre iniciativa (ATALIBA, 1985, p. 151).

Nesse sentido, retomamos o posicionamento aludido anteriormente que a disposição do art. 124, I do CTN, ao imputar a responsabilidade com base no “interesse comum”, não oferece um substrato seguro para as sociedades integrantes de grupos econômicos¹¹⁷. Sendo a criação da empresa plurissocietária um fato lícito (DARZÉ, 2010, p. 242), o contribuinte não deveria ser submetido ao talante do Estado que pode atribuir a solidariedade da obrigação sem oferecer a devida previsibilidade de sua atuação (ATALIBA, 1985, p. 151).

Apenas o contribuinte, aqui tomado como aquele que pratica o fato imponível e está enquadrado na hipótese de sujeição passiva direta, prescinde de lei para que se possa deduzir sua relação jurídica com o Estado (JARACH, 1989, p. 163). Segundo Dino Jarach (1989, p. 163) isso decorre da natureza do fato imponível, pois, uma vez descrito, o contribuinte realiza-o de forma direta. Ademais, expõe-se que a vinculação jurídica dos demais sujeitos passivos não é tão evidente em relação ao fato jurídico tributário, a ponto de não ser necessária a disciplina legal para sua imposição (JARACH, 1989, p. 163).

Jarach (1989, p. 163) destaca que a diferença entre contribuintes e os demais obrigados reside no fato que aqueles são os sujeitos que dão causa ao tributo. Sendo assim, apenas para o contribuinte o dever de pagar decorre de um critério necessariamente econômico e, para os demais, seria um dever decorrente de uma disposição explícita da lei (JARACH, 1986, p.163).

Por sua vez, Amilcar Falcão (1959, p. 113) aponta que a diferença entre os sujeitos passivos decorre da modalidade da responsabilidade tributária (*Haftung*) imputada a cada um. Dentre as modalidades nomeadas pelo autor, temos a responsabilidade originária ou derivada (*Nebenhaftung, Garantiehaftung*) (FALCÃO, 1959, p. 113).

¹¹⁶ TESAURO, 2017, p. 133.

¹¹⁷ Cf. nota 77.

A diferença substancial entre ambas é a necessidade ou não de previsão legal para imputação do dever de prestar o tributo, pois a identificação do responsável originário, aqui tomado como contribuinte que pratica o fato imponível e demonstra a sua capacidade contributiva, independe de menção da lei (FALCÃO, 1959, p. 114). Ao descrever o aspecto material da hipótese de incidência, o legislador permite que o intérprete deduza quem praticou o fato imponível com base na ação que é descrita (FALCÃO, 1959, p. 114).

Para os demais sujeitos passivos, sua condição deve necessariamente decorrer de instituição por norma legal expressa (FALCÃO, 1959, p. 114). Ademais, sua previsão deve ser regulada legalmente de modo inequívoco (FALCÃO, 1959, p. 113).

Já sob a égide do Código Tributário Nacional, Fábio Fannuchi (1975, p. 248) distingue as hipóteses de solidariedade elencadas no art. 124 do CTN, sendo o inciso I o dispositivo que estabelece a denominada solidariedade de fato e o inciso II traz o mecanismo que cria a solidariedade de direito. Quanto ao inciso I, prontamente se indica a possibilidade da prática de excessos com base em sua indeterminação (FANNUCHI, 1975, p. 248).

Fannuchi (1975, p. 250) entende que é possível a instituição da responsabilidade solidária com base unicamente no “interesse comum”, no entanto, expõe que seria aplicável ao caso da prática do fato imponível por mais de um sujeito passivo, como no caso do lucro auferido simultaneamente por duas pessoas naturais. Nos demais casos, o autor expõe o seguinte:

É possível que a lei crie solidariedade do transmitente, do tabelião e do oficial do registro de imóveis, por exemplo, face ao imposto de transmissão de uma operação na qual estejam envolvidos, porém, se não o fizer de forma expressa, é impossível, sob a alegação da solidariedade de fato, trazê-los para dentro da relação tributária só porque participaram da operação tributável quando se verifica que nenhuma dessas pessoas tem interesse igual ao do adquirente do imóvel, erigido em contribuinte pela lei¹¹⁸.

Para Jarach (1989, p. 164) a cobrança de mais de um sujeito pode, dentre outras causas, ser oriunda da natureza objetiva do fato imponível. Citando tributos de diferentes localidades, dentre eles os impostos instituídos nos Estados Unidos como o *federal state tax*, devido no caso de sucessão, e o *federal gift tax*, devido pelo ato da doação, temos que o trânsito do objeto, herança ou doação, dá ensejo a tributação tanto de quem pratica quanto de quem recebe (JARACH, 1989, p. 164). Entretanto, para o autor não estamos nesses casos diante de um responsável e um contribuinte, visto que, em ambos os casos, tratar-se-ão de dois contribuintes

¹¹⁸ FANNUCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3 ed. Resenha Tributária: Brasília, 1975, p. 250.

com responsabilidade solidária de impostos classificados como “impostos às transferências” e “impostos ao enriquecimento” (JARACH, 1989, p. 164 e 166).

O autor também apresenta a possibilidade de imposição do vínculo da solidariedade entre os sujeitos passivos no caso da violação de um dever imposto ao coobrigado, em razão do exercício de sua profissão ou ofício, assim como mencionou Fannuchi¹¹⁹, que tenha alguma relação com os atos que deram origem ao fato imponible (JARACH, 1986, p. 169). Jarach (1986, p. 169) assevera que a lei pode atribuir a solidariedade com base em critérios diversos daqueles elencados acima, como é o caso da pendência de “garantia real sobre o objeto material do fato imponible”.

Todavia, cabe observar que a eleição do responsável solidário não é totalmente livre por parte do legislador, ainda que seja feita com base no art. 124, II do CTN¹²⁰. Rememorando a estrutura constitucional do sistema tributário brasileiro, vê-se que houve a atribuição de competências, por parte do texto constitucional, aos correlatos legisladores de cada pessoa jurídica de direito público¹²¹. O exercício de legislar, no entanto, é ato vinculado, pois, está subordinado a uma limitação ao poder de tributar nos termos da própria Constituição Federal¹²². Consequentemente, segundo Scaff e Silveira (2015, p. 748) a atribuição da solidariedade àquele que não está vislumbrado como sujeito passivo no arquetipo constitucional do tributo acaba por ultrapassar a competência conferida e, desta forma, a desnatura¹²³.

Nessa esteira, tomamos aqui como exemplo de usurpação de competência, a instituição da responsabilidade solidária dos integrantes da empresa plurissocietária, na forma prevista pelo art. 30, IX da Lei nº 8.212/1991¹²⁴. Nesse caso, a responsabilização com fulcro no art. 124, II do CTN ultrapassa as disposições constitucionais ao permitir a cobrança de pessoa jurídica estranha ao fato imponible e que não possui interesse nele (SCAFF e SILVEIRA, 2015, p. 753). Ademais, infringe o princípio da capacidade contributiva, tendo em vista que o responsável solidário não apresentou qualquer fato-signo presuntivo de riqueza (SCAFF e SILVEIRA, 2015, p. 753).

¹¹⁹ FANNUCHI, 1975, p. 250.

¹²⁰ SCAFF, Fernando Facury e SILVEIRA, Alexandre Coutinho. Responsabilidade tributária extensiva a empresas de mesmo grupo econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 750.

¹²¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32 ed. Malheiros: São Paulo, 2019, p. 425.

¹²² *Ibidem*, p. 602.

¹²³ Esse seria o caso da sujeição passiva daquele que não possui qualquer vínculo com o fato imponible do tributo. (SCAFF e SILVEIRA, 2015, p. 748).

¹²⁴ “Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: (...) IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei.”

Após o exame sobre o instituto da solidariedade, aborda-se a questão da responsabilidade atribuível por força do art. 128 do CTN. Nesse caso, o terceiro vinculado ao fato gerador do tributo pode se tornar responsável até mesmo pela totalidade da exação, sendo mantida a responsabilidade supletiva do contribuinte nesse caso (FANNUCHI, 1975, p. 252).

Tal atribuição deve ser veiculada por lei específica, trata-se de caso que não enseja a transferência de responsabilidade unicamente pelo fato do CTN a prever (FANNUCHI, 1975, p. 252). Detidamente, o texto do CTN traz diretrizes para o legislador atribuir a responsabilidade, não toma totalmente a função de outros diplomas normativos que devem ser editados para consagrar o que foi disposto na norma geral (FANNUCHI, 1975, p. 252).

Nessa esteira, Oliveira *et al.* (2015, p. 81) interpretam que, nos termos do art. 121 do CTN, não se presume a condição de responsável e não se pode extrair essa condição por meio de construções interpretativas. Cabe unicamente a previsão expressa da lei, salvo nos casos específicos em que o próprio código contemplou hipóteses de responsabilização (OLIVEIRA *et al.*, 2015, pp. 81 e 82).

Sustenta-se que o campo de competência para instituição de normas atinentes à responsabilidade tributária estaria contido no conceito de norma geral de direito tributário, sendo assim de competência do legislador complementar¹²⁵. Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 77) delimita aqui que é dado ao legislador ordinário unicamente explorar, em matéria de responsabilidade, aquilo que fora previsto em lei complementar e, na sua ausência, será necessária a edição de novo diploma normativo de igual hierarquia, a fim de seguir o disposto pelo art. 146, III da CF/1988.

Passando a posição do Supremo Tribunal Federal, ao se debruçar sobre a competência do legislador ordinário para disciplinar regras de responsabilidade, na Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 4.845/MT, dispôs que se trata de campo de incidência das normas gerais de direito tributário, com base no art. 146, III, “b” da CF/1988, mormente se tratando de elemento da obrigação tributária. Impende salientar que as ditas normas gerais de direito tributário são aquelas que versam sobre duas matérias: “sobre os conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar”¹²⁶.

4. Interesse comum e os grupos econômicos

¹²⁵ CARVALHO, 2015, p. 77.

¹²⁶ *Idem*, 2021, p. 234.

4.1. Parecer normativo Cosit/RFB nº 4 de 10 de dezembro de 2018¹²⁷

Em grande medida, a imputação de responsabilidade tributária se dá em dois momentos: no lançamento ou no redirecionamento da execução fiscal. É reconhecida pela Receita Federal do Brasil a existência de uma regra-matriz de responsabilidade, tomada eminentemente nas hipóteses de prática de atos ilícitos, embora se reconheça sua aplicabilidade também nas hipóteses de substituição. Ademais, compreende-se a norma do art. 124, I do CTN como uma hipótese de responsabilidade, a despeito de sua localização no capítulo de sujeição passiva do CTN.

Rejeita-se, no âmbito da Receita Federal do Brasil, tanto a interpretação do “interesse comum” como “interesse econômico” quanto como “interesse jurídico”, sustentando-se que ambas as denominações são vagas e falhas. É dito que o “interesse comum” ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. O mero interesse na obtenção de lucro não satisfaz a condição do conceito exposto no art. 124, I do CTN.

A solidariedade, da forma exposta, se dá na prática conjunta do fato jurídico tributário ou na manutenção de relação ativa, comissiva ou omissiva, com “o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam”.

Menciona-se que essa consideração tomou como base o princípio da capacidade contributiva, dado que se o Fisco tem conhecimento da verdadeira natureza do fato jurídico tributário, não pode se furtar de responsabilizar os agentes que o manipularam. A imputação de responsabilidade no caso deriva da prática consciente de uma ação que resultou no ilícito prejudicial ao Fisco.

O ato ilícito ensejador da solidariedade é necessariamente doloso, entende-se que o “interesse comum” decorre da participação ativa e consciente na situação que constitui o fato. Para a Cosit, o intuito delitivo no caso seria caracterizado como fraude *lato sensu*¹²⁸. Desta forma, nota-se que além do vínculo com o fato jurídico tributário, deve-se observar a existência de vínculo com o contribuinte ou responsável pelo fato. Tal liame, no entanto, há de ser consciente para prática do ilícito, visto que, por exemplo, a atividade de assessoria ou consultoria não imputam em responsabilização do terceiro (FERNANDES, 2022, p. 156 e 157).

¹²⁷ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Parecer normativo COSIT/RFB nº 4 de 10 dezembro de 2018. **Receita Federal do Brasil**, Brasília, DF 10 de dezembro de 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>. Acesso em: 28 ago.2022.

¹²⁸ Trata-se de conceito contraposto à fraude *stricto sensu*, caracterizada pelas fórmulas previstas nos arts. 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964.

Nota-se, no entanto, que a Cosit busca usar o tributo como forma de sanção, pois, no parecer exarado dispõe-se que a assessoria ou consultoria técnica que dê lastro para o cometimento de um ilícito é fato ensejador da responsabilidade tributária.

Fernandes (2022, p. 156) destaca a elasticidade da interpretação dada pela Cosit ao art. 124, I do CTN que estende seus efeitos aos prestadores de serviço, sendo que esses possuem vínculo de natureza e origem diversos daquele que leva a prática do fato imponible. Destaca a necessidade de edição de lei específica que preveja a um só tempo uma norma de responsabilidade e solidariedade fundamentada no art. 124, II e não no art. 124, I do CTN, posição que será abordada nos tópicos subsequentes¹²⁹.

4.2. A operacionalização dos grupos econômicos no Parecer normativo COSIT/RFB nº 4

A RFB reconhece a pluralidade de sentidos atribuíveis a categoria “grupo econômico”, ressaltando que, a depender de sua aceção, os requisitos para sua concepção podem ser mais ou menos restritos. Nesta esteira, indica-se prontamente que os grupos de direito constituídos não podem ser objeto de responsabilização solidária, exceto na atuação conjunta na prática do fato imponible.

Todavia, para os grupos denominados grupos irregulares, inexistente a autonomia patrimonial e operacional das sociedades vinculadas. Estaríamos nesse caso diante de uma empresa única que teve suas atividades segregadas de forma fictícia. Considera-se, dessa forma, que a prática do fato imponible foi realizada pela empresa como um todo, sendo essa a razão pela qual se imputa a responsabilidade.

Há de se realizar um adendo acerca da distinção entre a figura do grupo econômico regular e do grupo econômico irregular. Abordando critérios jurisprudenciais, a fim de dar indícios que podem qualificar a existência de um grupo irregular, Ferragut (2020, p. 219) aponta para: (i) a segregação meramente formal de atividades, não havendo comprovação de estrutura ou atividade produtiva por parte de uma das sociedades; (ii) a inexistência de funcionários ou sua presença em número insuficiente, havendo a cessão de mão de obra entre as sociedades; (iii) a intensa transferência de patrimônio e constante alteração de estruturas societárias entre as pessoas jurídicas; (iv) o uso de ativos pelo ex-proprietário após a transferência para outra sociedade e (v) a comprovação, por meio de documentos bancários, de que os sócios de outra

¹²⁹ FERNANDES, 2022, p. 156.

pessoa jurídica são os únicos autorizados a realizar movimentações financeiras daquele que é alvo de observação.

A despeito dos critérios elencados, destaca-se que a análise deve necessariamente ocorrer à luz do caso concreto (FERRAGUT, 2020, p. 219). A existência de confusão patrimonial, por si só, não é hábil para sedimentar a inexistência de autonomia patrimonial (FERRAGUT, 2020, p. 219).

Ferragut (2020, p. 221) ao abordar a questão do grupo econômico irregular, sendo esse produto de simulação, diferencia-o do grupo econômico de fato presumido. Este é caracterizado pela existência de controle, administração ou direção das sociedades envolvidas respeitando-se a personalidade jurídica e operacionalização de cada sociedade individualizada, sendo seus atos lícitos e resguardados por presunção relativa de veracidade, cabendo posicionamento diverso desde que comprovado por provas indiretas (FERRAGUT, 2020, p. 221).

Dentre as hipóteses de responsabilidade solidária por interesse comum, uma é abordada separadamente, a responsabilidade pela prática de planejamento tributário ilegítimo. Essa discriminação se respalda na argumentação que há interesse comum quando do uso indevido da personalidade jurídica de uma sociedade para ir de encontro às disposições legais. Nesse caso são praticados atos contrários ao objeto social com a finalidade de reduzir ou suprimir o tributo devido. Para a RFB, as sociedades interpostas dessa forma recaem na figura do grupo irregular.

Exemplos desse tipo de operação, que não se restringem aos casos previstos no Parecer Normativo Cosit/RFB 4 de 10 de dezembro de 2018, são as: operações estruturadas em sequência, empresa-veículo e o deslocamento da base tributária. O primeiro exemplo consiste no encadeamento de operações tidas como isoladas, mas que se estruturam de forma que a operação antecedente é necessária e a operação consequente decorre de uma anterior, sendo encadeadas unicamente com o propósito de suprimir o tributo. O segundo caso se dá pelo uso de uma ou mais pessoas jurídicas na transmissão de dinheiro ou do patrimônio visando a redução da carga tributária incidente. Por derradeiro, o último exemplo se dá pelo uso de pessoas jurídicas distintas para transferir receitas e despesas de forma artificial, sem respaldo com as reais atividades desenvolvidas.

Destaca-se a necessidade de comprovação do abuso da personalidade, que seria artificial, e atuação conjunta das sociedades para se imputar a responsabilidade solidária. Deve-se constatar necessariamente que a responsável “é partícipe direta e consciente da simulação”, caberia para tanto até a comprovação por meio de provas indiciárias.

Abordando o Parecer Cosit nº 4, Fernandes (2022, p. 155) tece uma crítica voltada a interpretação dada ao art. 124, I do CTN no caso da prática de ilícitos, tais como a evasão e a fraude. Nesse ponto, refuta-se o uso do dispositivo supracitado que, segundo a autora é utilizado simultaneamente como regra de responsabilidade e solidariedade, além de ser usado para instituir uma inexistente relação de solidariedade entre contribuintes e responsáveis¹³⁰.

Passando à oponibilidade das pessoas jurídicas meramente formais, exposta no parecer normativo Cosit/RFB nº 4, remontando à figura do grupo econômico irregular, observamos a ocorrência do abuso de personalidade jurídica. Sob uma perspectiva que observa os efeitos tributários, a despeito de fazer alusão ao art. 50 do CC como figura análoga, expõe-se a necessidade de um tratamento diferenciado em razão da tutela do interesse público que visa o adimplemento do crédito tributário.

Dessa forma, não se fala propriamente de descon sideração da personalidade jurídica. Em verdade, aplica-se no caso o art. 123, sendo ineficaz a oposição da personalidade jurídica formal em relação ao Fisco. Com base na ineficácia mencionada, suas modalidades podem ser: (i) direta, considerando uma hipótese de descon sideração da personalidade jurídica em razão daquele que pratica o ato ilícito devidamente comprovado; (ii) indireta, caso de assemelhado à descon sideração inversa da personalidade, visando atingir os bens da sociedade e (iii) expansiva, atingindo, além dos sócios públicos, aqueles ocultos por meio de outras pessoas jurídicas.

Cabem aqui dois adendos, o primeiro refere-se ao item (i), pois, no parecer abordado, não se faz menção a necessidade de comprovação da existência de poder de gestão por parte daquele que será responsabilizado, fato já reconhecido pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais¹³¹. Já o segundo é voltado para o item (iii), dado que o efeito expansivo ocorre especialmente nos casos de grupos econômicos irregulares por permitir alcançar tanto os sócios conhecidos quanto os ocultos.

4.3. Os grupos de sociedades e sua responsabilidade sob o prisma do direito tributário

Para a exposição da temática com um enfoque tributário, devemos ter em mente o princípio da autonomia da pessoa jurídica como fato precípua para distinguir a figura da

¹³⁰ FERNANDES, 2022, p. 155.

¹³¹ A título de exemplo indicamos o acórdão nº 1302-003.397. Relator Cons. Marcos Antônio Nepomuceno Feitosa, julgado em 20/02/2019.

sociedade da figura dos sócios¹³². A pessoa jurídica existe no mundo jurídico de forma própria e não se confunde com a figura e vontade dos sócios¹³³.

Isso posto, estamos tratando de um sujeito que expressa interesses próprios, assim como detém bens e direitos que lhe pertencem individualmente¹³⁴. Soma-se aqui a existência do princípio da entidade, previsto no art. 4^a da Resolução nº 750/1993 do Conselho Federal de Contabilidade, que reconhece a autonomia patrimonial da sociedade e sua separação em relação ao patrimônio dos sócios¹³⁵.

Tanto o grupo de fato quanto o grupo de direito se estruturam a partir do exercício do que se denomina “influência dominante”¹³⁶. Este que por sua vez é equiparado ao poder de controle previsto no art. 116 da Lei nº 6.404/1976¹³⁷. A influência ora analisada deve ser permanente e capaz de submeter as demais sociedades aos interesses da controladora¹³⁸. Caso o controle seja “ocasional ou potencial, não se tem influência dominante, nem, por conseguinte, grupo econômico”¹³⁹.

Ressalta-se que a denominação grupo econômico é abordada por diferentes matizes do ordenamento, possuindo acepções diversas para o direito do trabalho, para o direito societário e para o direito econômico¹⁴⁰. Nesse sentido, não há previsão sobre qual das posições foi adotada pela legislação tributária ao dispor essa característica como ensejadora do redirecionamento da execução fiscal ou de responsabilidade tributária¹⁴¹.

Diante da lacuna exposta, dentre as possibilidades de concepção da figura dos grupos econômicos, valendo-se do construtivismo lógico-semântico sob o prisma pragmático, Jacqueline Mayer (2020, p. 501) aponta para uma instrumentalização que parta dos conceitos de sociedades controladas e coligadas para definir tanto os grupos de fato quanto os grupos de direito.

Havendo, contudo, imprecisão acerca da figura, torna-se difícil a aferição da responsabilidade tributária¹⁴². Soma-se a isso a impossibilidade da legislação tributária ampliar

¹³² CARVALHO, 2015, p. 71.

¹³³ *Ibidem*, p. 72.

¹³⁴ *Ibidem*, p. 73.

¹³⁵ *Ibidem*, p. 72.

¹³⁶ *Ibidem*, p. 74.

¹³⁷ *Ibidem*, p. 75.

¹³⁸ *Ibidem*, *loc. cit.*

¹³⁹ *Ibidem*, *loc. cit.*

¹⁴⁰ *Ibidem*, *loc. cit.*

¹⁴¹ *Ibidem*, *loc. cit.*

¹⁴² *Ibidem*, p. 76.

os conceitos juridicizados provenientes de outros ramos da ciência jurídica por força do art. 110 do CTN¹⁴³.

Nessa esteira, nota-se que o conceito de grupo econômico disposto pela legislação trabalhista, no art. 2º, § 2º da CLT, por exemplo, é próprio para as relações jurídicas e processuais do direito do trabalho, sendo que nessa dinâmica visa-se resguardar os hipossuficientes no âmbito da justiça do trabalho¹⁴⁴. Nesse sistema, além de se buscar a proteção dos hipossuficientes, há o traço processual característico da informalidade na produção de provas buscando-se assegurar o adimplemento das verbas trabalhistas e, por derradeiro, preservar os trabalhadores¹⁴⁵. Todavia, tais objetivos não se coadunam com o primado da tipicidade e da estrita legalidade que devem ser salvaguardados nas relações jurídico-tributárias¹⁴⁶.

Scaff e Silveira (2015, p. 756) fazem uma ressalva quanto a inexistência, por parte da legislação tributária, de uma previsão do que pode ser considerado como grupo econômico. Para os autores, com exceção da hipótese prevista no art. 30, IX da Lei nº 8.212/1991, a sujeição passiva indireta se faz possível com base na hipótese prevista no art. 50 do Código Civil, desde que comprovado o abuso de personalidade por parte das sociedades que detenham participações recíprocas (SCAFF e SILVEIRA, 2015, p. 756).

Já Paulo de Barros Carvalho (2015, p. 76) vê o redirecionamento como ação cabível, sobretudo nas hipóteses da prática de ilícitos, notadamente relacionados com a atuação fraudulenta do sujeito passivo. Nessa hipótese, entretanto, deve haver minuciosa aferição e comprovação dos elementos constituintes do ato fraudulento para se aplicar corretamente o dispositivo do CTN ao correspondente ato praticado no caso concreto¹⁴⁷.

4.4. O interesse comum para os grupos de sociedades

O interesse comum na situação que constitua o fato gerador, no tocante aos grupos de sociedades, decorre da existência de direitos e deveres compartilhados pelos sujeitos passivos elencados pelo legislador na hipótese de incidência de um tributo (OLIVEIRA *et al.*, 2015, p. 83). No julgamento do Recurso Especial nº 834.044/RS, o Superior Tribunal de Justiça, em

¹⁴³ CARVALHO, 2015, p. 76

¹⁴⁴ *Ibidem, loc. cit.*

¹⁴⁵ *Ibidem, loc. cit.*

¹⁴⁶ *Ibidem, loc. cit.*

¹⁴⁷ *Ibidem, loc. cit.*

linha com o exposto, apontou que nem mesmo a participação nos lucros auferidos é fato relevante para caracterizar a responsabilização com base no art. 124, I do CTN¹⁴⁸.

Já o CARF julgou questões atinentes à solidariedade interpretando a norma de forma mais restrita e explícita. No Acórdão 1101-001117 da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção, abordou-se que a alegação de interesse comum exige prova da prática conjunta do fato jurídico tributário ou do aproveitamento conjunto de seus resultados, nesse caso, decorrente de confusão patrimonial¹⁴⁹.

Inobstante o fato das sociedades integrantes do grupo estarem subordinadas ao poder de controle comum, nem sempre a atuação de cada uma visará um interesse comum entre elas (OLIVEIRA *et al.*, 2015, p. 86). É comum que as pessoas jurídicas tenham administrações profissionais e autônomas, que no desempenho de suas atribuições busquem por objetivos próprios e, até mesmo, antagônicos entre si (OLIVEIRA *et al.*, 2015, p. 86). Além disso, não apenas o quadro de administradores pode ser diferente como cada sociedade pode ter um grupo de acionistas minoritários diverso, o que impacta de diferentes formas a atuação de cada empresa (OLIVERIA *et al.*, 2015, p. 86).

Desta forma, notamos que não se observará necessariamente a existência do interesse comum ensejador da solidariedade tributária em todos os atos praticados pelas integrantes dos grupos de sociedades, dado que, muitas vezes, seus interesses podem ser até mesmo antagônicos, como ocorre com as concorrentes no segmento de bebidas, notadamente Skol, Brahma e Antarctica (FERRAGUT, 2020, p. 224). Tendo em vista o exercício de gestões autônomas, devemos notar que o controle se dá por meio da submissão das decisões de cada pessoa jurídica, que embora independentes, devem guardar pertinência com as disposições da controladora que externaliza o interesse do grupo, conforme determina o art. 273 da Lei nº 6.404/1976 (FERRAGUT, 2020, p. 225).

4.5. Responsabilidade patrimonial e o incidente de desconsideração da personalidade jurídica

O grupo econômico pode ser responsabilizado de diferentes formas, neste trabalho abordaremos duas formas distintas, quais sejam a responsabilidade tributária, já esmiuçada ao longo dos tópicos, e a responsabilidade patrimonial. No tocante a primeira, observamos seu

¹⁴⁸ Julgado extraído de Oliveira *et al.* (2015, p. 84).

¹⁴⁹ Julgado extraído de Oliveira *et al.* (2015, p. 84).

embasamento na disposição dos arts. 124, I e II, e 149, VII do CTN, já a segunda decorre do art. 50 do Código Civil (FERRAGUT, 2020, p. 223).

Antes de adentrarmos nos elementos que ensejam a descon sideração da personalidade jurídica e o seu rito processual, destacamos que a prática não é um processo tendente a garantir a extinção da empresa, na verdade ocorre unicamente “a suspensão temporária da eficácia de seu ato constitutivo” (FERRAGUT, 2020, p. 221).

Importante ressaltar que nas hipóteses de solidariedade, art. 124 do CTN, pode se considerar que estamos diante de responsabilidade tributária atinente a um fato lícito (FERRAGUT, 2020, p. 223). Contudo, isso não se repete nas demais hipóteses. A aplicação do art. 50 do CC ou do art. 149, VII do CTN é necessariamente oriunda da prática de ilícito e, nesses casos, a responsabilização pode ser patrimonial, aplicando-se o dispositivo do Código Civil, ou tributária, valendo-se do artigo do Código Tributário Nacional (FERRAGUT, 2020, p. 223).

A diferença na qualidade dos responsáveis, tributários ou patrimoniais, traz reflexos na caracterização do sujeito que será incluído nas lides processuais (FERRAGUT, 2020, p. 230). A depender da forma teremos uma sociedade incluída no polo passivo por meio da sujeição passiva tributária ou na qualidade de terceiro (FERRAGUT, 2020, p. 230).

Abordando a responsabilidade patrimonial, temos, a despeito da existência do interesse do grupo que acresce aos interesses de cada sociedade individualizada¹⁵⁰, a vedação da sociedade controladora praticar atos contrários ao objeto social de cada integrante do grupo, assim como é vedada à controladora causar danos à sociedade controlada sob pena de responsabilização, comandos previstos conjuntamente pelos arts. 116, parágrafo único, 117 e 246 da Lei nº 6.404/1976 (XAVIER, 1982, 121). Alberto Xavier (1982, 122) faz menção ao art. 276 da referida lei para afirmar que apenas no caso dos grupos de direito poderá haver uma transferência de recursos que seja prejudicial a uma das integrantes, visto que a lei societária prevê apenas nessa hipótese o rebaixamento dos interesses individualizados de cada sociedade para benefício do grupo.

Nota-se que apenas nos grupos de direito, por conta das previsões contidas na convenção de grupo, há uma relativização do princípio do “*arm’s length*” (XAVIER, 1982, 122). Princípio que mormente se refere às operações pactuadas entre integrantes do grupo de

¹⁵⁰ Cf. nota 34.

forma independente e sem interferência no processo decisório entre uma contratante, que possui participação direta ou indireta na direção, controle ou capital social, e uma contratada¹⁵¹.

Observando os casos pautados pela responsabilidade patrimonial, notamos que não estamos diante da qualificação de responsável prevista no art. 4º, V da Lei nº 6.830/1980 (CONRADO, 2017, p. 60). No dispositivo supracitado, aborda-se a responsabilidade tributária, já no tocante ao rito aplicável para a responsabilização prevista no art. 50 do CC, temos a forma prevista no Código de Processo Civil em seus arts. 133 a 137, seguindo o disposto no seu art. 790, VII (CONRADO, 2017, p. 63).

Ferragut (2020, p. 230) leciona que a imputação da responsabilidade patrimonial desconsidera os limites jurídicos entre as sociedades e busca atingir o patrimônio das integrantes do grupo, concebido como uma unidade indistinta, para satisfazer a obrigação tributária. Retomando a qualificação processual dos sujeitos que integram o polo passivo da demanda, notamos a sua caracterização enquanto terceiros, tal fato nos conduz as seguintes consequências: não há prazo decadencial para sua inclusão no polo passivo do processo; é incabível o arrolamento de bens do terceiro, bem como descabe a inscrição de seu nome em dívida ativa ou no CADIN e, por fim, deve oportunizado o direito de defesa prévia ao acusado (FERRAGUT, 2020, p. 231).

É elemento de necessária comprovação para prosseguimento da desconsideração da personalidade jurídica, prevista pelo art. 50 do CC, a comprovação do abuso de personalidade jurídica, sob o prisma do desvio de finalidade ou da confusão patrimonial (FERRAGUT, 2020, p. 231). Nesse sentido, o elemento necessário pode ser comprovado por meio de indícios de fraude ou conluio, confusão patrimonial ou dilapidação dos bens que compõe o ativo das integrantes do grupo de sociedades (FERRAGUT, 2020, p. 232).

Salienta-se que a lei não prevê a vinculação gerencial e a coincidência de sócios ou administradores como elementos indicativos de fraude (FERRAGUT, 2020, p. 231). Ademais, a título exemplificativo o CARF reconhece como fatores de contraprova, por parte do contribuinte, a existência de contabilidade própria, folhas de pagamento distintas, domicílios tributários diversos, estruturas e mão de obra independentes para cada integrante (FERRAGUT, 2020, p. 232).

Paulo César Conrado (2017, p. 66) entende que a busca pelos bens do terceiro, incluído no pleito executório por meio do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, deve ser precedida por um procedimento no qual se resguardará o contraditório, art. 135 do CPC, e

¹⁵¹ BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001, p. 103.

será concluído por uma decisão interlocutória judicial, conforme dispõe o art. 136 do CPC. Do contrário, estaremos diante de um esbulho por parte do exequente, fato que dá ensejo à oposição dos embargos de terceiro, art. 674, § 2º, III do CPC (CONRADO, 2017, p. 66). Ressalva-se que o responsável disporá de meios para questionar sua inclusão no polo passivo da demanda, porém, por estar na qualidade de terceiro, não terá capacidade para questionar a existência do crédito tributário (CONRADO, 2017, p. 68).

A instauração do incidente, observando o contraditório, é um relevante instrumento processual para defesa dos integrantes do polo passivo, visto que é assegurada a apreciação de provas e argumentos em tempo hábil, ao contrário da morosidade que permearia a análise dos embargos à execução e que os responsáveis não podem se valer da exceção de pré-executividade como meio de defesa, conforme dispõe a súmula 393¹⁵² do STJ (FERRAGUT, 2020, p. 237).

Quanto ao cabimento do IDPJ em sede de execução fiscal, impende destacar que há divergência entre as turmas do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema (FERRAGUT, 2020, p. 238). A Primeira Turma, ao apreciar o Recurso Especial nº 1.775.269/PR, entendeu que o redirecionamento da execução fiscal é possível quando se tratar de sociedade integrante de grupo econômico que não tenha sido indicada na Certidão de Dívida Ativa, desde que se comprove o abuso da personalidade jurídica (FERRAGUT, 2020, p. 238).

Todavia, a Segunda Turma esposou entendimento contrário ao julgar o Recurso Especial nº 1.786.311/PR (FERRAGUT, 2020, p. 238). Nesta ocasião, os julgadores se posicionaram no sentido de reconhecer a incompatibilidade entre o rito previsto pelo CPC e aquele disciplinado pela Lei de Execuções Fiscais, pois, nesta não se comporta a apresentação de defesa sem a prévia garantia do juízo (FERRAGUT, 2020, p. 238). Ressalta-se que, até o momento, a controvérsia entre as turmas do STJ não foi solucionada.

Já no que tange a necessidade do IDPJ, o § 2º do art. 134 do CPC dá uma faculdade ao juízo de dispensar a instauração do incidente, caso a desconsideração da personalidade jurídica seja um pedido veiculado na petição inicial (FERRAGUT, 2020, p. 240). Maria Rita Ferragut (2020, p. 240), no entanto, entende que o IDPJ é necessário, a fim de se resguardar o direito de defesa da parte e evitar a morosidade processual, ademais, segundo a autora, não há qualquer prejuízo ou risco para a Fazenda Pública nesse cenário.

Conclui-se expondo que o IDPJ não é aplicável na hipótese de redirecionamento da execução fiscal para os administradores, tendo em vista que sua responsabilização se dá nos

¹⁵² “A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória.”

termos dos arts. 134, VII e 135 do CTN, sendo estes casos de sujeição passiva tributária, não de responsabilidade patrimonial (FERRAGUT, 2020, p. 241).

4.6. Aplicação do art. 149, VII do CTN

Cabe ainda assinalar que o art. 149 do CTN prevê as hipóteses nas quais o lançamento será efetuado e revisado de ofício. Especificamente no seu inciso VII, prevê-se a realização do lançamento quando o sujeito passivo ou terceiro agir com dolo, fraude ou simulação.

O referido dispositivo, a despeito da reduzida aplicação por parte das autoridades como fundamento de responsabilização tributária dos grupos econômicos, é uma ferramenta que pode ser suscitada nos casos de simulação da existência da personalidade jurídica de uma ou algumas sociedades supostamente integrantes de um grupo (FERRAGUT, 2020, p. 224). De mais a mais, a previsão normativa para esse caso é aplicável quando se estiver diante de um cenário no qual membros de um grupo econômico pratiquem atos fraudulentos, a exemplo da obtenção irregular de benefício econômico e a realização de operações fictícias (FERRAGUT, 2020, p. 233).

Para Maria Rita Ferragut (2020, p. 232), no entanto, comprovando-se a criação de pessoas jurídicas com identidade de estrutura operacional, ramo de atuação, endereços, funcionários e clientes, ou seja, no caso em que se observar a mistura integral de recursos e patrimônios, estaremos diante de “uma única sociedade, com separação meramente formal”. Destarte, deve-se afastar a aplicação do art. 124, I do CTN, visto que não há interesse comum na situação que constitua o fato gerador, pois, há o interesse de apenas uma sociedade que de fato existe e esta que será cobrada no ato do lançamento (FERRAGUT, 2020, p. 232).

É o caso no qual a sociedade controladora se vale de uma sociedade controlada para a prática de atos dolosos tendentes ao inadimplemento da obrigação tributária (FERRAGUT, 2020, p. 226). Deve-se, portanto, afastar a aplicação da regra da solidariedade para se realizar o lançamento, com base no art. 149, VII do CTN, contra o sujeito que praticou um ato eivado de fraude, no caso, sociedade a controladora (FERRAGUT, 2020, p. 226).

Há de se fazer, por derradeiro, um adendo quanto a impossibilidade de aplicação do art. 50 do CC como dispositivo ensejador do IDPJ nessa hipótese de simulação por interposta pessoa jurídica, porquanto não existem sociedades com personalidades distintas, mas apenas uma única empresa, devendo ser aplicado apenas o art. 149, VII do CTN (FERRAGUT, 2020, p. 233).

5. Síntese conclusiva

Conforme discorrido ao longo do trabalho, os grupos de sociedades são produto de uma estratégia de negócios lícita, tanto é que possuem amparo legal (DARZÉ, 2010, p. 242). O fenômeno jurídico, para além da disciplina normativa, a qual busca a regulação da realidade social (BECKER, 2018, p. 83), também garante o desempenho da livre iniciativa assentada sobre o texto da lei (ATALIBA, 1985, p. 151).

Entendemos que não é da natureza da obrigação tributária a aplicação de seu objeto com fins sancionatórios, como expôs Fernandes (2022, p. 159) condutas contrárias a lei devem ser punidas com pena e não com tributo. Ocorre que a responsabilização dos grupos de sociedades respaldada unicamente por sua existência, como a que se dá pelo art. 30, IX da Lei nº 8.212/1991, é produto de uma lei expedida em dissonância com preceitos dispostos na Constituição Federal de 1988 (SCAFF e SILVEIRA, 2015, p. 753) ou que não observou a disciplina do CTN para o enlace do vínculo de responsabilidade (FERNANDES, 2022, p. 149).

Rememorando as lições de Alfredo Augusto Becker (2018, p. 597), ressaltamos a distinção entre a responsabilidade, enquanto poder do Estado de exigir o adimplemento da obrigação de pessoa diversa do contribuinte, e a solidariedade, caso no qual o Estado pode cobrar o cumprimento da obrigação de mais de um sujeito, além do contribuinte, sendo que ambas não se confundem. A responsabilidade pode advir tanto da prática de atos lícitos quanto ilícitos (FERRAGUT, 2020, p. 13), observada a finalidade da norma para se firmar a extensão de seus efeitos, sancionatórios ou não (DARZÉ, 2010, p. 92). A solidariedade advém da relação direta do contribuinte com o fato imponível ou expressamente do texto da lei para aqueles que não se enquadram nas hipóteses de sujeição passiva direta (JARACH, 1989, p. 163).

Fato é que não há, no direito tributário, acepção própria do que pode ser compreendido como grupo econômico (CARVALHO, 2015, p. 75), nem mesmo uma previsão normativa que imponha a responsabilidade tributária unicamente por sua existência, pois, o Parecer Normativo RFB nº 4 de 10 de dezembro de 2018 é claro ao reconhecer a lícita existência do grupo econômico regular.

Isso posto, é necessária a expedição de uma norma específica para o tema, mormente no que tange à solidariedade. Norma expressa que venha a impor a solidariedade entre as sociedades integrantes de grupo econômico se aproximará do instituto da solidariedade dependente do direito italiano (TESAURO, 2017, p. 133). Previsão normativa que, no nosso sentir, deverá respeitar as disposições contidas em lei complementar (CARVALHO, 2015, p. 77), mas que deverá observar a inaplicabilidade da expressão “interesse comum”, contida no art. 124, I do CTN, como ensejadora de solidariedade entre as sociedades integrantes de grupos

econômicos, visto que, muitas vezes, elas não possuem interesses convergentes entre si (FERRAGUT, 2020, p. 224).

De mais a mais, entendemos que, no direito brasileiro, a regra da solidariedade decorrente do “interesse comum” é aplicável majoritariamente para os sujeitos que se encontrem em idêntica posição na relação jurídico-tributária (FERNANDES, 2022, p. 140). Destarte, estamos indicando uma multiplicidade de contribuintes ou uma multiplicidade de responsáveis. Contudo, não é vedada a instauração de solidariedade entre contribuintes e responsáveis, desde que se estabeleça um vínculo pautado pelo art. 124, II do CTN e uma correspondente lei específica para o caso (FERNANDES, 2022, p. 149).

Conclui-se expondo que a diferenciação entre a responsabilidade patrimonial e responsabilidade tributária traz relevantes desdobramentos processuais decorrentes da qualificação, no primeiro caso, do sujeito passivo como terceiro (FERRAGUT, 2020, p. 230). Ante a ausência de prejuízo para a Fazenda Pública e os benefícios para o desempenho do contraditório no âmbito processual, entendemos que a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, fundado no art. 50 do CC, deve passar a ser a regra nos procedimentos de execução fiscal nos quais se verse sobre a responsabilidade patrimonial dos grupos de sociedades (FERRAGUT, 2020, p. 240).

REFERÊNCIAS

ANTUNES, José Augusto Quelhas Lima Engrácia. **Os grupos de sociedades**: estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária. Coimbra: Almedina, 1993.

ARAÚJO, Danilo Borges dos Santos Gomes de.; WARDE JÚNIOR, Walfrido Jorge. Os grupos de sociedades: o estado atual da técnica. *In*: ARAUJO, Danilo Borges dos Santos Gomes de; WARDE JÚNIOR, Walfrido Jorge. **Os grupos de sociedades**: organização e exercício da empresa. São Paulo: Saraiva, 2012.

ATALIBA, Geraldo. **República e constituição**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1985.

BARRETO, Paulo Ayres. **Imposto sobre a renda e preços de transferência**. São Paulo: Dialética, 2001.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7 ed. Noeses: São Paulo, 2018.

BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude. Constructivismo lógico-semântico: entre a forma e o conteúdo: análise da desconsideração da personalidade jurídica aplicada ao grupo econômico. *In*: CARVALHO, Paulo de Barros (Coord.) e BRAZ, Jacqueline Mayer da Costa Ude (Org.). **Constructivismo lógico-semântico**: homenagem aos 35 anos do grupo de estudos de Paulo de Barros Carvalho.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 32 ed. Malheiros: São Paulo, 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. A figura do grupo econômico de fato e o requisito do controle comum para sua caracterização. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015.

_____. **Curso de direito tributário**. 31ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

_____. **Direito tributário**: linguagem e método. 7 ed. São Paulo: Noeses, 2018.

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

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

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Introdução ao direito tributário**. Edições Financeiras S.A.: Rio de Janeiro, 1959.

FANNUCHI, Fábio. **Curso de direito tributário brasileiro**. 3 ed. Resenha Tributária: Brasília, 1975.

FERNANDES, Fabiana Carsoni. Solidariedade por interesse comum (art. 124, inciso I, do CTN): os trabalhos de Rubens Gomes de Sousa preparatórios do CTN e sua influência na compreensão do dispositivo. **Revista de Direito Tributário Atual**. V. 50. IBDT: São Paulo, 2022, pp. 133-160.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2020.

GIANNINI, A. D. **Il rapporto giuridico d'imposta**. Milano: Dott A. Giuffré, 1937.

HILFERDING, Rudolf. O capital financeiro. **Os economistas**. São Paulo: Nova Cultural, 1985.

JARACH, Dino. **O fato imponible**: teoria do direito tributário substantivo. Tradução de Dejalma de Campos. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

LENIN, Vladimir Ilitch. **Imperialismo, estágio superior do capitalismo**: ensaio popular. São Paulo: Expressão Popular, 2012.

MARX, Karl. **O capital**: crítica da economia política: livro I. Tradução de Reginaldo de Sant'Anna. 33 ed. Rio de Janeiro: Civilização Brasileira, 2014.

MASCARO, Alysson Leandro. **Estado e forma política**. Boitempo: São Paulo, 2013.

NOGUEIRA, Ruy Barbosa. **Curso de direito tributário**. 10ª ed. São Paulo: Saraiva, 1990.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de *et at*. XL Simpósio nacional de direito tributário do CEU-Escola de Direito "grupos econômicos". *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015.

PEDREIRA, José Luiz Bulhões. Os grupos de sociedades. *In*: LAMY FILHO, Alfredo; PEDREIRA, José Luiz Bulhões. **Direito das companhias**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

PERREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**: teoria geral das obrigações. 28 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

SCAFF, Fernando Facury e SILVEIRA, Alexandre Coutinho. Responsabilidade tributária extensiva a empresas de mesmo grupo econômico. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.) **Grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 8ª ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. 3ª ed. Rio de Janeiro: Edições Financeiras S.A., 1960.

TESAURO, Francesco. **Instituições de direito tributário**. Tradução de Fernando Aurelio Zilveti e Laura Fiore Ferreira. São Paulo: IBDT, 2017.

WILLIAMSON, Oliver Eaton. **The economic institutions of capitalism**: firms, markets, relational contracting. New York: The Free Press, 1985.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário e empresarial**: pareceres. Rio de Janeiro: Forense, 1982.