

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE SÃO PAULO

Aline Bacelar Teixeira Santos

A responsabilidade tributária dos grupos econômicos:
uma análise à luz da legislação vigente e da jurisprudência do STJ

Mestrado em Direito

São Paulo

2023

Aline Bacelar Teixeira Santos

A responsabilidade tributária dos grupos econômicos:
uma análise à luz da legislação vigente e da jurisprudência do STJ

Dissertação apresentada à banca examinadora da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em **Direito no Núcleo de Pesquisa em Direito Constitucional e Processual Tributário e área de concentração Efetividade do Direito**, sob a orientação do Prof. Dr. **Renato Lopes Becho**.

São Paulo

2023

Gerenciador de ficha catalográfica:

http://biblio2.pucsp.br/ficha/?_ga=2.154384056.1415767632.1628681585-1429258994.1628681585

Obs. Após inserir a ficha deletar este texto

Banca Examinadora

Prof. Dr. Renato Lopes Becho

Prof. Dr. Tácio Lacerda Gama

Prof. Dr. Nelson de Freitas Porfírio Junior

À comunidade da Pontifícia Universidade
Católica de São Paulo pelo apoio permanente.

AGRADECIMENTOS

Agradeço a Deus, que sempre me deu as melhores oportunidades.

Ao meu marido, Guilherme, por todo carinho, apoio, compreensão e força que me deu durante todo o caminho do mestrado, e ao meu querido filho Felipe, que desde muito cedo teve que aprender a importância dos estudos para nossas vidas.

Aos meus pais, Inácio e Aurealúcia, e às minhas irmãs, Auriane e Tália, por sempre acreditarem em mim.

Ao meu orientador, Professor Renato Lopes Becho, pelas lições de Direito, pelo apoio, amizade e ensinamentos que levarei para sempre.

A todos os meus professores, em especial à Professora Luiza Nagib, por todas as lições ensinadas.

Ao Ministro Sérgio Kukina, por ter me apoiado nessa empreitada tão desafiadora.

Aos queridos amigos que conheci no mestrado e a todos os outros que me ajudaram nesse caminho.

RESUMO

SANTOS, Aline Bacelar Teixeira. **Responsabilidade tributária de grupo econômico: uma análise à luz da legislação vigente e da jurisprudência do STJ.**

O estudo tem o objetivo de verificar a existência de fundamento normativo válido para disciplinar a responsabilidade dos grupos econômicos no campo tributário. Inicialmente, é traçada uma matriz constitucional para a responsabilidade tributária, enfocando os princípios da supremacia da Constituição, da legalidade e da segurança jurídica, atentando para a imposição constitucional de que lei complementar discipline essa matéria. Posteriormente, é examinado o aparato legislativo concernente à responsabilidade tributária de terceiros, com vistas a verificar se é suficiente para imputar responsabilidade tributária às pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico. Na sequência, é estabelecido um conceito de grupo econômico, para então ingressar na análise dos dispositivos legais comumente utilizados como base na tentativa de promover a responsabilização das empresas que compõem o mesmo grupo econômico. Após a análise de cada uma dessas hipóteses legais, conclui-se que não existe no sistema tributário brasileiro regulamentação válida para essa situação, que atenda aos ditames constitucionais, ficando a cargo do Poder Judiciário decidir os casos em que será possível atribuir responsabilidade tributária aos grupos econômicos. Por fim, é examinada a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça acerca do tema, enfatizando o que a Corte entende ser interesse comum para fins de responsabilidade tributária e a divergência atualmente existente quanto à possibilidade de instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica nos feitos executivos fiscais.

Palavras-chave: Sujeição passiva. Responsabilidade tributária. Grupos econômicos. Execução fiscal.

ABSTRACT

SANTOS, Aline Bacelar Teixeira. **Tax liability of economic groups**: analysis of the current legislation and the Superior Court of Justice jurisprudence.

The study aims to verify the existence of a valid normative foundation to regulate the liability of economic groups in the tax field. Initially, a constitutional matrix for tax liability is outlined, focusing on the principles of the supremacy of the Constitution, legality and legal certainty, as well as paying attention to the constitutional requirement that the supplementary law should regulate this matter. Subsequently, the legislative apparatus concerning tax liability of third parties is examined in order to verify whether it is sufficient to impose tax liability on legal entities that are members of the economic group. Next, a concept of economic group is established, and then we will analyze the legal provisions commonly used as a basis to try to hold the companies that make up the same economic group liable for taxes. After analyzing each of these legal hypotheses, the conclusion is that there is no valid regulation for this situation in the Brazilian tax system that meets the constitutional dictates, leaving it up to the Judiciary to decide the cases in which it will be possible to attribute tax liability to economic groups. Finally, the case law of the Superior Court of Justice on the subject is examined, emphasizing what the Court considers to be common interest for purposes of tax liability and the divergence currently existing to the possibility of instauration of the Incident of Disregard of Legal Entity in tax enforcement actions.

Keywords: Passive Subjection. Tax liability. Economic groups. Tax enforcement.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	10
1 MATRIZ CONSTITUCIONAL DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	13
1.1 PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO.....	13
1.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE	18
1.3 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA.....	22
1.4 RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR PARA VEICULAR NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA	26
2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS	37
2.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA.....	37
2.2 SUJEITO PASSIVO	40
2.2.1 A regra matriz de incidência tributária e o critério pessoal	40
2.3. SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA	43
2.4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS.....	48
2.4.1 Responsabilidade Subsidiária do artigo 134 do CTN.....	54
2.4.2 Responsabilidade do artigo 135 do CTN	56
3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS	63
3.1 CONCEITO DE GRUPO ECONÔMICO.....	63
3.2 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E O INTERESSE COMUM (ARTIGO 124, I, DO CTN).....	73
3.3 RESPONSABILIDADE PREVISTA NOS ARTIGOS 124, II, DO CTN E 30, IX, DA LEI 8.212/1991	77
3.4 RESPONSABILIDADE COM BASE NO ARTIGO 50 DO CC.....	79
3.4.1 A execução fiscal e o cabimento do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica previsto no CPC.....	86
3.5 GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR (ARTIGO 149, VII, DO CTN)	91
3.6 IMPOSSIBILIDADE DE LEI ORDINÁRIA VEICULAR NORMAS GERAIS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECONÔMICOS	93
3.7 PANORAMA JURISPRUDENCIAL DO STJ SOBRE A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS	99
3.7.1 A importância da interpretação na solução de casos judiciais.....	99

3.7.2 Responsabilidade tributária dos grupos econômicos e a exigência de interesse comum.....	102
3.7.3 A divergência no STJ acerca da possibilidade de instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais e a segurança jurídica.....	107
CONCLUSÃO	113
REFERÊNCIAS.....	116

INTRODUÇÃO

As questões relativas à responsabilidade tributária dos grupos econômicos estão na pauta das hodiernas discussões jurídicas.

É visível o crescimento de conglomerados empresariais no Brasil, fenômeno caracterizado pela concentração de distintas sociedades que se associam com o objetivo de incrementar seus lucros e resultados. Esse consórcio empresarial tem despertado a atenção do fisco, órgão fiscalizador, da receita federal, que tem buscado redirecionar a execução fiscal para empresas integrantes de grupo econômico, atribuindo-lhe responsabilidade solidária para garantir o pagamento de tributos.

O objetivo do presente estudo é analisar se o atual aparato legislativo se apresenta hábil para reger a atribuição de responsabilidade tributária a uma empresa componente de um mesmo grupo econômico, observados os limites constitucionais gerais e tributários.

Para tanto, serão examinadas as hipóteses legais que poderiam ensejar responsabilidade tributária de grupos econômicos, com especial enfoque nos dispositivos constitucionais e do Código Tributário Nacional, reguladores dessa matéria, e, ainda, questões relativas à suficiência ou não desse aparato legal para efetivamente regular a temática.

O texto está dividido em três capítulos.

No Capítulo 1, serão abordados os princípios da supremacia da Constituição, da legalidade e da segurança jurídica. Na sequência, será analisada a reserva de lei complementar para regular normas gerais em matéria tributária, verificando se existe hierarquia com relação à lei ordinária, as correntes doutrinárias a respeito do art. 146, III, do CTN (dicotômica e tricotômica), e qual a função da lei complementar. A partir desses elementos, será possível traçar uma matriz constitucional para o tema objeto deste estudo.

No Capítulo 2, será analisada a legislação que disciplina a obrigação tributária e os preceitos referentes ao sujeito passivo, à solidariedade e à responsabilidade tributária. Nesse ponto do trabalho, distingue-se a obrigação tributária da civilista, examinando a sujeição passiva tributária, e ingressa-se no critério pessoal da regra matriz de incidência tributária e na disciplina dessa matéria na legislação.

Na sequência a responsabilidade tributária de terceiros será objeto de estudo que indicará os dispositivos do CTN que disciplinam esse tema (artigos 134 e 135 do CTN). Tratar-se-á, também, da natureza jurídica desse instituto e as hipóteses legais de redirecionamento ao sócio por força de responsabilidade subsidiária e pessoal e da possibilidade de esses dispositivos legais serem invocados como fundamento para a responsabilidade tributária dos grupos econômicos. E, ainda, dos julgados do Superior Tribunal de Justiça (STJ) que demonstram o tratamento conferido ao redirecionamento previsto no artigo 135 do CTN.

No Capítulo 3, será examinado o aparato legislativo hodiernamente utilizado para ensejar a responsabilidade tributária do grupo econômico, e se essa base legal é suficiente ou não a tal desiderato.

Após avaliar os diversos sentidos atribuídos ao grupo econômico, um conceito próprio para esse instituto será apresentado, passando, então, a averiguar a legislação invocada para ensejar a responsabilidade tributária solidária nesse caso.

Será analisado o artigo 124, I, do CTN, que disciplina uma hipótese de solidariedade tributária, fundada em interesse comum, e se pode ser considerada uma base válida e suficiente a amparar a responsabilidade do grupo empresarial.

Na sequência serão examinados os artigos 124, II, do CTN, e o 30, IX, da Lei 8.212/1991, verificando-se a possibilidade desses dispositivos amparar a responsabilidade tributária de grupos econômicos por débitos previdenciários.

Então será estudado o artigo 50 do CC, que trata das hipóteses de desconconsideração da personalidade jurídica, autorizando que o sócio ou outra sociedade responda por débitos de terceiros no âmbito privado, para verificar se esse artigo é apto a disciplinar a responsabilidade tributária do grupo econômico. A seguir, se analisará o cabimento do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica previsto no CPC nos feitos executivos fiscais.

E, mais, adiante, a norma contida no art. 149, VII, do CTN, que autoriza o fisco a realizar o lançamento de ofício quando constatar que o sujeito passivo agiu com dolo, fraude e simulação, verificando também se é hipótese válida a respaldar a responsabilidade tributária do grupo econômico.

Constata-se, neste estudo, que os normativos analisados não são aptos a embasar a responsabilidade tributária de grupos econômicos, indicando a necessidade de atuação do Poder Legislativo para inserir um novo dispositivo no CTN, via lei complementar, que válida e efetivamente discipline esse tipo de responsabilidade.

Por fim, uma análise sobre o modo como a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça vem se firmando com relação à responsabilidade tributária dos grupos econômicos, abordando o tratamento dado quanto à existência de interesse comum e quanto à possibilidade de instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica no âmbito das execuções fiscais.

Por essa razão, o método adotado é o analítico-dedutivo, a partir da leitura seletiva e crítica da doutrina especializada, da jurisprudência e dos textos legais, com ênfase no sistema constitucional tributário.

1 MATRIZ CONSTITUCIONAL DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

1.1 PRINCÍPIO DA SUPREMACIA DA CONSTITUIÇÃO

A ideia do Estado constitucional de direito se desenvolveu com mais vigor posteriormente à Segunda Guerra Mundial e teve como característica principal o reconhecimento da supremacia da Constituição sobre as demais leis. Nessa perspectiva, o texto constitucional deixou de ter caráter meramente político e programático para efetivamente impor o seu conteúdo normativo a todos os demais documentos normativos infraconstitucionais.

Luís Roberto Barroso¹ indica três grandes transformações como marco teórico desse fenômeno que restou denominado como neoconstitucionalismo: “a) o reconhecimento de força normativa à Constituição; b) a expansão da jurisdição constitucional; c) o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional”.

Em linhas gerais, a respeito da primeira mudança, o doutrinador destaca que “passou a ser premissa do estudo da Constituição o reconhecimento de sua força normativa, do caráter vinculativo e obrigatório de suas disposições”, ou seja, as “normas constitucionais são dotadas de imperatividade, que é atributo de todas as normas jurídicas, e sua inobservância há de deflagrar os mecanismos próprios de coação”².

Sobre a expansão da jurisdição constitucional, foi modificado o modelo de supremacia do Poder Legislativo (leis) para o de supremacia da Constituição, tendo como paradigma a experiência americana. Houve o fenômeno da constitucionalização dos

¹ “No plano teórico, três grandes transformações subverteram o conhecimento convencional relativamente à aplicação do direito constitucional: a) o reconhecimento de força normativa à Constituição; b) a expansão da jurisdição constitucional; c) o desenvolvimento de uma nova dogmática da interpretação constitucional.” BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Biblioteca Digital Jurídica**, Porto Alegre, v. 28, n. 60, p. 32. jul./dez. 2004. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/18540>. Acesso em: 02 jun. 2023. v. 28, n. 60, jul.-dez. 2004, p. 32.

² BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Biblioteca Digital Jurídica**, Porto Alegre, v. 28, n. 60, p. 32. jul./dez. 2004. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/18540>. Acesso em: 02 jun. 2023.

direitos fundamentais, cuja proteção passou a ser encargo do Judiciário, e a expansão do controle de constitucionalidade por tribunais especiais.

Esse alargamento do papel das Cortes Constitucionais teve início com a Suprema Corte Americana, ao julgar o caso *Marbury v. Madison* considerado “o nascimento e certidão de batismo do controle de constitucionalidade das leis”³. Na espécie, William Marbury ajuizou ação judicial contra o Secretário de Estado James Madison objetivando que a União fosse condenada a empossá-lo no cargo de juiz de paz do Distrito de Columbia (um dos midnight judges, que foi nomeado no fim do mandato do Presidente John Quincy Adams, mas não chegou a ser empossado). O voto de Marshall assentou a inconstitucionalidade do § 13 do Judiciary Act of 1789 e a impossibilidade de a Suprema Corte julgar o mérito do caso, considerando a inconstitucional ampliação da competência originária do Tribunal Constitucional via lei ordinária⁴.

No que importa ao presente estudo, o *Chief Justice* assinalou a supremacia da Constituição e, ainda, ser incumbência do Poder Judiciário, como intérprete da lei fundamental, escolher qual norma deve prevalecer no caso concreto. Confira-se um trecho dessa decisão:

(...) The Constitution is either a superior, paramount law, unchangeable by ordinary means, or it is on a level with ordinary legislative acts, and, like other acts, is alterable when the legislature shall please to alter it.

If the former part of the alternative be true, then a legislative act contrary to the Constitution is not law; if the latter part be true, then written Constitutions are absurd attempts on the part of the people to limit a power in its own nature illimitable.

Certainly all those who have framed written Constitutions contemplate them as forming the fundamental and paramount law of the nation, and consequently the theory of every such government must be that an act of the Legislature repugnant to the Constitution is void.

This theory is essentially attached to a written Constitution and is consequently to be considered by this Court as one of the fundamental principles of our society. It is not, therefore, to be lost sight of in the further consideration of this subject.

If an act of the Legislature repugnant to the Constitution is void, does it, notwithstanding its invalidity, bind the Courts and oblige them to give it effect? Or, in other words, though it be not law, does it constitute a rule as operative as if it was a law? This would be to overthrow in fact what was established in

³ SOUTO, João Carlos. **Suprema Corte dos Estados Unidos**: principais decisões. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 11.

⁴ SOUTO, João Carlos. **Suprema Corte dos Estados Unidos**: principais decisões. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008, p. 40.

theory, and would seem, at first view, an absurdity too gross to be insisted on. It shall, however, receive a more attentive consideration.

It is emphatically the province and duty of the Judicial Department to say what the law is. Those who apply the rule to particular cases must, of necessity, expound and interpret that rule. If two laws conflict with each other, the Courts must decide on the operation of each.

So, if a law be in opposition to the Constitution, if both the law and the Constitution apply to a particular case, so that the Court must either decide that case conformably to the law, disregarding the Constitution, or conformably to the Constitution, disregarding the law, the Court must determine which of these conflicting rules governs the case. This is of the very essence of judicial duty.

If, then, the Courts are to regard the Constitution, and the Constitution is superior to any ordinary act of the Legislature, the Constitution, and not such ordinary act, must govern the case to which they both apply.⁵

Retomando o tema neoconstitucionalismo, dadas as particularidades das normas constitucionais, foi sistematizado um elenco próprio de princípios aplicáveis à interpretação constitucional, assim sintetizados por Luís Roberto Barroso⁶: a) supremacia

⁵ “(...) A Constituição ou é uma lei superior, suprema, inalterável por meios ordinários, ou está ao nível dos atos legislativos ordinários, e, tal como outros atos normativos, sofre modificações ao talante do legislador ordinário.

Se a primeira parte do dilema for verdadeira, então um ato legislativo contrário à Constituição não é lei; se a segunda parte for verdadeira, então as Constituições escritas são tentativas absurdas por parte do povo de limitar um poder por natureza ilimitável.

Certamente que todos aqueles que elaboraram Constituições escritas as consideram como formando a lei fundamental e suprema da nação e, conseqüentemente, a teoria de cada governo deve ser de que um ato legislativo repugnante à Constituição é nulo.

Esta teoria está essencialmente ligada a uma Constituição escrita, e conseqüentemente deve ser considerada por este Tribunal como um dos princípios fundamentais da nossa sociedade. Não se deve, portanto, perder de vista na análise mais aprofundada deste assunto.

Se uma lei contrária à Constituição for nula, será que, não obstante a sua invalidade, vincula os Tribunais e obriga-os a dar-lhe efeito? Ou, por outras palavras, embora não seja lei, será que constitui uma regra tão operacional como se fosse uma lei? Isto seria derrubar de fato o que foi estabelecido em teoria, e pareceria, à primeira vista, um absurdo demasiado grosseiro para ser insistido. No entanto, deve ser objeto de uma consideração mais atenta.

É enfaticamente incumbência e dever do Poder Judiciário dizer o que é a lei. Aqueles que aplicam a regra a casos particulares devem, por necessidade, expor e interpretar essa regra. Se duas leis entram em conflito uma com a outra, os Tribunais devem decidir sobre o funcionamento de cada uma delas.

Assim, se uma lei estiver em oposição à Constituição, se tanto a lei como a Constituição se aplicarem a um caso particular, de modo que o Tribunal deve decidir esse caso em conformidade com a lei, ignorando a Constituição, ou em conformidade à Constituição, ignorando a lei, o Tribunal deve determinar qual destas regras conflituosas rege o caso. Isto é da própria essência do dever judicial.

Se, então, os Tribunais devem respeitar a Constituição, e a Constituição é superior a qualquer ato ordinário da Legislatura, a Constituição, e não esse ato ordinário, deve reger o caso a que ambos se aplicam.” US Supreme Court. **Marbury v Madison**, 5 US 137 (1803), p. 177-178. Disponível em: <https://supreme.justia.com/cases/federal/us/5/137/> Acesso em: 01 fev. 2023. Tradução livre.

⁶ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **RGPE**, Porto Alegre, v. 28, n. 60, jul.-dez. 2004, p. 35; **Biblioteca Digital Jurídica**, Porto Alegre, v. 28, n. 60, p. 32, jul./dez. 2004. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/18540>. Acesso em: 02 jun, 2023.

da Constituição, b) presunção de constitucionalidade das normas e atos do Poder Público; c) interpretação conforme a Constituição; d) unidade; e) razoabilidade; e f) efetividade.

Renato Lopes Becho⁷, sobre esse fenômeno, ressalta os aspectos da rigidez constitucional e de possibilidade de controle de legitimidade das leis frente à Constituição, bem como seu propósito de garantia e realização dos direitos fundamentais⁸. E arremata que a superioridade do texto constitucional não advém apenas do fato de ser uma fonte hierarquicamente superior, mas por possuir comandos de conteúdo mais abstrato que demandam técnicas específicas de interpretação (superioridade material)⁹.

Assim, considerando a Constituição como núcleo do sistema, há um efeito expansivo das normas constitucionais, devendo toda a ordem jurídica “ser lida e apreendida sob a lente da Constituição, de modo a realizar os valores nela consagrados”¹⁰, como sintetiza Luís Roberto Barroso¹¹.

Esse constitucionalista¹² qualifica esse princípio como um instrumento de interpretação, o qual tem como premissa o fato de a Constituição ser dotada de supremacia e, por essa razão, prevalecer sobre o processo político majoritário, ou seja, sobre a vontade do “poder constituído e sobre as leis em geral – porque fruto de uma manifestação especial da vontade popular, em uma conjuntura própria, em um momento constitucional”.

Destaca ainda a existência de um sistema de fiscalização judicial da validade das leis e demais atos normativos, nos seguintes termos:

⁷ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 243.

⁸ “(...) é o neoconstitucionalismo como uma técnica jurídica de garantia e realização dos direitos humanos. O neoconstitucionalismo coloca a Constituição em superioridade em relação às demais leis, protege-as das alterações comuns havidas na legislação, preenche o diploma constitucional com textos indeterminados e que visam a um objetivo maior: a posição sobranceira dos direitos humanos.”. BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 250.

⁹ BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 246.

¹⁰ BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **Revista de Direito Administrativo – RDA** n. 240, p. 01-42, abr./jun.. 2005.

¹¹ *Idem*, p. 48. “Em suma: a Constituição figura hoje no centro do sistema jurídico, de onde irradia sua força normativa, dotada de supremacia formal e material. Funciona, assim, não apenas como parâmetro de validade para a ordem infraconstitucional, mas também como vetor de interpretação de todas as normas do sistema.” **Biblioteca Digital Jurídica**, Porto Alegre, v. 28, n. 60, p. 32, jul./dez. 2004. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/18540>. Acesso em: 02 jun. 2023.

¹² BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva Jur, 2019, p. 288.

Como consequência do princípio da supremacia constitucional, nenhuma lei ou ato normativo – a rigor, nenhum ato jurídico – poderá subsistir validamente se for incompatível com a Constituição. Para assegurar essa superioridade, a ordem jurídica concebeu um conjunto de mecanismos destinados a invalidar e/ou paralisar a eficácia dos atos que contravenham a Constituição, conhecidos como controle de constitucionalidade. Assim, associado à superlegalidade da Carta Constitucional, existe um sistema de fiscalização judicial da validade das leis e atos normativos em geral.¹³

Nesse ambiente, a Corte Constitucional brasileira compreende a supremacia da Constituição como um postulado fundamental, impondo que preceitos “revestidos de ‘menor’ grau de positividade jurídica guardem, ‘necessariamente’, relação de conformidade vertical com as regras inscritas na carta política, sob pena de ineficácia e de consequente inaplicabilidade”¹⁴.

Além disso, o Supremo Tribunal Federal (STF), como guardião da Constituição brasileira, tem a missão precípua de garantir o devido respeito ao texto constitucional, cuja supremacia constitui a garantia de que direitos e liberdades fundamentais serão preservados, pois a “Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias” conforme assentou na ADI 293 MC/DF¹⁵.

¹³ BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva Jur, 2019, p. 288.

¹⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. ADI nº 652/MA, julgado em xx/xx/xxxx. **DJe** de xx/xx/xxxx, Relator: Ministro. Celso de Mello. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&pesquisa_inteiro_teor=false&sinonimo=true&plural=true&radicais=false&buscaExata=true&page=1&pageSize=10&queryString=adi%20652&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 01 fev. 2023.

¹⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. ADI nº 293 MC/DF. Relator: Ministro Celso de Mello, julgado em xx/xx/xxxx. **DJe** de xx/xx/xxxx. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&queryString=adi%20293&sort=_score&sortBy=desc. Acesso em: 01 fev. 2023. “AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE - MEDIDA PROVISÓRIA - CONSTITUIÇÃO FEDERAL (ART. 62) - NATUREZA JURÍDICA - COMPETÊNCIA NORMATIVA DO PRESIDENTE DA REPÚBLICA - LIMITAÇÕES CONSTITUCIONAIS - REEDIÇÃO DE MEDIDA PROVISÓRIA REJEITADA PELO CONGRESSO NACIONAL - SEPARAÇÃO DE PODERES - SUPREMACIA DA ORDEM CONSTITUCIONAL - NECESSIDADE DE SUA PRESERVAÇÃO - MEDIDA PROVISÓRIA N. 190/90 - DISSÍDIOS COLETIVOS - PRESIDENTE DO T.S.T. - POSSIBILIDADE DE SUSPENSÃO DA EFICÁCIA DE SENTENÇAS NORMATIVAS - REEDIÇÃO CARACTERIZADA DE MEDIDA PROVISÓRIA REJEITADA - LIMINAR CONCEDIDA [...] O poder absoluto exercido pelo Estado, sem quaisquer restrições e controles, inviabiliza, numa comunidade estatal concreta, a prática efetiva das liberdades e o exercício dos direitos e garantias individuais ou coletivos. É preciso respeitar, de modo incondicional, os parâmetros de atuação delineados no texto constitucional. - Uma Constituição escrita não configura mera peça jurídica, nem é simples estrutura de normatividade e nem pode caracterizar um irrelevante acidente histórico na vida dos Povos e das Nações. Todos os atos estatais que repugnem à Constituição expõem-se à censura jurídica - dos Tribunais, especialmente - porque são írritos, nulos e desvestidos de qualquer validade. - A Constituição não pode submeter-se à vontade dos poderes

Assim, na linha do que defende Braulio Bata Simões, a Constituição é “o paradigma último de um certo ordenamento positivo, com o que a observância de suas regras é exigida em maior intensidade do que a de outros textos jurídicos”¹⁶. Dessa forma, no momento de interpretar e aplicar determinada norma jurídica, o operador se valerá indiretamente do texto constitucional, “pois, sempre que fizer incidir o cumprimento forçado da norma, deverá determinar o sentido e o alcance desta tendo em vista dos limites e fins previstos na Constituição”¹⁷.

Sendo a Constituição Federal o centro do ordenamento jurídico brasileiro, todas as demais leis devem guardar harmonia e conformidade com os dispositivos nela contidos.

1.2 PRINCÍPIO DA LEGALIDADE

O princípio da legalidade, em âmbito tributário, surgiu num contexto em que a sociedade queria acabar com os privilégios de certa categoria de pessoas. Dessa forma, delegou-se ao povo (seus representantes) a imposição de tributos (autotributação).

Em contato com o Estado de Direito, mencionado princípio desdobra-se em dois corolários, conforme lição de Alberto Xavier¹⁸: (i) os tributos só podem ser cobrados se

constituídos e nem ao império dos fatos e das circunstâncias. A supremacia de que ela se reveste - enquanto for respeitada - constituirá a garantia mais efetiva de que os direitos e as liberdades não serão jamais ofendidos. Ao Supremo Tribunal Federal incumbe a tarefa, magna e eminente, de velar por que essa realidade não seja desfigurada.”

¹⁶ SIMÕES, Braulio Bata. **Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros**. Tese. (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017, xxxx p. (total de pág.). Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/20975/2/Braulio%20Bata%20Sim%C3%B5es.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2023, p. 86.

¹⁷ SIMÕES, Braulio Bata. **Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros**. Tese. (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2017, xxxx p. (total de pág.). Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/20975/2/Braulio%20Bata%20Sim%C3%B5es.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2023, p. 95.

¹⁸ “Com o advento do Estado de Direito, o princípio da auto-imposição ou do geral consentimento aos impostos perdeu a sua força inicial. Mas, em contato com as novas ideias, a mesma regra viria a desdobrar-se em dois grandes corolários que, esses, sim, se encontravam na base das modernas concepções: por um lado, o princípio de que os impostos só podem ser criados por lei formal, o que, no rigor de uma estrita separação de poderes, se traduzia na ideia de que a criação dos tributos é da exclusiva competência das assembleias legislativas; por outro lado, o princípio de que as intervenções do poder na esfera da liberdade e da propriedade dos cidadãos carecem de lei que as autorize, o que é a essência mesma do conceito de reserva de lei”. XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 07.

instituídos por lei em sentido formal (exclusiva competência do Poder Legislativo); e (ii) as intervenções do Estado na liberdade e propriedade dos cidadãos depende da existência de lei (reserva de lei).

Além disso, o princípio da legalidade em matéria tributária carrega em seu bojo a tipicidade, técnica de proteção dos particulares frente ao arbítrio da administração, na acepção de reserva absoluta de lei, conforme explica esse doutrinador¹⁹:

a técnica da tipicidade é, porém, a mais adequada à plena compreensão do próprio conteúdo de reserva absoluta e, portanto, dos limites que a lei impõe à vontade dos órgãos de aplicação do direito em matéria tributária. É precisamente pela análise da origem normativa dos tipos, do objeto da tipificação e dos caracteres da tipologia tributária, que resulta com nitidez o alcance da regra *nullum tributum sine lege* e que se poderá traçar com rigor o âmbito das matérias que, pelo princípio da legalidade, estão reservadas à lei e as que, eventualmente, estejam confiadas à vontade dos seus órgãos de aplicação.

Sacha Calmon Navarro²⁰ destaca que a disciplina legal de matéria tributária é exaustiva, em atenção ao princípio da tipicidade, e reservada exclusivamente às leis prévias em sentido formal e material. Assim, por força da CF/88, “o princípio da legalidade da tributação exige lei em sentido formal (instrumento normativo proveniente do Poder Legislativo) e material (norma jurídica geral e impessoal, abstrata e obrigatória, clara, precisa, suficiente)”²¹.

Sobre a legalidade, Roque Antonio Carrazza explica que o texto constitucional “reforçou a competência exclusiva do Poder Legislativo para criar ou aumentar tributos, consagrando, assim, a ideia de *autotributação*”²². Essa ideia se manifesta “a) no consentimento dos representantes das pessoas que devem suportar os tributos; e b) na

¹⁹ XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 70.

²⁰ “Em suma, pela exaustão da matéria tributária nas leis, fica estabelecido que a interferência do Estado na esfera da propriedade e da liberdade dos cidadãos, através do exercício da tributação, é matéria reservada exclusivamente às leis prévias em sentido formal e material. Esta a importância e o conteúdo do denominado princípio da tipicidade, extensão lógica do princípio da legalidade material”. COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 179-180.

²¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 181.

²² CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 206.

estrita vinculação à lei, seja do lançamento, seja da cobrança das exações”²³. E complementa que tais medidas garantem melhor salvaguardo do direito de propriedade, que, de algum modo, é atingido pela tributação.

Gian Antonio Micheli²⁴, em artigo extraído da palestra que deu no VII Curso de Especialização em Direito Tributário promovido pela Faculdade de Direito da Universidade Católica de São Paulo, intitulado “Concepção Dinâmica do Direito Tributário”, abordou o princípio da legalidade da ação administrativa e suas consequências no âmbito jurídico formal. Entende aludido doutrinador que todas “as atividades administrativas devem ser disciplinadas pela lei”, ou seja, a “lei deve estabelecer não só quem é o contribuinte, qual é a base imponible, qual é o objeto do imposto – mas também a forma como a administração pública pode exercer os poderes que a lei lhe confere com fim do lançamento do tributo”. E arremata tratando da importância das normas instrumentais, procedimentais ou formais, “que se dirigem aos órgãos do Estado e aos particulares, não só designando o contribuinte, qual é o objeto do tributo, a alíquota e assim por diante; mas todas as regras formais para a atuação da norma tributária”.

Acerca da natureza jurídica da legalidade, tem razão Renato Lopes Becho²⁵ ao defender que se trata de um princípio, mas, também, um valor constitucional indisponível pelo legislador, que serve de parâmetro para a produção legislativa em sua substância, ao impor que as leis observem os “anseios de paz social, protegendo os diversos grupos, quer

²³ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 206.

²⁴ “Ora, o princípio da legalidade tem consequências decisivas do ponto de vista jurídico-formal. A primeira consequência é que todas – digo todas! – as atividades administrativas devem ser disciplinadas pela lei. Isto é, a lei deve estabelecer não só quem é o contribuinte, qual é a base imponible, qual é o objeto do imposto – mas também a forma como a administração pública pode exercer os poderes que a lei lhe confere com fim de lançamento do tributo. Tudo isso impõe em todos os países. Devem surgir normas instrumentais, ou formais, ou, se quereis, procedimentais, que se dirigem aos órgãos do Estado e aos particulares, não só designando o contribuinte, qual é o objeto do tributo, a alíquota e assim por diante; mas todas as regras formais para a atuação da norma tributária.” MICHELI, Gian Antonio. *Concepção dinâmica do direito tributário*. **Revista de Direito Tributário**, v. 2, n. 5, p. 107-133, jul./set. 1978, p. 110.

²⁵ “Ela (a legalidade) é um princípio, que não supõe apenas questões formais e procedimentais. O princípio da legalidade é um valor constitucional, acima da disponibilidade do legislador, que controla a produção legislativa em sua substância, materialidade, impondo que as leis que veiculem comandos normativos que atendam aos anseios de paz social, protegendo os diversos grupos, quer majoritários, quer minoritários, quer de conflitos de natureza privada, quer protegendo os sócios do imenso poder do próprio Estado.” BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 361.

majoritários, quer minoritários, quer de conflitos de natureza privada, quer protegendo os sócios do imenso poder do próprio Estado.”

Esse princípio está expressamente previsto na Constituição Federal, em seu artigo 5º, II²⁶, reforçado, em âmbito tributário, pelo artigo 150, I²⁷. Segundo esses dispositivos, não basta a reserva de lei formal para a instituição de tributos, sendo necessário que todos os critérios da regra-matriz de incidência tributária estejam previstos nessa lei.

Nesse passo, o artigo 146 do texto constitucional impõe a necessidade de lei complementar dispor sobre a definição de tributos e de suas espécies, obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários, entre outras hipóteses.

Questão que tem ensejado debates diz respeito à possibilidade de decisões judiciais serem proferidas sem observar a lei tributária, o que colocaria à prova a permanência do princípio da legalidade no sistema jurídico brasileiro²⁸. É o fenômeno filosófico denominado realismo jurídico, que substitui o legislador pelo julgador, ou, melhor dizendo, o direito construído nos parlamentos pelo direito criado pelos tribunais²⁹.

Esse é um evento relativamente recente do ordenamento brasileiro, reforçado pela aproximação do sistema do *civil law* com o *common law*, especialmente após mudanças na Constituição e no Código de Processo Civil que passaram a atribuir força vinculante às decisões judiciais do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça em sede de recursos repetitivos.

A crítica que tem sido feita a esse modelo é a extrema liberdade com que as Cortes Superiores têm atuado, muitas vezes em desprestígio ao que prevê a lei tributária. Voltaremos a esse assunto quando estivermos analisando a jurisprudência.

²⁶ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 5º, II, da CF: (...) “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 jun. 2023.

²⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 150, I, da CF: (...) “Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios: I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça;”. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 jun. 2023.

²⁸ BECHO, Renato Lopes. **Ativismo jurídico em processo tributário**: crise, teoria dos precedentes e efeitos do afastamento da legalidade. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 115

²⁹ BECHO, Renato Lopes. **Ativismo jurídico em processo tributário**: crise, teoria dos precedentes e efeitos do afastamento da legalidade. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 154.

O princípio da legalidade, portanto, no ordenamento jurídico brasileiro, assume importância fundamental nas relações tributárias, as quais estão vinculadas, em termos formais e materiais, ao que estiver contido na lei. Ele é o instrumento que pode servir como baliza para evitar decisões judiciais *contra legem*.

1.3 PRINCÍPIO DA SEGURANÇA JURÍDICA

A segurança jurídica tem um sentido amplo, impondo o estabelecimento de alguns parâmetros para melhor delimitá-lo neste estudo.

De início, trata-se de um princípio basilar em matéria tributária, que pode ser efetivado por meio de diversos outros princípios, como a legalidade, a igualdade, e a irretroatividade. Com base nele, busca-se a certeza, a confiança, a estabilidade e previsibilidade no trato das relações jurídicas entre o fisco e o contribuinte.

Nessa linha, Paulo de Barros Carvalho³⁰ qualifica a segurança jurídica como um sobreprincípio que, apesar de não estar no ordenamento de modo explícito, pode ser percebido pela conjugação de outros princípios tributários, como a igualdade, a legalidade, a irretroatividade e a anterioridade. Confira-se:

6. “Princípios” e “sobreprincípios” – “princípios que operam para a realização de outros “princípios” superiores na escala hierárquica

“Há ‘princípios’ e ‘sobreprincípios’, isto é, normas jurídicas que portam valores importantes e outras que aparecem pela conjunção das primeiras. Vejamos logo um exemplo: a segurança jurídica não consta de qualquer regra explícita de qualquer ordenamento. Realiza-se, no entanto, pela atuação de outros ‘princípios’, tais como o da legalidade, o da irretroatividade, o da igualdade, o da universalidade da jurisdição etc. Na sua implicitude, é um autêntico ‘sobreprincípio’, produto da presença simultânea dos cânones que o realizam. É bem verdade que a concretização efetiva do princípio da segurança jurídica não depende apenas de estatuições genéricas como as mencionadas. Mister se faz que a dinâmica de positivação do sistema tomado por modelo venha a confirmá-lo, repetindo-se iterativamente no intervalo histórico escolhido por referência.”

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os princípios constitucionais tributários. **Revista de direito tributário**, São Paulo. v. 15, n. 55, p. 143-155, jan./mar. 1991, p. 150.

Roque Antonio Carrazza³¹ destaca que “o princípio da segurança jurídica é uma das manifestações do nosso Estado Democrático de Direito”, que “visa proteger e preservar as justas expectativas das pessoas” e, nessa seara, “veda a adoção de medidas legislativas, administrativas e judiciais capazes de frustrar-lhes a confiança que depositam no Poder Público”.

Regina Helena Costa³², ao conceituar o princípio da segurança jurídica, extrai as seguintes ideias: i) instituições estatais dotadas de poder e garantias e sujeitas à legalidade; ii) confiança nos atos do Poder Público; iii) estabilidade das relações jurídicas, iv) previsibilidade dos comportamentos, e v) igualdade na lei e perante a lei.

J. J. Gomes Canotilho³³ compreende que segurança jurídica está amparada em dois alicerces fundamentais: i) princípio da determinabilidade de leis, pelo qual as leis devem ser claras e precisas; e ii) princípio da proteção da confiança, que pressupõe leis estáveis, que não surpreendam os cidadãos com efeitos jurídicos não previsíveis ou não calculáveis.

Humberto Ávila³⁴ centraliza sua abordagem da segurança jurídica na cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade do direito, ressaltando a importância de o indivíduo conhecer a regra e medir os efeitos que ela atribui:

Isso significa dizer que a cognoscibilidade e a calculabilidade do Direito implicam a capacidade de o indivíduo poder *conhecer* a regra que regula a sua ação e poder minimamente *medir* as consequências jurídicas que ela lhe atribui. Conhecendo a regra que regula sua ação e medindo os efeitos que ela lhe atribui, a decisão de agir envolve um ato de liberdade e de responsabilidade:

³¹ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 344.

³² “Tal princípio compreende um plexo de múltiplas ideias, que convém sejam lembradas : i) a existência de instituições estatais dotadas de poder e garantias, assim como sujeitas ao princípio da legalidade; ii) a confiança nos atos do Poder Público, que deverão reger-se pela boa-fé e pela razoabilidade; iii) a estabilidade das relações jurídicas, manifestada na durabilidade das normas, na anterioridade das leis em relação aos fatos sobre os quais incidem e na conservação de direitos em face da lei nova; iv) a previsibilidade dos comportamentos, tanto os que devem ser seguidos como os que devem ser suportados; e v) a igualdade na lei e perante a lei, inclusive com soluções isonômicas para situações idênticas ou próximas.” COSTA, Regina Helena. *Segurança jurídica em matéria tributária e desenvolvimento socioeconômico*. In: **Estudos em homenagem ao professor Adilson Rodrigues Pires**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022, p. 02.

³³ “A ideia de segurança jurídica reconduz-se a dois princípios materiais concretizadores do princípio geral de segurança: *princípio da determinabilidade de leis expresso na exigência de leis claras e densas e o princípio da proteção da confiança*, traduzido na exigência de leis tendencialmente estáveis, ou, pelo menos, não lesivas da previsibilidade e calculabilidade dos cidadãos relativamente aos seus efeitos jurídicos (g.a).” CANOTILHO, J. J. Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1996, p. 372.

³⁴ ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012, p. 485.

de liberdade, na medida em que o indivíduo, podendo agir ou não agir, e podendo agir em um ou em outro sentido, *decide* adotar um comportamento que se enquadra na hipótese de uma regra; de responsabilidade, porque o indivíduo, tendo a possibilidade de calcular os efeitos atribuídos pela regra à sua conduta, opta pela ação e, com isso, decide aceitar a imposição de referidos efeitos.

Aludido doutrinador³⁵ ensina que o Direito, para servir efetivamente de orientação ao corpo social, precisa, necessariamente, ser compreendido pelo destinatário. Deve ser claro e preciso, porque não se pode obedecer a uma norma cujo conteúdo não possa ser apreendido por quem deve cumpri-la.

Fernando Sainz Moreno³⁶ sinaliza que a própria existência de um ordenamento jurídico gera certa ordem na convivência social e uma pacificação das relações sociais, sempre que tal ordenamento cumpra umas condições mínimas que permitam conhecê-lo, entendê-lo e aplicá-lo como um sistema.

No Brasil, o princípio da segurança jurídica é um dos pilares do ordenamento brasileiro, previsto expressamente no preâmbulo e extraído implicitamente de diversos dispositivos constitucionais.

José Souto Maior Borges³⁷ relata que, no “plano sintático do inter-relacionamento normativo, particularmente no art. 5º, transparece a dependência, o entrelaçamento da segurança com outros direitos e garantias constitucionais”, sendo, para além disso, um instrumento de justiça.

³⁵ ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 48.

³⁶ “La existencia misma de un ordenamiento jurídico genera cierto orden en la convivencia social y una pacificación de las relaciones sociales, siempre que tal ordenamiento cumpla unas condiciones mínimas que permitan conocerlo, entenderlo y aplicarlo como un sistema. El ordenamiento para ser tal y no un simple agregado de normas, necesita estar construido como un sistema. No basta la proclamación bien intencionada de unos principios de justicia, aceptados por la comunidad, y de unas normas democráticamente formuladas; es necesario articular esos principios y normas en un sistema armónico mediante una técnica adecuada. La sistematización del ordenamiento es una exigencia de la seguridad jurídica para hacer posible el hallazgo de una respuesta previsible a los problemas que exigen un pronunciamiento sujeto a Derecho”. MORENO, Fernando Sainz. Seguridad Jurídica. In: VALIM, Rafael, *et al.* (org.). **Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no direito administrativo**. São Paulo: Fórum, 2013, p. 119.

³⁷ BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 63. 1993, p. 25-26.

Renato Lopes Becho³⁸ categoriza a segurança jurídica como um princípio por natureza, que, “como tal, não precisa, necessariamente, vir expresso em uma legislação”, vez que “será decorrência de haver respeito, ou não, ao direito, em uma dada sociedade e em certa época”. E, por essa razão, é veiculada de modo expresso no preâmbulo da CF/88, e não no corpo do texto constitucional, “justamente porque é um pressuposto para a existência da própria Constituição”.

Nesse ambiente constitucional, “exsurge como um instrumento relevantíssimo, por nortear a conduta estatal na busca de estabilidade e da proteção da confiança”. E, por essa razão, consoante ensina Guilherme Ribas da Silva Santos³⁹, a segurança jurídica deve “ser empregada como fundamento de direito para o estabelecimento de padrões comportamentais e a irradiação de elementos capazes de conferir tranquilidade às relações jurídicas”.

A segurança jurídica, como princípio basilar do Estado brasileiro, impõe que o ordenamento jurídico observe as seguintes diretrizes fundamentais: (i) clareza das leis, para que as pessoas compreendam de que forma são reguladas as suas relações jurídicas; (ii) previsibilidade, no sentido de que seja possível calcular as consequências dos atos que se praticarem; (iii) igualdade, pois situações semelhantes devem atrair idênticas soluções; e (iv) estabilidade, como forma de se garantir que só serão alteradas essas consequências previstas se houver substancial alteração do estado de fato ou de direito, para fins de pacificação e ordenação da sociedade.

Em adendo, o Poder Judiciário tem o importante papel de assegurar a segurança jurídica em âmbito jurisdicional, efetivamente mantendo a jurisprudência íntegra, estável e coerente⁴⁰, impedindo que a relações jurídicas similares seja conferido tratamento distinto, em atenção ao princípio da igualdade.

³⁸ BECHO, Renato Lopes. **Ativismo jurídico em processo tributário: crise, teoria dos precedentes e efeitos do afastamento da legalidade**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021, p. 49.

³⁹ SANTOS, Guilherme Ribas da Silva. **Segurança jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Almedina, 2022, p. 106.

⁴⁰ BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. Art. 926, CPC. Os tribunais devem uniformizar sua jurisprudência e mantê-la estável, íntegra e coerente. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 02. Jun. 2023.

1.4 RESERVA DE LEI COMPLEMENTAR PARA VEICULAR NORMAS GERAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A Constituição Federal, no capítulo do Poder Legislativo, em seu artigo 59, estabelece que o processo legislativo brasileiro compreende a elaboração de diversas normas jurídicas, a saber: emendas à Constituição, leis complementares, leis ordinárias, leis delegadas, medidas provisórias, decretos legislativos e resoluções⁴¹.

Entre os denominados atos normativos primários gerais estão a lei complementar e a lei ordinária. Mas o que diferencia referidos atos normativos?

Como pontos semelhantes, verifica-se que ambas tramitam pelo Poder Legislativo, e sua aprovação passa pelo crivo da Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal, de modo que o “projeto de lei aprovado por uma Casa será revisto pela outra, em um só turno de discussão e votação, e enviado à sanção ou promulgação, se a Casa revisora o aprovar, ou arquivado, se o rejeitar” (art. 65, *caput*, da CF⁴²). Se houver alguma emenda, o projeto volta à Casa Legislativa em que se iniciou (art. 65, parágrafo único, da CF).

Ocorre que a lei complementar exige um *quórum* qualificado: a maioria absoluta dos votos dos integrantes de cada Casa Legislativa (art. 69 da CF⁴³). Com efeito, a aprovação da lei ordinária pode ser realizada através de maioria simples, a saber, dos presentes naquela votação, enquanto no caso da lei complementar a maioria exigida é dos parlamentares, ou seja, de todos aqueles que ocupam uma cadeira na Câmara dos Deputados e no Senado Federal. Assim, como se percebe, a aprovação via lei complementar demanda um processo legislativo mais dificultoso.

⁴¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 59, CF. O processo legislativo compreende a elaboração de: I - emendas à Constituição; II - leis complementares; III - leis ordinárias; IV - leis delegadas; V - medidas provisórias; VI - decretos legislativos; VII - resoluções.. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 jun. 2023.

⁴² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 65, CF. O projeto de lei aprovado por uma Casa será revisto pela outra, em um só turno de discussão e votação, e enviado à sanção ou promulgação, se a Casa revisora o aprovar, ou arquivado, se o rejeitar. Parágrafo único. Sendo o projeto emendado, voltará à Casa iniciadora. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 jun. 2023.

⁴³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 69, CF. “As leis complementares serão aprovadas por maioria absoluta.”. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 jun. 2023.

A escolha das matérias sujeitas à lei complementar é feita pela própria Constituição⁴⁴, que explicita, de maneira expressa, sua opção, como, por exemplo, no parágrafo único do artigo 59, que assim dispõe: “Lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis”.

Nos demais casos, trará apenas a remissão à lei, que deve se entender como lei ordinária, como se vê no artigo 5º, XXXIII, da CF, que prevê a liberdade de exercício profissional, nos seguintes moldes: “é livre o exercício de qualquer trabalho, ofício ou profissão, atendidas as qualificações profissionais que a lei estabelecer”.

Oportuno trazer à baila o entendimento do STF a respeito da lei complementar externado no julgamento da ADI 5.003/SC⁴⁵, em que ficou decidido a impossibilidade de o legislador estadual ampliar as hipóteses de edição de lei complementar para além daquelas constitucionalmente já previstas. O Pretório Excelso, na ocasião, destacou, no que interessa ao presente estudo, que a escolha das matérias a serem disciplinadas por essa via decorreu de juízo de ponderação específico realizado pelo legislador constitucional, “fruto do sopesamento entre o princípio democrático, de um lado, e a previsibilidade e confiabilidade necessárias à adequada normatização de questões de especial relevância econômica, social ou política, de outro”.

⁴⁴ Com efeito, na lição de José Souto Maior Borges, “normas gerais de direito tributário são o que a CF diz que elas são”. BORGES, José Souto Maior Borges. Normas Gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 213. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 49.

⁴⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. **ADI nº 5.003/SC**. Relator: Ministro Luiz Fux. 05 dez. 2019. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=751693046> Acesso em: 01 fev. 2023. Do voto condutor, oportuno transcrever o seguinte excerto: “A lei complementar, conquanto não goze, no ordenamento jurídico nacional, de posição hierárquica superior àquela ocupada pela lei ordinária, pressupõe a adoção de processo legislativo qualificado, cujo quórum para a aprovação demanda maioria absoluta, ex vi do artigo 69 da CRFB. A criação de reserva de lei complementar, com o fito de mitigar a influência das maiorias parlamentares circunstanciais no processo legislativo referente a determinadas matérias, decorre de juízo de ponderação específico realizado pelo texto constitucional, fruto do sopesamento entre o princípio democrático, de um lado, e a previsibilidade e confiabilidade necessárias à adequada normatização de questões de especial relevância econômica, social ou política, de outro. A aprovação de leis complementares depende de mobilização parlamentar mais intensa para a criação de maiorias consolidadas no âmbito do Poder Legislativo, bem como do dispêndio de capital político e institucional que propicie tal articulação, processo esse que nem sempre será factível ou mesmo desejável para a atividade legislativa ordinária, diante da realidade que marca a sociedade brasileira – plural e dinâmica por excelência – e da necessidade de tutela das minorias, que nem sempre contam com representação política expressiva. A ampliação da reserva de lei complementar, para além daquelas hipóteses demandadas no texto constitucional, portanto, restringe indevidamente o arranjo democrático-representativo desenhado pela Constituição Federal, ao permitir que Legislador estadual crie, por meio do exercício do seu poder constituinte decorrente, óbices procedimentais – como é o quórum qualificado – para a discussão de matérias estranhas ao seu interesse ou cujo processo legislativo, pelo seu objeto, deva ser mais célere ou responsivo aos ânimos populares”.

Outra questão importante a ser analisada é se haveria hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, considerando o já mencionado quórum qualificado para a aprovação da primeira.

Correta a doutrina que entende não haver, *a priori*, superioridade hierárquica entre os dois tipos de veículos legislativos, mas apenas reserva constitucional de matéria destinada a cada uma delas. Apenas se a lei complementar fundamentar a validade de outros atos normativos ela terá natureza superior, consoante lição de Carlos Mário da Silva Velloso⁴⁶:

A lei complementar existente no processo legislativo brasileiro decorre de comando constitucional. Se fundamenta ela a validade de outros atos normativos, impõe-se reconhecer a sua superioridade. A lei complementar, por exemplo, inscrita no parágrafo único do art. 59 da Constituição – lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis – ostenta posição hierárquica superior, dado que servirá de fundamento de validade dos demais atos normativos. Correto, entretanto, o entendimento de que as leis complementares, na linha da lição de José Souto Maior Borges, que não fundamentam a validade de outros atos normativos, não têm posição hierárquica superior.

Sobre a reserva de lei complementar para a disciplina de matéria tributária, a doutrina se divide em duas correntes: (i) dicotômica; e (ii) tricotômica.

A corrente dicotômica, com relação às normas gerais em matéria tributária que a lei complementar poderia disciplinar, elenca duas hipóteses: (i) conflitos de competência entre os entes da Federação; e (ii) limitações constitucionais ao poder de tributar.

Roque Antônio Carrazza⁴⁷ entende que a lei complementar prevista no artigo 146 da CF “só poderá veicular normas gerais em matéria de legislação tributária, as quais ou disporão sobre conflitos de competência, em matéria tributária, ou regularão as ‘limitações constitucionais ao poder de tributar’”.

Paulo de Barros Carvalho⁴⁸ também é adepto da teoria dicotômica, e defende que

⁴⁶ VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei Complementar Tributária. **Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=12922>. Acesso em: 26 fev. 2010.

⁴⁷ CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2019, p. 814.

⁴⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 263.

as normas gerais de direito tributário “são aquelas que dispõem sobre conflitos de competência entre as entidades tributantes e também as que regulam as limitações constitucionais ao poder de tributar”.

José Souto Maior Borges⁴⁹ critica essa corrente, por entender, em essência, que “a interpretação dicotômica é parcialmente destrutiva do âmbito de validade do art. 146, III, que disciplina normas gerais de direito tributário com uma amplitude não circunscrita aos itens I e II desse preceito”.

Para esse doutrinador, em verdade, a Constituição Federal outorgou competência ao legislador complementar para editar normas gerais em matéria tributária, entre as quais se incluem conflitos de competência e limitações ao poder de tributar, dentre outros assuntos, desde que inseridos no âmbito do sistema tributário nacional, observados os artigos 48, I, e 146, III, da CF. E assim sintetiza sua posição⁵⁰:

10.8. Ao legislar sobre o sistema tributário, o Congresso Nacional disporá de um *quantum*-limite de normatividade, que não deve ser transposto. Mas, a lei complementar não deve, obrigatoriamente, legislar sobre o sistema todo. E muito menos invadir competência alheia. Mas pode, parcialmente, regular as suas partes constituintes. A legalidade tributária da União, com suas limitações nos termos preconizados, pode dispor, genericamente, sobre qualquer matéria dentro do sistema tributário nacional e nenhuma fora dele. Desconhecê-lo seria violentar a letra e o significado da CF.

Já a corrente tricotômica adota três materialidades cuja veiculação exige a forma lei complementar: (i) conflitos de competência entre os entes políticos; (ii) limitações constitucionais ao poder de tributar; e (iii) normas gerais em matéria tributária.

Aderem a essa doutrina Renato Lopes Becho⁵¹ e Sacha Calmon Navarro⁵².

⁴⁹ BORGES, José Souto Maior Borges. Normas Gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 213. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 50.

⁵⁰ BORGES, José Souto Maior Borges. Normas Gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 213. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014, p. 64.

⁵¹ “Diante da consolidação do entendimento do Supremo Tribunal Federal, tendo inclusive sumulado um dos pontos de controvérsia a respeito da extensão do que sejam normas gerais em matéria tributária, verificando, em concreto, que o Código Tributário Nacional consolida referidas normas, mesmo que não supera a divergência doutrinária, posicionamo-nos pela corrente tricotômica”. BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 379:

⁵² COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 89. “[...] o art. 146 do atual Texto Constitucional estabelece três funções materiais para a lei complementar: (a) dispor sobre conflitos de competência em matéria tributária entre as pessoas políticas, (b) regulação das limitações constitucionais ao poder de tributar e (c) editar normas gerais de Direito Tributário [...]”.

O viés tricotômico foi adotado pela Constituição brasileira, em seu artigo 146⁵³.

É possível que lei complementar disponha sobre matéria reservada à lei ordinária, apesar de o contrário – lei ordinária versar sobre questão afeta à lei complementar – não ser admitido.

Na primeira hipótese, a lei complementar versando sobre matéria atinente à lei ordinária, é possível que uma posterior lei ordinária revogue um dispositivo previsto na lei complementar.

Ilustrativo exemplo é aquele referente à possibilidade de revogação de isenção prevista no artigo 6º da LC 70/61 pela Lei [ordinária] 9.430/96, que ensejou divergência entre o STJ e o STF.

Inicialmente, a esse respeito, a Primeira Seção do STJ havia firmado, por maioria, entendimento no sentido de que (I) a controvérsia a respeito da revogação ou não da isenção prevista no artigo 6º da LC 70/91 possuía índole infraconstitucional, (II) lei formalmente complementar só poderia ser revogada por outra lei complementar e, conseqüentemente, (III) a isenção prevista no artigo 6º da Lei Complementar 70/91 não havia sido revogada pela Lei 9.430/96. Com base nesse entendimento foi editada a Súmula 276/STJ⁵⁴, segundo a qual "as sociedades civis de prestação de serviços profissionais são isentas da COFINS, irrelevante o regime tributário adotado".

⁵³ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 jun. 2023. Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo praticado pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003)

⁵⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **Súmula 276/STJ**. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoainstitucional/index.php/sumstj/article/view/5799/5918.pdf> Acesso em: 01 fev. 2023. Julgando a AR n. 3.761-PR, na sessão de 12.11.2008, a Primeira Seção deliberou pelo CANCELAMENTO da Súmula n. 276.

Posteriormente, em sentido diverso, decidiu o Plenário do STF, no julgamento do RE 377.457/PR⁵⁵, em regime de repercussão geral, amparado nos seguintes alicerces: (I) é legítima a revogação da isenção concedida às sociedades civis de profissão regulamentada pelo artigo 6º, II, da Lei Complementar 70/91; e (II) a questão relativa à distribuição material entre lei complementar e lei ⁵⁶ordinária tem natureza constitucional. Eis a tese fixada no precedente:

“É legítima a revogação da isenção estabelecida no art. 6º, II, da Lei Complementar 70/1991 pelo art. 56 da Lei 9.430/1996, dado que a LC 70/1991 é apenas formalmente complementar, mas materialmente ordinária com relação aos dispositivos concernentes à contribuição social por ela instituída” (Tema 71/STF).

Assim, prevalece o viés constitucional assentado pelo STF, e o STJ alinhou-se ao entendimento do STF, ao julgar o REsp 826.428/MG sob o regime dos repetitivos (Tema 364/STJ)⁵⁷.

Mas em que consistem normas gerais de direito tributário, aptas a serem reguladas por lei complementar? Qual a sua finalidade?

Para Frederico Araújo Seabra de Moura, normas gerais tributárias são instrumentos necessários “à organização do sistema, por pretender, em regra lhe dar racionalidade, coesão, uniformidade e harmonia, almejando, assim, evitar que se instaure a incerteza nas relações tributárias”.⁵⁸

Daniel Monteiro Peixoto⁵⁹ destaca a “função de harmonizar o exercício da competência tributária, legislativa e administrativa, por parte das pessoas políticas em

⁵⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (STF)Federal - STF. **RE n. 377.457/PR**. Relator: Ministro Gilmar Mendes. 17 set. 2008. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur1366/false> Acesso em: 01 fev. 2023.

⁵⁶ MOURA, Frederico Araújo Seabra de Moura. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 174.

⁵⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **REsp n. 826.428/MG**. Relator: Ministro Luiz Fux. 09 jun. 2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 01 fev. 2023. A tese ficou assim formulada: “A Contribuição para Financiamento da Seguridade Social - COFINS incide sobre o faturamento das sociedades civis de prestação de serviços de profissão legalmente regulamentada, de que trata o artigo 1º, do Decreto-Lei 2.397/87, tendo em vista a validade da revogação da isenção prevista no artigo 6º, II, da Lei Complementar 70/91 (lei materialmente ordinária), perpetrada pelo artigo 56, da Lei 9.430/96.”

⁵⁸ MOURA, Frederico Araújo Seabra de Moura. **Lei Complementar Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2009, p. 174.

⁵⁹ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 239-240.

geral”, que se daria sob duas vertentes: “a) pré-delimitação dos conteúdos normativos a serem produzidos pelas pessoas políticas, em matéria de tributação”; e “b) estabelecimento de parâmetros para o exercício da competência administrativa tributária, no tocante à constituição e cobrança do crédito tributário, no âmbito da União, Estados, Distrito Federal e Municípios”.

O STF, a respeito de normas gerais em matéria tributária, já se pronunciou no sentido de que sua observância “é imperativo de segurança jurídica, na medida em que é necessário assegurar tratamento centralizado a alguns temas para que seja possível estabilizar legitimamente expectativas”, bem como que o termo “‘gerais’ não significa ‘genéricas’, mas sim ‘aptas a vincular todos os entes federados e os administrados’”⁶⁰.

Normas gerais de direito tributário, assim, são normas de natureza nacional, que tem a finalidade de conferir unidade e uniformidade ao sistema tributário nacional, e podem veicular (i) os possíveis conflitos de competência entre as unidades da federação; (ii) as limitações constitucionais ao poder de tributar; e (iii) sobre matéria relativa a esse sistema tributário, desde que observe as competências já previstas no texto constitucional.

O artigo 146, III, da Constituição Federal⁶¹, ao prever a necessidade de edição de lei complementar para tratar de “normas gerais em matéria de legislação tributária”, atribui ao Congresso Nacional, por consequência, a relevante prerrogativa exclusiva de conferir uniformidade ao sistema tributário.

Há que se distinguir entre duas modalidades de lei complementar: (i) a nacional e (ii) a federal.

Lei complementar nacional é aquela que dispõe sobre normas gerais relativas à sua aplicabilidade à União, aos Estados, ao DF e aos Municípios, ou seja, é considerada

⁶⁰ BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. **RE n. 433.352 AgR**. Relator: Ministro Joaquim Barbosa. 20 mar. 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur178636/false> Acesso em: 01 fev. 2023.

⁶¹ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Art. 146, III. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 jun. 2023. Art. 146, III, da Constituição Federal. Cabe à lei complementar: III – estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários; c) adequado tratamento tributário ao ato cooperativo práticos pelas sociedades cooperativas; d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art. 239.

lei nacional pelo seu âmbito pessoal de validade.

Já a lei complementar federal tem seu espectro de atuação mais reduzido, uma vez que suas disposições são dirigidas à União, enquanto ente parcial, e seus servidores, não obrigando, portanto, os demais entes políticos. Ou seja, essas “leis contemplam normas destinadas a regular interesses da União como uma das pessoas jurídicas de direito público interno e não como Estado Brasileiro”⁶².

De forma diversa da preconizada para a lei complementar federal, destinada às competências exclusivas da União, a lei complementar nacional, que veicula normas gerais na esfera tributária, é vinculante para todas as unidades políticas, quer dizer, para todos os integrantes da federação.

A outorga constitucional ao legislador complementar da competência para estabelecer normas gerais de Direito Tributário representa a necessária busca pela harmonização do sistema tributário em um país de dimensão continental. Deve ser compreendida como efetiva materialização do princípio federativo, o qual, por sua vez, não deve ser confundido com ampla autonomia legislativa às unidades políticas.

Com efeito, o princípio federativo deve ser resguardado não com ampla produção legislativa sobre Direito Tributário conferida aos entes tributantes, mas com a observância de normas gerais que garantam o cumprimento do princípio da igualdade e, de forma proporcional, os recursos necessários para o desempenho dos atos típicos da atividade estatal.

E, de fato, é que se priorizar o que Tércio Sampaio Ferraz Júnior⁶³ denomina de “federalismo cooperativo”, pois a necessidade de uniformização de interesses seria um ponto básico da colaboração entre as unidades da federação.

⁶² CHIESA, Clélio. **A competência tributária no Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002, p. 161.

⁶³ FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Normas Gerais e competência concorrente – uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. **Revista Trimestral de Direito Público**, n. 7. São Paulo: Malheiros, 1994, p. 249. A federação brasileira, já pelo disposto no caput do art. 1º [da CF], já pela ênfase da solidariedade, na redução das desigualdades regionais, na garantia de um desenvolvimento nacional (art. 3º) aponta muito mais para um federalismo do tipo cooperativo, que exige a colaboração dos entes federativos e confere, correspondentemente, menor importância à separação e independência recíproca entre eles.”

Assim, a reserva de lei complementar constitui regra constitucional que deve ser entendida como característica da autonomia brasileira conferida aos integrantes da federação, que representa prestígio ao ideal de uniformidade federativa.

Sob o ponto de vista formal, as matérias cuja disciplina prescindir de lei complementar não podem ser veiculadas por lei ordinária. Assim ocorre com aquelas matérias indicadas no artigo 146 da CF, em especial “obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários” (inciso III).

O STF já declarou a inconstitucionalidade, por vício de forma, quando algumas dessas questões foram reguladas por lei ordinária.

Numa dessas hipóteses, lei ordinária havia estabelecido prazos de prescrição e decadência tributárias diversos daqueles previstos no CTN e a Corte Constitucional compreendeu, sob a sistemática da repercussão geral, pela inconstitucionalidade formal dos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991 (Tema 3/STF⁶⁴), o que culminou na edição da Súmula Vinculante 8⁶⁵.

Em outra oportunidade, em que se discutia a higidez da responsabilidade tributária solidária atribuída por lei ordinária aos sócios das empresas por quotas de responsabilidade limitada por dívidas junto à Seguridade Social, o STF compreendeu

⁶⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. **RE n. 559.943/RS**. Relatora Ministra Cármen Lúcia. 12 jun. 2008. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true&origem=AP&classeNumeroIncidente=RE%20559943 Acesso em: 01 fev. 2023. “DIREITO TRIBUTÁRIO. CONSTITUCIONALIDADE FORMAL DOS ARTIGOS 45 E 46 DA LEI N. 8.212/1991. ARTIGO 146, INCISO III, ALÍNEA B, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA TRIBUTÁRIAS. MATÉRIA RESERVADA À LEI COMPLEMENTAR. ARTIGOS 173 E 174 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO. 1. A Constituição da República de 1988 reserva à lei complementar o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre prescrição e decadência, nos termos do art. 146, inciso III, alínea b, in fine, da Constituição da República. Análise histórica da doutrina e da evolução do tema desde a Constituição de 1946. 2. Declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991, por disporem sobre matéria reservada à lei complementar. 3. Recepcionados pela Constituição da República de 1988 como disposições de lei complementar, subsistem os prazos prescricional e decadencial previstos nos artigos 173 e 174 do Código Tributário Nacional. 4. Declaração de inconstitucionalidade, com efeito ex nunc, salvo para as ações judiciais propostas até 11.6.2008, data em que o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46 da Lei n. 8.212/1991. 5. Recurso extraordinário ao qual se nega provimento.

⁶⁵ “São inconstitucionais o parágrafo único do art. 5º do DL 1.569/1977 e os arts. 45 e 46 da Lei 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”. BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. **Súmula Vinculante n. 8**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=26&sumula=1209> Acesso em: 01 fev. 2023.

pela inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 8.620/1993, “na parte em que estabelece que os sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, por débitos junto à Seguridade Social”⁶⁶ (Tema 13/STF).

Reconheceu-se que tal dispositivo estava eivado de inconstitucionalidade formal, na medida em que apenas o sócio administrador, com poderes de gestão ou representação da sociedade, “é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a pessoalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade”; e o questionado artigo 13 da Lei 8.620/93 “não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta”, mas vinculou à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratando a mesma situação genérica regulada pelo artigo 135, III, do CTN de modo diverso, malferindo, dessa forma, o artigo 146, III, da CF.

Incorreu, também, em inconstitucionalidade material, uma vez que não é dado ao legislador ordinário estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que impõe desconsideração *ex lege* e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, pois implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os artigos 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da CF.

No âmbito do controle concentrado, ao julgar a ADI 4.845/MS⁶⁷ e a ADI 6.284/GO⁶⁸, em que se discutia a edição de legislação estadual veiculando responsabilidade tributária de advogado, economista, correspondente fiscal e contabilista, a Corte Suprema fixou como tese ser inconstitucional lei estadual que verse sobre

⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. **RE 562.276/PR**. Relatora: Ministra Ellen Gracie. 03 nov. 2010. Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true&origem=AP&classeNumeroIncidente=RE%20562276. Acesso em: 01 fev. 2023.

⁶⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. **ADI 4.845/MS**. Relator: Ministro Roberto Barroso. 13 fev. 2020. Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%204845%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 01 fev. 2023.

⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. **ADI 6.284/GO**. Relator: Ministro Roberto Barroso. 15 set. 2021. Disponível em:

https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22ADI%206284%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em: 01 fev. 2023.

a responsabilidade de terceiros por infrações de forma diversa das regras gerais estabelecidas pelo Código Tributário Nacional. Considerou-se, na espécie, que legislação estadual que amplia as hipóteses de responsabilidade de terceiros por infrações incorre em vício de inconstitucionalidade formal por invadir a competência do legislador complementar federal para estabelecer as normas gerais sobre a matéria (artigo 146, III, *b*, da CF/1988). E, em acréscimo, que as linhas básicas da responsabilidade tributária estão reservadas à disciplina por lei complementar editada pela União, não sendo possível que uma lei estadual estabeleça regras conflitantes com as normas gerais.

Essa tendência jurisprudencial do STF, admitindo apenas que lei complementar nacional veicule questões atinentes à responsabilidade tributária parece acertada, na medida que, além de ser uma imposição constitucional, traz maior confiabilidade e segurança jurídica no trato dessa matéria.

2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

2.1 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Obrigação, na lição de Washington Monteiro de Barros⁶⁹, significa “relação jurídica, de caráter transitório, estabelecida entre devedor e credor e cujo objeto consiste numa prestação pessoal econômica, positiva ou negativa, devida pelo primeiro ao segundo”, e o seu adimplemento é garantido através do patrimônio do devedor.

Caio Mário da Silva Pereira⁷⁰ define a obrigação como “o vínculo jurídico em virtude do qual uma pessoa pode exigir de outra prestação economicamente apreciável”.

Marçal Justen Filho⁷¹ critica a corrente doutrinária que confere à relação tributária a natureza obrigacional, defendendo a amplitude e complexidade desse vínculo jurídico, que abrangeria as noções de relação jurídica, de tributo, de função, de procedimento, disciplinada ainda pelo regime especial de direito público. Em suas palavras:

O que é marcante é que se trata de uma relação de direito público (o que já coloca a questão do procedimento e da função), orientada para a realização do interesse público e onde são atribuídos poderes jurídicos de diversa natureza ao sujeito ativo para que melhormente concretize tais interesses.

É correto o uso da terminologia obrigação como vínculo jurídico na esfera tributária, ainda que inspirado no conceito de obrigação do direito civil, mas adaptado à realidade tributária. Isso porque a obrigação não corresponde a um conceito (i) lógico-jurídico ou de (ii) Teoria Geral do Direito, mas trata-se, por exclusão, de um conceito (iii) jurídico-positivo, tal como defende José Souto Maior Borges⁷².

⁶⁹ BARROS, Washington Monteiro de. **Curso de direito civil, vol. 4:** direito das obrigações, 1ª parte. 40. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 20.

⁷⁰ SILVA, Caio Mário da. **Instituições de direito civil:** teoria geral das obrigações. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 202, p. 3 e 6.

⁷¹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária.** Belém: CEJUP, 1986, p. 88.

⁷² BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária:** uma introdução metodológica. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 128.

Assim, está correta a doutrina que entende que a patrimonialidade exsurge como um requisito eventual da obrigação tributária, a qual seria o gênero das espécies obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória⁷³.

Roque Antonio Carrazza⁷⁴ defende que o legislador tributário adotou a teoria dualista da obrigação, segundo a qual “as obrigações podem ser separadas logicamente em dois liames: um de crédito/débito (“Shuld”) e, outro, de garantia/responsabilidade (“Haftung”)”. E continua explicando que, enquanto “o “Shuld” – elemento não coativo, pois o devedor é livre para realizar ou não a prestação – surge com a formação do vínculo obrigacional, o “Haftung” nasce na hipótese do inadimplemento”. E arremata:

Cumprida a prestação, satisfaz-se o “Shuld” e nenhum vínculo jurídico prende mais o sujeito passivo ao ativo. Caso contrário, atua o “Haftung” autorizando este a apreender tantos bens quantos bastem para ressarcir-lo da inadimplência daquele. Em suma, a relação de garantia/responsabilidade só pode ser acionada quando esgotado o prazo para o voluntário cumprimento do dever constante da relação de crédito/débito.⁷⁵

Marçal Justen Filho⁷⁶, de modo diverso, compreende que a adoção da sistemática obrigação/crédito não significa que o legislador adotou a teoria dualista da obrigação elaborada pelo direito privado, pois não é possível “identificar as noções referidas por ‘obrigação’ e ‘crédito’ com as de ‘dever’ (ou ‘débito’) e ‘vinculação’ (ou ‘responsabilidade’), respectivamente”.

Renato Lopes Becho⁷⁷, igualmente, defende que a dualidade adotada pelo legislador tributário é no tocante à distinção entre obrigação e crédito, e não se assemelha à dualidade civilista, que distingue crédito/débito da garantia/responsabilidade.

⁷³ “[...] O CTN, assim, emprega o conceito de obrigação como gênero, a significar relação jurídica que pode assumir caráter patrimonial ou não patrimonial, de acordo com a natureza da prestação correspondente: na primeira hipótese, o objeto é o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (obrigação principal); na segunda, um comportamento positivo ou negativo do sujeito passivo (obrigação acessória). Portanto, para o Direito Tributário, a patrimonialidade não constitui elemento necessário à configuração do vínculo obrigacional.” COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional** comentado: em sua moldura constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 252.

⁷⁴ CARRAZZA, Roque Antonio. **O sujeito ativo da obrigação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 85.

⁷⁵ CARRAZZA, Roque Antonio. **O sujeito ativo da obrigação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977, p. 85.

⁷⁶ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986, p. 94.

⁷⁷ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 492.

O Título II do CTN, sob a rubrica obrigação tributária, ficou fracionado em Disposições Gerais (Capítulo I), Fato Gerador (Capítulo II), Sujeito Ativo (Capítulo III), Sujeito Passivo (Capítulo IV), e Responsabilidade Tributária (Capítulo V).

No capítulo inaugural da obrigação tributária, conceituou-se a obrigação principal (“surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”⁷⁸) e a acessória (“decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos”⁷⁹).

Assim, a obrigação principal abrangeria os acontecimentos que geram o dever de levar dinheiro aos cofres públicos, enquanto a obrigação acessória consistiria naquela prestação em que não se entrega dinheiro aos cofres públicos, mas de outra natureza, como obrigações de fazer e não fazer⁸⁰.

Regina Helena Costa⁸¹ destaca que o uso do termo “acessória” no direito tributário não equivale à disciplina das obrigações no direito civil, no sentido de que “o acessório segue o principal”, uma vez que a obrigação acessória tem existência autônoma e a mera possibilidade de existência da obrigação principal autoriza a imposição do vínculo obrigacional.

Por fim, o § 3º do artigo 113 do CTN determinou que a “obrigação acessória, pelo simples fato de sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente a penalidade pecuniária”, ou seja, o descumprimento dos deveres acessórios pelo sujeito passivo implica sua penalização patrimonial.

⁷⁸ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 02 jun. 2023.

⁷⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 02 jun. 2023

⁸⁰ BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 495-496.

⁸¹ COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional**. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 195. “Deveras, a obrigação tributária acessória tem existência autônoma, subsistindo ainda que ausente a obrigação principal, como nas hipóteses de imunidade e isenção. A acessoriedade dessa obrigação, nos termos do Código, exsurge do fato de que o liame assim qualificado é estatuído para propiciar as efetivas fiscalização e arrecadação do tributo, objeto da obrigação principal, ainda que a situação fática específica não revele a exigência daquele. Portanto, a mera possibilidade de existência da obrigação principal legitima a imposição de obrigações acessórias, sendo esse o sentido de acessoriedade no contexto dos vínculos obrigacionais tributários.”

Sobre mencionado dispositivo, Renato Lopes Becho⁸² explica que o legislador tributário “embaralhou obrigação tributária (dever de recolher tributos) com multas administrativas (penalidades pecuniárias)”.

Trata-se, na lição de Regina Helena Costa⁸³, de uma relação jurídica sancionatória, “vínculo que surge diante do não cumprimento da prestação pelo sujeito passivo, quer na obrigação principal, quer na obrigação acessória, autorizando ao Fisco a aplicação de uma sanção”.

Nesse panorama, a obrigação tributária é vínculo jurídico, que pode ou não adquirir contorno patrimonial, conforme dele se extraia o dever de pagar tributo ou penalidade pecuniária, ou então apenas o dever de realizar outras condutas no interesse da arrecadação ou fiscalização de tributos.

Outrossim, a dualidade adotada pelo legislador tributário consiste na subdivisão entre obrigação tributária e crédito tributário, entendimento esse respaldado no Código Tributário Nacional, que tratou desses institutos de maneira apartada: a obrigação tributária foi veiculada no Título II e o crédito tributário no Título III.

2.2 SUJEITO PASSIVO

2.2.1 A regra matriz de incidência tributária e o critério pessoal

Antes de ingressar no tema da sujeição passiva tributária, mister discorrer brevemente a respeito da regra-matriz de incidência tributária (RMIT).

Na lição de Paulo de Barros Carvalho⁸⁴, essa regra “é, por excelência, u’a norma de conduta, vertida imediatamente para disciplinar a relação do Estado com seus súditos, tendo em vista contribuições pecuniárias” e, assim, concretizando-se “os fatos descritos na hipótese, deve-ser a consequência, e esta, por sua vez, prescreve uma obrigação

⁸² BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015. p. 497.

⁸³ COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado**: em sua moldura constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 253.

⁸⁴ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 416.

patrimonial”.

Aurora Tomazini de Carvalho⁸⁵ explica que o termo “regra” é empregado como sinônimo de norma jurídica, “matriz” significa que “tal construção serve como modelo padrão sintático-semântico na produção da linguagem jurídica concreta”, e “incidência” se refere a normas produzidas para serem aplicadas.

A regra-matriz, no presente estudo, deve ser compreendida como a indicação dos elementos mínimos necessários para se construir a norma jurídica tributária. Essa norma é composta pelo binômio (i) hipótese ou antecedente, que traz a previsão de um fato, e (ii) consequência ou consequente, que prescreve a relação jurídica (obrigação tributária). O antecedente é formado pelos seguintes dados identificativos: critério material, critério espacial e critério temporal. Já a consequência tem como elementos o critério pessoal e o critério quantitativo.

Critério material é o núcleo da hipótese, formado por um verbo pessoal no infinitivo mais um complemento, e informa “o estado ou o acontecimento econômico que pode fazer nascer o dever de pagar o tributo”⁸⁶. Assim, por exemplo, no caso do imposto de renda da pessoa física (IRPF), o critério material é auferir renda ou rendimentos de qualquer natureza.

Já o critério espacial indica a localidade, o âmbito de incidência da materialidade do tributo. Ou seja, constitui “a expressão, ou enunciado, da hipótese que delimita o local em que o evento, a ser promovido à categoria de fato jurídico, deve ocorrer”⁸⁷. Aproveitando o exemplo da exação acima indicada, o IRPF tem incidência no âmbito espacial de todo o território nacional.

Geraldo Ataliba⁸⁸ define o aspecto temporal como a propriedade que a hipótese de incidência “tem de designar (explícita ou implicitamente) o momento em que se deve reputar consumado (acontecido, realizado) um fato imponible”.

⁸⁵ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 381-382.

⁸⁶ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 48.

⁸⁷ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 394.

⁸⁸ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 80.

Dessa forma, o recorte feito pelo critério temporal indica o momento exato em que o legislador reputa ocorrido o fato tributável. No caso do IRPF, o átimo de tempo escolhido é o dia 31 de dezembro do ano anterior à declaração de rendimentos.

O critério pessoal, nas palavras de Aurora Tomazini de Carvalho⁸⁹, é “o feixe de informações contidas no consequente normativo que nos permite identificar, com exatidão, os sujeitos da relação jurídica a ser instaurada quando da constituição do fato jurídico”. O sujeito ativo seria o indivíduo a quem é conferido o direito de exigir a conduta prescrita (titular do direito subjetivo), e o sujeito passivo é aquele a quem incumbe o dever de realizar a conduta (portador do dever jurídico).

No caso do IRPF, o sujeito ativo é a Fazenda Nacional (União), enquanto o sujeito passivo é aquela pessoa física que aufera rendas ou rendimentos de qualquer natureza.

No presente estudo, direcionado à responsabilidade tributária de grupos econômicos, a discussão se situa neste critério do consequente tributário [sujeito passivo] da regra matriz de incidência tributária construída por Paulo de Barros Carvalho.

Por fim, o critério quantitativo demarca o núcleo do consequente, indicando a base de cálculo e a alíquota, ou seja, a quantia devida a título de tributo. Imagine-se, por exemplo, uma pessoa física que aufera rendimentos mensais de R\$10.000,00. Nesse caso, a soma dos rendimentos mensais dos doze meses compõe a base de cálculo do tributo (R\$120.000,00), e a alíquota aplicável será 27,5%.

Como mencionado, para a doutrina de Paulo de Barros Carvalho, o critério pessoal está presente apenas na consequência, e não na hipótese, a qual é formada apenas pelos critérios material, temporal e espacial.

Há doutrinadores que defendem a necessidade do critério pessoal também no antecedente, como Luiz César Souza de Queiroz⁹⁰, por ser “essencial para a precisa

⁸⁹ CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014, p. 408.

⁹⁰ “Esse especial modo de construir o critério pessoal do antecedente das normas tributárias, que extrai diretamente da Constituição da República os fundamentos necessários para tanto, é essencial para a precisa construção do consequente dessas normas, mais diretamente, para a determinação do critério pessoal ativo e passivo (contribuinte) da relação jurídica tributária.”. QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. Livro I – Tributo e Segurança Jurídica. Capítulo VII – Regra matriz de incidência tributária. **Curso de especialização em direito tributário**: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 245. (p. 233.260).

construção do consequente dessas normas”, “conferindo o devido rigor ao processo de identificação dos futuros sujeito ativo e passivo (contribuinte) da relação jurídica tributária”.

Esse é o entendimento adotado por Bruno Barbosa Stamm⁹¹, para quem, “quando se analisa a compatibilidade das regras que fixam a chamada passiva indireta (...) está-se sempre analisando uma compatibilidade e relação entre os critérios pessoais do consequente e do antecedente”. Em suas palavras:

No presente estudo, entretanto, pensa-se que há relevância em se identificar um critério pessoal na hipótese de incidência, tendo em vista sua influência na explicação da temática da sujeição passiva. Com efeito, se a hipótese de incidência tributária traz a descrição de um fato de possível ocorrência que, por força do princípio da capacidade contributiva, necessariamente deverá ser uma conduta reveladora de riqueza, parece inegável que alguém estará, invariavelmente, praticando-a. Logo, é dessa pessoa que se está presumindo a capacidade contributiva e graduando-se a obrigação tributária.

Desse modo, é necessário e útil que o critério pessoal também conste da hipótese na regra matriz de incidência tributária. Com efeito, pela materialidade do tributo é possível inferir o sujeito passivo tributário constitucionalmente aceitável, e a sua colocação também no antecedente traz maior segurança para a determinação do sujeito passivo quando da efetiva ocorrência do fato jurídico tributário.

2.3. SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

Após analisar os critérios da regra-matriz de incidência tributária, entre os quais inclui-se o critério pessoal, abordar-se-á um de seus elementos, a saber, o sujeito passivo, que se relaciona diretamente com o tema do presente estudo.

Marçal Justen Filho⁹² define a sujeição passiva tributária como “a situação jurídica

⁹¹ STAMM, Bruno Barbosa. **Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos**. São Paulo: PUC, 2022. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/29523/1/Bruno%20Barbosa%20Stamm.pdf>. Acesso em: 09 jan. 2023, p. 20-21.

⁹² O autor entende necessário estarem presentes as seguintes características para a individualização de um regime jurídico como tributário: “Como se vê, há uma peculiaridade fundamentalmente pertinente à hipótese de incidência (conteúdo economicamente avaliável da situação prevista na materialidade) e outra peculiaridade referida basicamente ao mandamento normativo (orientação à arrecadação de recursos). Diríamos, contudo, que a evolução cultural aditou mais um terceiro característico ao regime jurídico

correspondente à titularidade do polo passivo de uma relação jurídica sujeitada ao regime de direito tributário”.

Geraldo Ataliba⁹³, ao abordar o aspecto pessoal da hipótese de incidência, alerta para o fato de inexistir liberdade na eleição do sujeito passivo pelo legislador ordinário, tendo em vista haver um destinatário constitucional tributário. E assim explica seu posicionamento:

O sujeito passivo é, no direito constitucional brasileiro, aquele que a Constituição designou, não havendo discricção do legislador na sua designação. Só pode ser posto nessa posição o ‘destinatário constitucional tributário’ (para usarmos a excelente categorização de Hector Villegas). Nos impostos, é a pessoa que revela capacidade contributiva, ao participar do fato imponible, promovendo-o, realizando-o ou dele tirando proveito econômico (CF, art. 145, § 1º).

Nas taxas, o administrado cuja atividade requeira o ato de polícia, ou que provoque, requeira ou, de qualquer modo, utilize o serviço público (CF, art. 145, II). Nas contribuições, o sujeito que receba especial benefício ou cause especial detrimento ao estado (CF, arts. 145, III e 149). Todo desvio desse critério material implica inconstitucionalidade da lei tributária, no Brasil.

Gian Antonio Micheli⁹⁴ define o sujeito passivo como aquele compelido à prestação tributária, aquele a que se reporta a norma geral em abstrato, que “indica as categorias de sujeitos que devem realizar a prestação, e, portanto, o âmbito patrimonial referente a esses sujeitos, sobre o qual o impositor poderá, se for o caso, agir também mediante execução forçada”.

Renato Lopes Becho entende que o tema da sujeição passiva tem matriz constitucional e que o “legislador não tem liberdade de escolha do sujeito passivo da obrigação tributária”, pois “a Constituição já traz, implicitamente, o sujeito passivo dos impostos discriminados, com os dados para a sua identificação”⁹⁵.

Defende a existência de duas categorias de tributos na Constituição: a) tributos discriminados de maneira expressa, a exemplo dos impostos de competência da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, e b) tributos não-discriminados, a

tributário, na generalidade dos ordenamentos jurídicos. Trata-se da estrita legalidade-tipicidade”. JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986, p. 225 e 228.

⁹³ ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 80.

⁹⁴ MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978, p. 128.

⁹⁵ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 542.

saber, taxas, contribuições de melhoria e impostos de competência residual.

Tendo em vista essa classificação, esse doutrinador aponta haver também duas modalidades de sujeição passiva: a) sujeito passivo constitucional e b) sujeito passivo legal. O sujeito passivo constitucional corresponderia àquela pessoa definida no âmbito do Direito Civil, do Direito Comercial ou de outro ramo do Direito “como realizador ou cumpridor do verbo descrito no critério material da hipótese de incidência dos tributos discriminados na Constituição Federal”⁹⁶. Já o sujeito passivo legal seria aquela pessoa eleita pelo legislador ordinário, “por aproximação jurídica aos sujeitos passivos, apenas para as hipóteses de ausência de sujeito passivo constitucional, utilizando para tanto da interpretação sistemática das normas jurídicas”⁹⁷.

Essa categorização diz com o grau de liberdade conferido ao legislador para eleição do sujeito passivo. No caso de previsão constitucional (tributos discriminados), inexistente liberdade, enquanto, em sua ausência expressa (tributos não discriminados), o legislador possui um grau de liberdade mitigada, ou seja, mais ampla, mas desde que respeitados os limites constitucionais.⁹⁸

A divisão das materialidades tem como efeito reduzir as opções do legislador infraconstitucional, “na fixação dos sujeitos obrigados a recolher o tributo em nome próprio, entre aqueles que realizam as materialidades descritas na norma constitucional”⁹⁹.

Já Maria Rita Ferragut¹⁰⁰ entende que inexistente norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária, razão pela qual essa escolha recairia sobre o legislador infraconstitucional.

Entretanto, compreende-se que razão assiste aos doutrinadores que entendem haver uma matriz constitucional na disciplina da sujeição passiva tributária. Com efeito, a descrição da materialidade constitucional da hipótese de incidência tributária já traz os

⁹⁶ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 88.

⁹⁷ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 90.

⁹⁸ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 78.

⁹⁹ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 541.

¹⁰⁰ “Conforme já exposto, a Constituição não prescreve quem deva ser o sujeito passivo das relações jurídicas tributárias, deixando para o legislador infraconstitucional essa atribuição”. FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 10 e 17.

contornos daqueles que podem ser eleitos como sujeitos passivos, não havendo, assim, muita abertura para o legislador infraconstitucional nessa indicação.

Marçal Justen Filho¹⁰¹ distingue três categorias de sujeição passiva tributária, a saber: 1) contribuinte, 2) responsável, e 3) substituto.

O contribuinte, como consta na lei tributária, é aquele que tem “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” (artigo 121, parágrafo único, I, CTN). Ou seja, na lição de Regina Helena Costa¹⁰², é “aquele que protagoniza o fato descrito na hipótese de incidência tributária, o sujeito passivo natural da obrigação tributária, aquele que tirou o proveito econômico do fato jurídico”.

O responsável, por sua vez, é aquele que tem o dever de recolher o tributo mesmo sem revestir a condição de contribuinte (artigo 121, parágrafo único, II, CTN). É, assim, “um terceiro em relação ao fato jurídico tributário, eleito pela lei para responder pelo pagamento do tributo”¹⁰³.

Leandro Paulsen¹⁰⁴ conceitua a responsabilidade tributária como a determinação legal de que pessoa não contribuinte de determinado tributo, por “se encontrar em situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados atos úteis à Administração Tributária por impedirem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização”, realize indicadas condutas, “sob pena de responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte”.

Por fim, o substituto, também sem ser contribuinte, é a pessoa que “será chamada a recolher o tributo por força de lei, porém tendo alguma vinculação com a materialidade descrita na norma”¹⁰⁵.

¹⁰¹ “Mas a posição que todos os co-devedores ocupam pode ser reconduzível às categorias básicas de substituto, responsável ou contribuinte”. JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986, p. 300.

¹⁰² COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado**: em sua moldura constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022,, p. 269.

¹⁰³ COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado**: em sua moldura constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 270.

¹⁰⁴ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 62.

¹⁰⁵ BECHO, Renato Lopes. **Lições de direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 540.

Leandro Paulsen¹⁰⁶ assim define o instituto da substituição tributária:

[...] substituição tributária é o instituto de Direito Tributário que consiste na determinação, por lei, à pessoa não contribuinte de determinado tributo (substituto tributário) que, em face da situação de ascendência que ostenta relativamente ao contribuinte (substituído) – situação essa que é o pressuposto de fato da regra matriz de substituição –, verifique a ocorrência do fato gerador do tributo, calcule e efetue, com valores retidos ou exigidos do contribuinte e em nome do contribuinte, o pagamento do tributo devido em caráter definitivo ou de montante a título de mera antecipação por conta de tributo que ainda não tenha de ser calculado e ajustado pelo contribuinte (valores esses que, não fosse a norma de substituição, seriam pagos diretamente pelo contribuinte), sob pena de ficar o substituto obrigado a responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do montante que tenha deixado de recolher e que também tenha sido pago pelo contribuinte.

A substituição tributária está prevista no artigo 150, § 7º, da CF¹⁰⁷. Esse tipo de responsabilidade pode ocorrer de duas formas: (1) substituição para frente: quando há uma antecipação do pagamento relativamente a obrigação que surgiria para o contribuinte à frente, caso em que o legislador tem que presumir a base de cálculo provável e, se não realizado o fato gerador presumido, assegurar imediata e preferencial restituição (fato gerador presumido); e (2) substituição para trás: há uma postergação do pagamento do tributo, transferindo-se a obrigação de reter e recolher o montante devido, que seria do vendedor, a adquirente dos produtos ou serviços (fato gerador já ocorrido no passado).

Como se vê, o Código Tributário Nacional distingue como categorias de sujeitos passivos os contribuintes (naturais), ou seja, aqueles que realizam a materialidade descrita na norma tributária, e alguns sujeitos que, por força de lei, e desde que tenham algum vínculo com o fato imponible, foram eleitos para recolher o tributo. Esses terceiros podem ser os responsáveis ou substitutos.

Após traçar breves linhas sobre os sujeitos passivos que podem integrar a relação jurídica tributária, passa-se a analisar o instituto da responsabilidade tributária de

¹⁰⁶ PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 45.

¹⁰⁷ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 02 jun. 2023. art. 150. [...] § 7º. “A lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento de imposto ou contribuição, cujo fato gerador deva ocorrer posteriormente, assegurada a imediata e preferencial restituição da quantia paga, caso não se realize o fato gerador presumido. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 3, de 1993)”.

terceiros.

2.4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

A responsabilidade tributária, conforme o próprio nome sugere, cuida de atribuir a um terceiro, que não o contribuinte original, o encargo de pagar o tributo.

Renato Lopes Becho¹⁰⁸ trata a responsabilidade tributária como espécie de sujeição passiva tributária, e entende que sua disciplina não consta do sistema constitucional tributário, mas possui abrigo em outras normas constitucionais, a exemplo do princípio do devido processo legal.

No CTN, o Capítulo V, sob a rubrica Responsabilidade Tributária, é inaugurado com o artigo 128¹⁰⁹, na Seção I, intitulada Disposição Geral. Mencionado dispositivo autoriza que a lei comine à terceira pessoa, diversa da pessoa do contribuinte, a responsabilidade pelo pagamento do tributo, ainda que não tenha realizado a materialidade descrita na norma tributária, mas desde que esteja vinculado ao fato descrito na hipótese de incidência.

A doutrina diverge quanto à natureza jurídica da responsabilidade tributária: se é substituição, dever de colaboração, garantia, representação ou sanção.

Geraldo Ataliba e Aires F Barreto¹¹⁰ lecionam que a responsabilidade tributária estará presente quando, ocorrido o fato impositivo, não figura no polo passivo da

¹⁰⁸ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 45. “Isso nos faz pensar que a Constituição Federal traz o *Schuld* dos tributos que especifica, para os contribuintes constitucionais e para os sujeitos passivos legais, por autorização implícita, mas não traz o *Haftung*, pelo menos não no sistema constitucional tributário. Com essa afirmativa, queremos dizer que o sistema constitucional tributário regula a criação, o surgimento, do crédito/débito tributário (crédito para o Estado, débito para o contribuinte). Já a responsabilidade, tanto do devedor tributário como do responsável tributário, também está protegida pela Constituição, mas em outras normas (v.g. a que determina o cumprimento do *due process of law*, para alguém ver-se despojado de seus bens).”

¹⁰⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 02 jun. 2023.

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

¹¹⁰ ATALIBA, Geraldo; BARRETO, Aires F. Substituição e responsabilidade tributária. **Revista de direito tributário**, v. 13, n. 49, p. 73-96, jul./set. 1989, p. 83.

obrigação consequente “o promovente ou realizador do fato que suscitou a incidência a que alude o art. 121, parágrafo único, I, do CTN (o contribuinte *strictu sensu* ou o sujeito passivo ‘natural’ ou ‘direto’ (...))”, mas um terceiro expressamente indicado na lei. E, assim, concluem que há a “obrigação de pagar ‘tributo alheio’, tributo pertinente a outrem, logicamente atribuível ao sujeito passivo ‘natural’, o contribuinte”, tratando como sinônimas as expressões responsabilidade e substituição.

Leandro Paulsen¹¹¹ conceitua a responsabilidade tributária como a determinação legal de que terceiro não contribuinte pague o tributo dada a sua condição de utilidade para a Administração Pública a fim de evitar o inadimplemento ou facilitar a fiscalização. Desse modo, liga o seu conceito de responsabilidade ao que denomina “dever fundamental de colaboração com a Administração”, consistente no dever geral de “facilitar a arrecadação e atuar no sentido de minimizar o descumprimento das prestações tributárias próprias e alheias”¹¹².

Alfredo Augusto Becker¹¹³, ao tratar sobre responsabilidade tributária, adota como premissa que o “responsável é sempre devedor de débito próprio”, pois o “dever que figura como conteúdo da relação jurídica que vincula o Estado (sujeito ativo) ao responsável legal tributário (sujeito passivo) é dever jurídico do próprio responsável legal tributário e não de outra pessoa”. E entende que, nos casos de responsabilidade tributária, incidem duas regras: a de natureza propriamente tributária, e uma de natureza não tributária, decorrente da inadimplência da prestação na primeira relação jurídica. Essa segunda corresponderia à responsabilidade tributária, de natureza fiduciária, nos seguintes termos:

Essa segunda relação jurídica não é de natureza tributária, mas sim de natureza fiduciária. O responsável legal tributário não é um contribuinte *de jure*. Ele é sujeito passivo de uma relação jurídica de natureza fiduciária. O dever jurídico que o responsável legal tem perante o Estado é dever jurídico dele próprio, todavia é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária.

Se a lei outorga ao responsável legal tributário, contra o contribuinte *de jure*, um direito de reembolso ou retenção na fonte, daquilo que ele, responsável

¹¹¹ “[...] responsabilidade tributária é o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (responsável tributário) que, por se encontrar em situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados atos úteis à Administração Tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o façam, sob pena de responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte.” PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 62.

¹¹² PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 168.

¹¹³ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 557-558.

legal tributário, pagou ao Estado, isso não significa que pela outorga deste direito de reembolso ou retenção na fonte, o responsável legal tributário se transfiguraria em substituto legal tributário. Não ocorre tal metamorfose, porque o direito de reembolso ou de retenção na fonte não é essencial à configuração do substituto legal tributário.¹¹⁴

O doutrinador uruguaio Ramón Valdés Costa¹¹⁵, nessa mesma linha, após diferenciar o conceito de contribuinte e responsável pelo fato deste último responder por dívida alheia, aponta as seguintes características dos “*terceros responsables*”: i) a responsabilidade tem como única fonte a lei; ii) o terceiro deve ter com o contribuinte uma ligação que lhe permita efetivar o seu direito ao ressarcimento, iii) tem a qualidade de sujeito passivo, e não de agente ou representante do fisco; e iv) sua relação com o fisco é regida pelo direito tributário, enquanto, com o contribuinte original, pelo direito privado.

Para Sacha Calmon Navarro Coêlho¹¹⁶, a responsabilidade tributária prevista no artigo 134 do CTN é subsidiária e tem natureza de representação, pois somente na impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelos representados (contribuintes naturais) é

¹¹⁴ BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002, p. 560-561.

¹¹⁵ Diz o autor: “*A la característica esencial vista en supra, IX/8.B. del derecho a repercutir contra el contribuyente las cantidades pagadas al fisco, en virtud de ser unicamente responsable de la deuda de este, se agregan las siguientes, previstas en el modelo y en los Códigos que lo tomaron como fuente: a) Su responsabilidad tiene como única fuente la ley. Este requisito no es más que la aplicación del principio fundamental de legalidad, insito en el concepto de Estado de derecho con división de funciones, incluido generalmente en las Constituciones con la fórmula de que nadie está obligado a hacer lo que la ley no manda; b) Debe tener con el contribuyente una vinculación que le permita hacer efectivo su derecho al resarcimiento, ya sea por el derecho de percepción, de repetición o por cualquier otro medio de derecho privado; c) Tiene la calidad de sujeto pasivo y no de agente o representante del fisco. Por lo tanto, su función es honoraria a pesar de desempeñarla en exclusivo beneficio de aquel. Por el contrario, puede ser objeto de sanciones por el incumplimiento de las obligaciones y deberes formales que la ley impone, similares a las de los contribuyentes, en ocasiones agravadas, y d) Sus relaciones con el fisco se rigen por el derecho tributario y con el contribuyente por el derecho privado.*” Tradução livre: “A característica essencial acima referida, IX/8.B. do direito de repercutir sobre o contribuinte as quantias pagas ao fisco, em virtude de ser o único responsável pela dívida do contribuinte, acrescem as seguintes, previstos no modelo e nos Códigos que o tomaram como fonte: a) A sua responsabilidade tem como única fonte a lei. Este requisito não é mais do que a aplicação do princípio fundamental da legalidade, inserido no conceito de Estado de Direito com divisão de funções, geralmente incluído nas Constituições com a fórmula de que ninguém é obrigado a fazer o que a lei não manda; b) Deve ter uma relação com o contribuinte que lhe permita fazer valer o seu direito à indenização, seja pelo direito de cobrança, de repetição ou por qualquer outro meio de direito privado; c) Tem a qualidade de sujeito passivo e não de agente ou representante da Fazenda Pública. Por isso, sua função é honorífica, ainda que a exerça em benefício exclusivo da Fazenda Pública. Por outro lado, pode estar sujeito a sanções por descumprimento das obrigações e deveres formais impostos por lei, semelhantes às dos contribuintes, por vezes agravadas; e d) As suas relações com a administração fiscal são reguladas pelo direito tributário e com o contribuinte pelo direito privado.” COSTA, Ramón Valdés. **Curso de derecho tributario**. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 1996, p. 334-335.

¹¹⁶ COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 636.

que os representantes se tornam responsáveis pelos débitos daqueles:

Os terceiros do art. 134 representam incapazes (filhos, tutelados, curatelados), ou são mandatários (administradores de bens de terceiros, inventariantes, síndicos, comissários), ou são órgãos de representação, ou delegatários de funções públicas (sócios de sociedades de pessoas, tabeliães, escrivães, serventuários). Consequentemente, devem estar à frente dos negócios e deveres dos seus, deles, dependentes e representados. Por outro lado, podem ser infiéis, negligentes, imperitos e insinceros em desproveito dos que deles dependem. Deveriam ser mais responsabilizados. A redação do CTN é leniente. Deveriam, de verdade, responder por seus atos, salvo justificação fundamentada de inadimplemento das pessoas que representam. Estamos a falar de *lege ferenda* obviamente. Com isto, se reforçariam sobremaneira os *múnus* desses terceiros, que ficariam mais atentos e temerosos das consequências dos seus atos de gestão.¹¹⁷

Essa era a orientação inicial de Renato Lopes Becho¹¹⁸, para quem o responsável tributário não é uma figura tipicamente tributária, mas processual, pois atua como “garantidor fiduciário do crédito tributário, não participando da relação jurídico-tributária proveniente da subsunção, que ocorre após o fato imponible realizado”, sendo as hipóteses previstas no artigo 134 do CTN tecnicamente representação, e não propriamente responsabilidade¹¹⁹.

Marçal Justen Filho entende que “a relação jurídica que une o responsável ao Estado é tributária e estritamente ligada à relação tributária que se configura entre o mesmo Estado e o contribuinte ou o substituto”¹²⁰ e que, ainda que de cunho sancionatório, continua sendo de natureza tributária. Assim, conclui que a hipótese de incidência da norma da responsabilidade tributária “descreve uma situação de poder, pela qual a conduta de sujeitos passivos tributários, atinentes ao adimplemento de um dever tributário, sujeitam-se ao poder de um outro terceiro (destinatário da

¹¹⁷ COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 636.

¹¹⁸ BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 152.

¹¹⁹ “31. Nas hipóteses previstas no art. 134 do Código Tributário Nacional tem-se tecnicamente representação, e não responsabilidade. Isso porque o *caput* do artigo só admite o chamamento das pessoas catalogadas em seus diversos incisos quando não for possível juridicamente a cobrança (execução forçada) do tributo dos sujeitos passivos constitucionais ou dos sujeitos passivos legais. A impossibilidade prevista no *caput* do referido artigo não é econômica, porque o artigo 128 exige a responsabilização apenas de quem tenha relação com a materialidade do tributo.” BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000, p. 193.

¹²⁰ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986, p. 291.

responsabilidade)”¹²¹.

Paulo de Barros Carvalho¹²² confere à responsabilidade tributária a natureza de sanção, mas de cunho administrativo, ou seja, essas relações jurídicas de que participam terceiros têm “cunho obrigacional, mas de índole sancionatória, associadas que estão ao descumprimento de deveres (infrações)”. E explica sua posição analisando os artigos 130 e 131 do CTN¹²³:

Meu entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributário apresentam a feição de sanções administrativas. Empreendamos breve revista em alguns artigos do Código Tributário Nacional, que aludem à responsabilidade dos sucessores ou de terceiros. O art. 130, por exemplo, comete o dever tributário aos adquirentes de bens imóveis, no caso de imposto que grave a propriedade, o domínio útil ou a posse, e bem assim quanto a taxas e contribuições de melhoria. Ora, de ver está que o adquirente não participou e, muitas vezes, nem soube da ocorrência do fato jurídico tributário. É elemento estranho. O único motivo que justifica sua desconfortável situação de responsável é não ter curado de exigir, ao tempo da aquisição, a prova do regular pagamento dos tributos devidos pelo alienante até a data do negócio. Por descumprir esse dever, embutido na proclamação de sua responsabilidade, é que se vê posto na contingência de pagar certa quantia. No art. 131, temos a responsabilidade pessoal: I – do adquirente ou remetente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos, II – do sucessor a qualquer título e cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação; III – do espólio, pelos tributos devidos pelo *de cujus* até a data de abertura da sucessão. Nos três incisos, repete-se idêntica problemática, pressupondo a lei um dever de cooperação para que as prestações tributárias venham a ser satisfeitas. Em caso contrário, atua a sanção que, por decisão política do legislador, é estipulada no valor da dívida tributária e seu pagamento tem a virtude de extinguir aquela primeira relação.

Nessa mesma linha de entendimento, Regina Helena Costa¹²⁴ defende que o responsável “não é sujeito passivo de relação obrigacional tributária (obrigação principal), mas sim de relação jurídica de cunho sancionatório”, pois o terceiro é trazido ao polo passivo em razão de descumprimento de um dever próprio, “legalmente estabelecido, como no caso do adquirente de bem imóvel que não cuidou de averiguar se todos os tributos a ele relativo até a data do negócio estavam quitados (art. 130, CTN)”.

¹²¹ JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986, p. 295.

¹²² CARVALHO, Paulo de Barros. Sujeição passiva e responsáveis tributários. **Repertório IOB de jurisprudência**: tributário, constitucional e administrativo, n. 11, p. 265-255, 1. quin. jun. 1996, p. 255.

¹²³ CARVALHO, Paulo de Barros. Sujeição passiva e responsáveis tributários. **Repertório IOB de jurisprudência**: tributário, constitucional e administrativo, n. 11, p. 265-255, 1. quin. jun. 1996, p. 257.

¹²⁴ COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional** comentado: em sua moldura constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 253.

Renato Lopes Becho¹²⁵, em assentada posterior, reviu seu posicionamento inicial (natureza de representação) para compreender que a responsabilidade tributária tem duplo pressuposto: impossibilidade econômica e sanção jurídica. Assim, o terceiro terá que responder com seu próprio patrimônio pela dívida tributária quando: “(a) o contribuinte não tiver bens para satisfazer o crédito fiscal e (b) ele, o responsável, participou para que isso acontecesse, intervindo ou se omitindo em seus deveres”¹²⁶.

É acertada a doutrina que enxerga a responsabilidade tributária como espécie de sujeição passiva, vinculada à impossibilidade econômica do contribuinte originário e à intervenção ou omissão do responsável, como uma espécie de sanção¹²⁷. Isso porque a responsabilidade tributária estabelece o dever de um terceiro efetuar o pagamento de uma quantia a título de tributo ou a ele equivalente, “nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”, na hipótese em que não for possível exigí-la do contribuinte original.

No presente estudo, serão abordadas a responsabilidade solidária e a responsabilidade de terceiros.

¹²⁵ “[...] já consideramos a responsabilidade tributária de terceiros como representação era a melhor interpretação para o texto legal. Diversos fatos jurídicos e acontecimentos reais pareciam corroborar esse entendimento. Ele permitia a cobrança de quem deva ser cobrado, ou seja, dos contribuintes (constitucionais e legais), por meio de seus representantes postos na lei. Isso acontece quando os contribuintes não possam responder por seus atos (hipóteses dos incs. I a VI do art. 134), ou não mais existam (inc. VII). Em não ocorrendo esses pressupostos, ou seja, se inexistir comprovação de que os sujeitos passivos não possam responder diretamente por seus atos, ou se a empresa executada deixou de existir, não há que se direcionar a execução fiscal aos representantes. [...] O efeito de o modelo da representação não ser aplicável a todas as hipóteses constantes da legislação, em termos de ciência do direito, nos parece ser a negativa do pressuposto. Em outras palavras, estamos verificando a responsabilidade de terceiros, no art. 134, como representação. Como não há representação em todos os incisos do indigitado artigo, a linha argumentativa se apresenta falha. O dispositivo legal, provavelmente, se presta para outros fins que não a mera representação de uma pessoa por outra. [...] Mas, além da representação, há um outro ponto levantado por Sacha Calmon Navarro Coêlho: as pessoas listadas como responsáveis “[...] podem ser infiéis, negligentes, imperitos e insinceros”. São dados importantes, que nos parecem razoáveis. Contudo, infirmam a natureza representativa da responsabilidade de terceiros. Antes a apresentam como sanções. É esse segundo elemento, o aspecto sancionatório, que não permite ao representante simplesmente buscar no patrimônio do representado ou contribuinte a satisfação do crédito tributário. A barreira do terceiro parece estar prevista pelo legislador na palavra impossibilidade, constante do art. 134 do CTN. Na ponderação entre a representação e a sanção, talvez a última prevaleça.” BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 77-78.

¹²⁶ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 85.

¹²⁷ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 86.

Isso porque os artigos 134 e 135 do CTN, em alguns casos, tem sido invocados como embasamento legal à responsabilidade tributária dos grupos econômicos, mas sempre vinculados aos artigos 124, I, e 128 do CTN.

Ocorre que, como demonstrado a seguir, tais dispositivos legais veiculam outras espécies de responsabilidade, e, por essa razão, não tem o condão de regular a específica responsabilidade tributária de grupos econômicos.

2.4.1 Responsabilidade Subsidiária do artigo 134 do CTN

O artigo 134 do CTN¹²⁸ traz em seu bojo hipóteses de responsabilidade de terceiros no caso de impossibilidade de pagamento do tributo pelo contribuinte original, normalmente que tenham vínculo com as pessoas pelas quais respondem: assim os pais, pelos débitos tributários dos filhos, os tutores e curadores, pelos débitos dos tutelados e curatelados, e os administradores dos bens de terceiros, pelos tributos incidentes sobre esses bens.

De outro lado, elege alguns terceiros para responder pelos tributos pela facilidade na fiscalização, como os tabeliães e demais serventuários de ofício, pelos tributos que incidem sobre os atos realizados por eles.

Mencionado dispositivo legal, a despeito de indicar a responsabilidade solidária, pretendeu, em verdade, se referir à responsabilidade subsidiária, por supor a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte¹²⁹.

¹²⁸ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 02 jun. 2023.

Art. 134, CTN. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

¹²⁹ “Além disso, após refletir sobre o assunto, parece-nos razoável sustentar o caráter subsidiário da responsabilidade de terceiros. Talvez o legislador, por equívoco, tenha instituído uma solidariedade apenas no intuito de manter o contribuinte no polo passivo da ação de cobrança do crédito tributário. Mas a

Essa impropriedade terminológica já foi inclusive reconhecida pelo STJ, no julgamento dos EREsp 446.955/SC¹³⁰, oportunidade em que se assentou a flagrante ausência de tecnicidade legislativa em se indicar hipótese de responsabilidade solidária "nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte", pois "o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão", cuidando esse dispositivo de responsabilidade subsidiária.

Para a aplicação do artigo 134 do CTN, Renato Lopes Becho¹³¹ destaca a existência de um duplo requisito: "a impossibilidade econômica de o contribuinte solver o débito e a atuação culposa do responsável para que isso ocorresse".

Rafael de Souza Medeiros entende que esse artigo de lei exige "concomitantemente dois requisitos para a sua aplicação: a impossibilidade pelo contribuinte de adimplir o tributo devido e a participação – omissiva ou comissiva – do terceiro no fato jurídico tributário".

Regina Helena Costa¹³² ressalta que o "dispositivo considera a culpa dos terceiros apontados para atribuir-lhes responsabilidade tributária, em razão do descumprimento de deveres de fiscalização e de boa administração".

Mizabel Derzi¹³³ entende que essa responsabilidade depende da ocorrência de um fato ilícito, posto em norma secundária, a saber: "ter havido, em ação ou omissão, descumprimento do dever, legalmente previsto ou contratualmente nascido, de providenciar o recolhimento do tributo devido pelo contribuinte ou de fiscalizar seu

subsidiariedade (e não a solidariedade) é identificada racionalmente, pois o primeiro pressuposto para o redirecionamento da cobrança do contribuinte para o responsável é a impossibilidade de a dívida ser cobrada do primeiro." BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 88.

¹³⁰ Eis o excerto da ementa que tratou desse tema: "10. Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária "nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte", uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária." BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **ERESP 446.955/SC**. Relator Ministro Luiz Fux. 9 abr. 2008. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023.

¹³¹ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 88.

¹³² COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado**: em sua moldura constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 296.

¹³³ DERZI, Misabel. Nota de atualização à obra de Alliomar Baleeiro. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999, p. 754.

pagamento”.

Entre as hipóteses elencadas no artigo 134 do CTN, passa-se a analisar a responsabilidade de “sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas” (inciso VII).

Esse dispositivo indica a responsabilidade do sócio, vinculado a empresa do tipo sociedade de pessoas, em procedimento de liquidação em andamento, no qual certa conduta acarretou a impossibilidade de pagamento do débito tributário. Dessa forma, não pode ser utilizado como base para a atribuição de responsabilidade tributária de grupo econômico, pois não se aplica às empresas em atividade, e requer um tipo societário específico – sociedade de pessoas – no qual não estão abrangidas as sociedades limitadas e as sociedades anônimas, formas societárias adotadas pelos grupos de empresas.

A responsabilidade prevista no artigo 134 do CTN tem natureza subsidiária (e não solidária), e, por isso, pressupõe a impossibilidade de cumprimento da obrigação tributária pelo contribuinte original, e o descumprimento de um dever pelo responsável, que passa a responder diretamente pelo tributo. Além disso, os terceiros escolhidos são pessoas físicas que têm vínculo com o contribuinte original, ou facilitam a atividade fiscalizadora da Fazenda credora.

Assim, esse dispositivo legal não autoriza a atribuição da responsabilidade tributária a grupo econômico. Primeiro porque se trata de hipótese não contemplada no rol previsto no artigo 134 do CTN. Segundo, a responsabilidade prevista no artigo 134 do CTN foi originalmente atribuída apenas a pessoas físicas. E, por fim, em atenção ao princípio da legalidade, o CTN prevê expressamente a impossibilidade de se criar tributo por meio de analogia (artigo 108, § 1º¹³⁴).

2.4.2 Responsabilidade do artigo 135 do CTN

¹³⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 02 jun. 2023. Art. 135, § 1º. O emprego da analogia não poderá resultar na exigência de tributo não previsto em lei.

O artigo 135 do CTN¹³⁵ também cuida da responsabilidade de terceiros, pressupondo que os indicados como responsáveis tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Ensina Regina Helena Costa¹³⁶ que essa é uma norma de exceção, “pois a regra é a responsabilidade da pessoa jurídica, e não das pessoas físicas dela gestoras”. Além disso, a responsabilidade é pessoal, exclusiva de terceiros “que agem dolosamente, e que, por isso, substituem o contribuinte na obrigação”, nos casos em que tiverem praticado os atos infracionais indicados no dispositivo legal.

Renato Lopes Becho¹³⁷ também considera que, pelo literal teor do artigo 135 do CTN, a responsabilidade é pessoal do agente, o que “afasta a responsabilidade inerente ao sujeito passivo quando do nascimento da obrigação tributária”. Entende que a responsabilidade pelos créditos tributários se vincula ao resultado pelos atos praticados pelo terceiro. E enxerga duas regras matrizes tributárias: 1) a primeira, lícita, consistente na geração de faturamento para a pessoa jurídica; e 2) a segunda, ilícita, pois o faturamento decorreu da prática de atos com infração de lei, contrato social e estatuto, tendo por efeito fiscal “a imputação da responsabilidade ao terceiro e não mais ao contribuinte”¹³⁸.

¹³⁵ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 02 jun. 2023.

Art. 135, CTN. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: I - as pessoas referidas no artigo anterior; II - os mandatários, prepostos e empregados; III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 02 jun. 2023.

¹³⁶ COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado**: em sua moldura constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 297.

¹³⁷ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 89.

¹³⁸ **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 91. Esse entendimento foi sintetizado nos seguintes termos pelo autor: “Conforme exposto, entendemos que a melhor compreensão para o art. 135 é considerá-lo correlato ao art. 158 da Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas). Significa dizer que, quando os responsáveis tributários realizaram atos ilícitos contra o interesse do contribuinte e que signifiquem descumprimento da legislação que liga um e outro (contribuinte e responsável), esses responderão pessoalmente pelos créditos tributários decorrentes de seus atos. Nos termos como positivado pelo legislador, como o responsável terá agido contra os interesses do contribuinte, este será excluído da ação de cobrança (responsabilidade pessoal do terceiro)”. BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 102.

A despeito de o artigo 135 do CTN falar em responsabilidade pessoal, Luiz Alberto Gurgel de Faria¹³⁹ salienta a impossibilidade de se excluir os contribuintes da solidariedade, pois “são eles que detêm relação pessoal e direta com a situação que constitui o fato gerador, ou seja, são eles que realizam o fato previsto na lei como tributável, ainda que por seus representantes.”

O STJ, seguindo essa linha de entendimento, considera que, na hipótese do artigo 135 do CTN, não ocorre a exclusão da responsabilidade da pessoa jurídica. A Segunda Turma daquela Corte de Justiça já assinalou que nos casos de dissolução irregular da sociedade empresária “o redirecionamento da Execução Fiscal para o sócio-gerente não constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica”¹⁴⁰, pois “a responsabilidade do sócio-gerente, por atos de infração à lei, é solidária”; e não haveria sentido entender que “a prática, pelo sócio-gerente, de ato ilícito (dissolução irregular) constitui causa de exclusão da responsabilidade tributária da pessoa jurídica”, considerando que esse ato “não afasta a inadimplência nem anula ou invalida o surgimento da obrigação tributária e a constituição do respectivo crédito”. A Primeira Turma, nessa mesma direção, assentou: “O redirecionamento da execução fiscal não implica a automática exclusão do executado originário da lide”¹⁴¹.

O artigo 135 do CTN é objeto de diversas discussões judiciais, algumas das quais passa-se a abordar.

O Tribunal da Cidadania compreende que o ato isolado de não pagar o tributo não enseja infração para fins de responsabilidade por esse dispositivo legal. Nessa linha, após julgar o REsp 1.101.728/SP¹⁴² sob o rito dos repetitivos (Tema 97/STJ), editou o enunciado sumular 430/STJ¹⁴³, segundo o qual: “O inadimplemento da obrigação

¹³⁹ FARIA, Luiz Alberto Gurgel. **Código Tributário Nacional Comentado**: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS. Coord. Vladimir Passos de Freitas. 8. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020, p. 702.

¹⁴⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **REsp 1.455.490/PR**. Relator Ministro Herman Benjamin. 26 ago. 2014. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023.

¹⁴¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **AgRg no REsp 1.483.344/MG**. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. 25 nov. 2014. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 01 fev. 2023.

¹⁴² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **REsp 1.101.728/SP**. Relator Ministro Teori Zavascki. 23 mar. 2009. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 01 fev. 2023.

¹⁴³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **Súmula 430/STJ**. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf Acesso em: 01 fev. 2023.

tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

Em outra oportunidade, aquela Corte de Justiça, analisando, pelo viés repetitivo, a quem competiria o ônus da prova da prática dos atos previstos no nesse dispositivo legal para fins de responsabilidade tributária, assentou que a presença do nome do sócio na CDA faz com que seja dele [administrador] a incumbência de demonstrar que não praticou as condutas previstas no artigo 135 do CTN (excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos) – Tema 103/STJ¹⁴⁴.

Nessa mesma assentada, definiu que a “exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória” (Tema 104/STJ¹⁴⁵), questão que igualmente restou chancelada pela Súmula 393/STJ¹⁴⁶.

Posteriormente, compreendeu pela impossibilidade de se alegar em exceção de pré-executividade a ilegitimidade de sócio, matéria que demandaria dilação probatória incompatível com a via eleita (Tema 108/STJ¹⁴⁷).

Ainda sobre o título executivo fiscal, o STJ determinou que a CDA pode ser substituída até a sentença apenas por vícios formais, não se admitindo a alteração do sujeito passivo (Tema 166/STJ¹⁴⁸). Esse o teor da Súmula 392/STJ¹⁴⁹: “A Fazenda

¹⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **REsp 1.104.900/ES**. Relatora Ministra Denise Arruda. 25 mar. 2009. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023. Tese firmada: “Se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos 'com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos'”.

¹⁴⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **REsp 1.104.900/ES**. Relatora Ministra Denise Arruda. 25 mar. 2009. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023.

¹⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **Súmula 393/STJ**. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula393.pdf Acesso em: 01 fev. 2023.

¹⁴⁷ “Não cabe exceção de pré-executividade em execução fiscal promovida contra sócio que figura como responsável na Certidão de Dívida Ativa - CDA, pois não é possível dilação probatória nesta ação”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **REsp 1.110.925/SP**. Relator Ministro Teori Zavascki. 22 abr. 2009. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023.

¹⁴⁸ “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **REsp 1.045.472/BA**. Relator Ministro Luiz Fux. 25 nov. 2009. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023.

¹⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **Súmula 392/STJ**. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2013_36_capSumula392.pdf Acesso em: 01 fev. 2023.

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

Esse tema voltou a ser debatido nessa Corte Superior de Justiça na hipótese de falência da empresa. Os contribuintes defenderam que a CDA na qual conste inscrita a empresa, e não a massa falida, possui vício referente ao sujeito passivo e, por isso, deveria ser declarada nula e extinta a execução. Mas a Corte de Justiça entendeu de modo diverso: o ajuizamento, nessa situação, constitui irregularidade sanável, pois a “mera decretação da quebra não implica extinção da personalidade jurídica do estabelecimento empresarial” e “a massa falida tem exclusivamente personalidade judiciária, sucedendo a empresa em todos os seus direitos e obrigações” (Tema 702/STJ¹⁵⁰). Compreendeu, ainda, que admitir-se a regularização da pessoa jurídica cuja falência foi decretada antes do ajuizamento da execução fiscal não ofende a Súmula 392/STJ, mas tão somente esclarece o equívoco ora debatido “na extensão do que se pode compreender por 'erro material ou formal', e não como 'modificação do sujeito passivo da execução’” (Tema 703/STJ¹⁵¹).

O STJ compreende ainda que a dissolução irregular da empresa é um ato que pode ensejar a responsabilidade tributária de terceiros, comprovado pela certidão do oficial de justiça que se dirige ao endereço da empresa e lá encontra portas fechadas. Esse é o teor de seu enunciado de Súmula 435/STJ¹⁵²: “Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”.

¹⁵⁰ “A mera decretação da quebra não implica extinção da personalidade jurídica do estabelecimento empresarial. Ademais, a massa falida tem exclusivamente personalidade judiciária, sucedendo a empresa em todos os seus direitos e obrigações. Em consequência, o ajuizamento contra a pessoa jurídica, nessas condições, constitui mera irregularidade, sanável nos termos do art. 284 do CPC e do art. 2º, § 8º, da Lei 6.830/1980”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **REsp 1.372.243/SE**. Relator para Acórdão Ministro Og Fernandes. 11 dez. 2013. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023.

¹⁵¹ “O entendimento de que o ajuizamento contra a pessoa jurídica cuja falência foi decretada antes do ajuizamento da referida execução fiscal “constitui mera irregularidade, sanável nos termos do art. 284 do CPC e do art. 2º, § 8º, da Lei 6.830/1980 não viola a orientação fixada pela Súmula 392 do Superior Tribunal de Justiça, mas tão somente insere o equívoco ora debatido na extensão do que se pode compreender por 'erro material ou formal', e não como 'modificação do sujeito passivo da execução', expressões essas empregadas pelo referido precedente sumular”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **REsp 1.372.243/SE**. Relator Acórdão Ministro Og Fernandes. 11 dez. 2013. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023.

¹⁵² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **Súmula 435/STJ**. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacao-institucional/index.php/sumstj/article/view/5185/5310> Acesso em: 01 fev. 2023.

E, posteriormente, confirmou essa orientação para abranger dívidas tributárias e não tributárias (Tema 630/STJ¹⁵³).

Justificou-se a possibilidade de redirecionamento da execução fiscal ao terceiro, nesse caso, porque seria obrigação dos gestores das empresas manter “atualizados os respectivos cadastros, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à dissolução da sociedade”, e tal regularidade é exigida para que se demonstre que a sociedade dissolveu-se de forma regular, em obediência aos ritos e formalidades legais, pois sua desobediência caracteriza infração à lei contida no artigo 135 do CTN.

Sobre o redirecionamento da responsabilidade tributária ao terceiro, a Primeira Seção do STJ também definiu para qual tipo de sócio ele poderia ocorrer e em qual situação. Primeiro, entendeu que não poderia ser responsabilizado o sócio gerente que não mais fazia parte da sociedade no momento da dissolução irregular (Tema 962/STJ¹⁵⁴), e que o redirecionamento somente seria possível em relação ao sócio ou terceiro não sócio com poderes de administração da sociedade na data em que configurada a sua dissolução irregular ou a presunção de sua ocorrência, não tendo relevância a data de ocorrência do fato gerador do tributo para fins de responsabilização desse terceiro (Tema 981/STJ¹⁵⁵).

A responsabilidade prevista no artigo 135 do CTN estende o pagamento da obrigação ao responsável que pratica um ato ilícito, violando a lei ou desrespeitando o contrato ou estatuto da sociedade a que está vinculado. Assim, pode ser atribuída a

¹⁵³ **Tema 630/STJ**: “Em execução fiscal de dívida ativa tributária ou não-tributária, dissolvida irregularmente a empresa, está legitimado o redirecionamento ao sócio-gerente”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **REsp 1.371.128/RS**. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. 10 set. 2014. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023.

¹⁵⁴ “O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, não pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio que, embora exercesse poderes de gerência ao tempo do fato gerador, sem incorrer em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dela regularmente se retirou e não deu causa à sua posterior dissolução irregular, conforme art. 135, III, do CTN”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **REsp 1.377.019/SP; REsp 1.776.138/RJ e REsp 1.787.156/RS**. Relatora Ministra Assusete Magalhães. 24 nov. 2021. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023.

¹⁵⁵ “O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio, com poderes de administração na data em que configurada ou presumida a dissolução irregular, ainda que não tenha exercido poderes de gerência quando ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido, conforme art. 135, III, do CTN”. BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **REsp 1.645.333/SP; REsp 1.643.944/SP e REsp 1.645.281/SP**. Relatora Ministra Assusete Magalhães. 18 ago. 2022. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023.

responsabilidade tributária aos terceiros previstos no artigo anterior e também a mandatários, diretores e sujeitos assemelhados.

A situação aqui prevista é de responsabilidade de pessoa física, não jurídica. E parece que, ainda que a lei se reporte à responsabilidade pessoal, não é possível afastar a responsabilidade do contribuinte original, que é quem efetivamente realizou o comando contido no fato gerador.

Aqui também se verifica que esse dispositivo legal não é apto a respaldar a responsabilidade tributária de grupo econômico, pelos mesmos motivos indicados em relação ao artigo 134 do CTN: i) essa hipótese não está prevista no artigo 135 do CTN; ii) trata-se de responsabilidade atribuída apenas a pessoas físicas; e iii) não é possível a instituição de tributo por analogia, em atenção ao princípio da legalidade e ao artigo 108, § 1º, do CTN.

Com relação à jurisprudência do STJ que já se formou sobre o tema, nas hipóteses em que o terceiro (pessoa física) é chamado a responder pelo pagamento da obrigação tributária, deve ser respeitada a ampla defesa e apurado o efetivo cometimento do ato ilícito ensejador da responsabilidade. E deve haver cautela na determinação de quais atos são aptos a caracterizar essa responsabilidade, de modo a não ferir o basilar princípio da legalidade.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS

3.1 CONCEITO DE GRUPO ECONÔMICO

Os grupos econômicos são uma realidade consolidada no ambiente empresarial brasileiro e mundial. Buscam potencializar os resultados econômicos, por meio da desconcentração das atividades empresariais, que deixam de ser realizadas por uma única empresa, passando a ser executadas por pessoas jurídicas distintas.

Com efeito, consoante lição de José Eduardo Soares de Melo¹⁵⁶, empresas que pertençam aos mesmos titulares, sejam pessoas físicas ou jurídicas, podem realizar atividades diversificadas, com a finalidade de otimizar seus “objetivos societários (fornecimento de bens, obtenção de lucros), sob orientação central, mediante a utilização (ordenada e sincronizada) de móveis, máquinas, e atividades administrativas”.

Esse fenômeno tem reflexos no direito tributário quando uma dessas sociedades se torna inadimplente com suas obrigações tributárias, ensejando que o fisco passe a exigi-las das demais empresas que compõem esse grupo empresarial, pela atribuição de responsabilidade tributária.

Mas, o que caracteriza efetivamente a existência de um grupo econômico? A mera configuração de grupo econômico pode ensejar a responsabilidade tributária?

Marcelo Signorini Prado de Almeida¹⁵⁷ traz alguns elementos para identificação desse instituto: 1) “ligação de empresas com interesses jurídicos e econômicos subordinados ao controle de determinado capital”, 2) “comando unificado na busca de interesses em comum, independente de simples interligações por relações contratuais ou de capital”.

¹⁵⁶ MELO, José Eduardo Soares de. CTN (1966-2016): responsabilidade tributária de terceiros e grupo econômico. Critérios fáticos e jurídicos. Evolução normativa e jurisprudencial. SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MURICI, Gustavo Lanna; RODRIGUES, Raphael Silva (org.). **O cinquentenário do código tributário nacional**. v. 1. Belho Horizonte: D'Plácido, 2017, p. 573.

¹⁵⁷ ALMEIDA, Marcelo Signorini Prado de Almeida. **Responsabilidade tributária do grupo econômico**. Curitiba: Juruá, 2021, p. 62.

Ana Belén Tulcanaza Prieto¹⁵⁸ entende que o grupo econômico possui as seguintes características: i) aglomeração produtiva; ii) separação estreita e limitada da propriedade e do controle; e iii) integração ao setor financeiro.

Rafael de Souza Medeiros¹⁵⁹ define o grupo econômico como um conjunto de sociedades que, apesar de manter os seus respectivos patrimônios e personalidades, “têm o seu controle concentrado, seja através de uma sociedade controladora, seja por meio de um quadro societário comum ou composto de forma variada por um mesmo grupo reduzido de indivíduos”.

José Maria Lezcano Navarro¹⁶⁰, referindo-se a “*corporate groups*”, define-os como duas ou mais empresas que operam sob uma diretiva semelhante em ordem a atingir um objetivo comum, sendo que cada uma das sociedades integrantes do grupo tem personalidade jurídica e existência própria. No entanto, para atingirem esse objetivo comum, as empresas aceitam a direção de uma controladora, que estabelecerá as políticas e estratégias que as subsidiárias devem seguir.

Esse instituto, na lição de Fábio Pallaretti Calcini¹⁶¹, significa um “conglomerado (duas ou mais) de pessoas jurídicas distintas que se reúnem, concentrando o poder, comando e direção em uma empresa dominante, sendo as demais controladas por aquela”.

¹⁵⁸ “*Los grupos económicos se caracterizan por: 1) conglomeración productiva, 2) estrecha y limitada separación de la propiedad y control; 3) integración al sector financiero (Leff, 1978).*” Tradução livre: “Os grupos econômicos se caracterizam por: 1) aglomeração produtiva; 2) separação estreita e limitada da propriedade e do controle; 3) integração ao setor financeiro”. PRIETO, Ana Belén Tulcanaza. Grupos económicos ecuatorianos: una mirada hacia su comportamiento, 2015-2016. **Estados & comunes, revista de políticas y problemas públicos**. n. 7, v. 2, julio-diciembre 2018, p. 181-200, p. 186.

¹⁵⁹ MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019, p. 31.

¹⁶⁰ “(...) *A corporate group can be defined as two or more companies that operate under a similar directive in order to achieve a common objective. Each company that is part of the group has a legal personality and independent existence. However, in order to achieve the common objective, the companies forming the group accept to operate under the direction of a parent company that establishes the policies and the strategy that the subsidiaries have to follow.*” Tradução livre: “Um grupo de empresas pode ser definido como duas ou mais empresas que operam sob uma diretiva semelhante para atingir um objetivo comum. Cada empresa que faz parte do grupo tem uma personalidade jurídica e uma existência independente. No entanto, para atingir o objetivo comum, as empresas que formam o grupo aceitam operar sob a direção de uma empresa-mãe que estabelece as políticas e a estratégia que as filiais têm de seguir”. NAVARRO, José Maria Lezcano. **Piercing the Corporate Veil in Latin American Jurisprudence: a comparison with the Anglo-American Method**. New York: Routledge, 2016, p. 15.

¹⁶¹ CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e solidariedade. Algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 167, ago. 2009, p. 46.

Marcelo Ribeiro Dantas¹⁶², nessa linha, refere-se ao grupo econômico como uma forma de interação entre empresas de personalidades jurídicas distintas, “sem que se constitua uma nova, e que atuam de forma harmônica sob uma coordenação ou direção comum, dentro das práticas que são consideradas lícitas (não proibidas) em Direito”.

Ana Flávia Carneiro da Cunha e Silva¹⁶³, em complemento, defende a existência de uma empresa exercendo influência relevante sobre as demais subordinadas.

Fernando Ferreira Rebelo de Andrade¹⁶⁴ compreende o grupo econômico como o conjunto de pessoas jurídicas que, conservando suas personalidades jurídicas, “associam-se, formalmente ou não, para realizar atividades em regime de coordenação e sob direção comum e unitária de uma delas, sempre mirando um interesse global e grupal”.

Tácio Lacerda Gama¹⁶⁵, em pesquisa feita nos julgados do CARF, identificou as seguintes circunstâncias fáticas adotadas para aferir a configuração de grupos econômicos em casos concretos:

- i) Existência de sociedades sob direção única em que a principal controla as demais;
- ii) Empresas administradas pelos sócios de fato como se uma única empresa fossem, praticando conjuntamente fatos jurídicos tributários e compartilhando seus resultados econômicos; e
- iii) Duas ou mais empresas sob comando único que atuam visando a um fim comum.

¹⁶² “[...] uma forma de interação entre sociedades empresárias, mantidas suas próprias personalidades jurídicas, sem que se constitua uma nova, e que atuam de forma harmônica sob uma coordenação ou direção comum, dentro das práticas que são consideradas lícitas (não proibidas) em Direito.” DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 83-84.

¹⁶³ “[...] o grupo econômico sempre estará configurado quando houver uma ou mais empresas e, dentre elas, uma exerça influência relevante sobre as demais subordinadas e, até mesmo, considerando o âmbito concorrencial e consumerista, permite-se a responsabilização solidária quando agir contra os bens tutelados por estes ramos específicos.” SILVA, Ana Flávia Carneiro da Cunha e. O Interesse Comum e a Responsabilidade Tributária dos Grupos Econômicos segundo a Jurisprudência e o Parecer Normativo COSIT n. 04/2018 da Receita Federal do Brasil. **Revista Direito Tributário Atual**. São Paulo, n. 42, ano 37, 25-46, p. 36. 2019. São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019, p. 36.

¹⁶⁴ ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos: da teoria à prática**. Curitiba: Direito Contemporâneo, 2022. p. 34.

¹⁶⁵ GAMA, Tácio Lacerda. Inconsistência argumentativa, responsabilidade tributária e grupos econômicos. **Interesse público**, v. 22, n. 119, p. 163-186, jan./fev. 2020, p. 165.

Com base nessas definições, podemos elencar como características do grupo econômico: i) existência de duas ou mais empresas; ii) controle societário por uma delas (coordenação e concentração das decisões societárias em uma empresa); e iii) patrimônios e personalidades distintos.

O conceito para grupo econômico adotado neste trabalho é o de pluralidade de empresas, com personalidades jurídicas e patrimônios distintos, existindo uma centralização do poder decisório em uma delas, com a finalidade de potencializar os resultados econômicos por meio da desconcentração das atividades empresariais.

O Direito equatoriano, de maneira acertada, define expressamente o que é grupo econômico para fins tributários, no artigo 5 do *Reglamento para la Aplicación de la Ley de Régimen Tributario Interno (Lorti)*¹⁶⁶, nos seguintes termos: “um grupo de partes, formado por pessoas físicas e jurídicas, nacionais e estrangeiras, em que uma ou mais delas detenham, direta ou indiretamente, 40% ou mais do capital social de outras empresas” (tradução livre).

Há algumas normas, não tributárias, que, na tentativa de definir o que seria o grupo econômico, trazem algumas características para a sua configuração.

No campo empresarial, por exemplo, destacam-se duas normas: a Lei 12.529/2011 e a Lei 6.404/1976.

A primeira teve a finalidade de estruturar o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e prevê, em seu artigo 33, no título das Infrações à Ordem Econômica, a

¹⁶⁶ Art. 5 - “*Grupos económicos - Para fines tributarios, se entenderá como grupo económico al conjunto de partes, conformado por personas naturales y sociedades, tanto nacionales como extranjeras, donde una o varias de ellas posean directa o indirectamente 40% o más de la participación accionaria en otras sociedades. El Servicio de Rentas Internas podrá considerar otros factores de relación entre las partes que conforman los grupos económicos, respecto a la dirección, administración y relación comercial; de ser el caso se emitirá una Resolución sobre el mecanismo de aplicación de estos criterios. El Director General del Servicio de Rentas Internas deberá informar sobre la conformación de los principales grupos económicos del país y su comportamiento tributario.*” *Reglamento para aplicación Ley de Regimen Tributario Interno, Lorti*. Disponível em: <https://www.gadbulan.gob.ec/azuay/wp-content/uploads/2015/04/Reglamento-de-la-Ley-de-Regimen-Tributario-Interno.pdf> Acesso em: 01 fev. 2023. Tradução livre: “Para fins tributários, entende-se por grupo econômico o conjunto de partes, formado por pessoas físicas e jurídicas, nacionais e estrangeiras, em que uma ou mais delas detenham, direta ou indiretamente, 40% ou mais do capital social de outras empresas. A Receita Federal poderá considerar outros fatores de relacionamento entre as partes que compõem os grupos econômicos, no que se refere à gestão, administração e relacionamento comercial; se for o caso, será emitida Resolução sobre o mecanismo de aplicação desses critérios. O Diretor-Geral da Receita Federal apresentará um relatório sobre a composição dos principais grupos econômicos do país e o seu comportamento fiscal.”

responsabilidade solidária das empresas que compõem o grupo econômico se houver um ato infracional¹⁶⁷.

Já a Lei das Sociedades por Ações (Lei 6.404/1976) traz em seu bojo, no que interessa ao presente estudo, a disciplina das sociedades coligadas (Capítulo XX) e do grupo de sociedades (Capítulo XXI).

As sociedades coligadas são formadas por duas ou mais empresas, sendo que existe uma relação de controle entre elas (controladas e controladora). Nos termos do § 2º do artigo 243 da Lei 6.404/1976, a controladora, “é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores”.

Em sua redação inicial, o § 1º do artigo 243 da Lei 6.404/1976 considerava coligadas “as sociedades quando uma participa, com 10% (dez por cento) ou mais, do capital da outra, sem controlá-la”. A partir da atualização realizada pela Lei 11.941/2009, inseriu-se o conceito de “influência significativa” no subsistema comercial brasileiro, para se determinar que as sociedades coligadas são assim caracterizadas quando “a investidora tenha influência significativa”.

A exposição de motivos da Medida Provisória 449/2008¹⁶⁸ (convertida na Lei 11.941/2009), explicou a necessidade de “adequar a definição de coligada àquela prevista nas normas internacionais de contabilidade”, retirando a exigência de “percentual mínimo para que uma investida seja classificada como coligada” para adotar o conceito de “influência” da investida.

A própria lei societária indicou que a “influência significativa” consistiria na hipótese em que “a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das

¹⁶⁷ BRASIL. Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm. Acesso em: 23. jun. 2023. Art. 33. “Serão solidariamente responsáveis as empresas ou entidades integrantes de grupo econômico, de fato ou de direito, quando pelo menos uma delas praticar infração à ordem econômica.”

¹⁶⁸ “41.8. Também se propõe nova qualificação dos investimentos societários sujeitos à avaliação pelo método da equivalência patrimonial, em virtude da alteração do art. 243 para adequar a definição de coligada àquela prevista nas normas internacionais de contabilidade e que não atribuem um percentual mínimo para que uma investida seja classificada como coligada. Em termos técnicos, a referida proposição é substancialmente mais relevante para a tomada de decisões do que a anterior, pois se utiliza do conceito de “influência” na investida.” Exposição de Motivos da Medida Provisória 448/2009. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2007-2010/2008/Exm/EMI-161-MF-MP-MAPA-AGU-mpv449.htm. Acesso em: 02 fev. 2023.

políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la” (artigo 243, § 4º, da Lei 6.404/1976). E também abrigou um critério quantitativo em relação ao capital, ou seja, considera influência significativa presumida “quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais dos votos conferidos pelo capital da investida, sem controlá-la” (artigo 243, § 5º, da Lei 6.404/1976, com a redação dada pela Lei 14.195/2021).

A seguir, em seus artigos 265 e seguintes, essa lei disciplina o grupo de sociedades, assim entendido como “uma forma evoluída de inter-relacionamento de sociedades que, mediante aprovação pelas assembléias gerais de uma ‘convenção de grupo’ dão origem a uma ‘sociedade de sociedades’” (cf. Exposição de Motivos¹⁶⁹).

Elenca algumas características, como a existência de sociedades controlada e controladora, e a possibilidade de, por meio de convenção, “combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns” (artigo 265). Pressupõe que “cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos” (artigo 267). A exposição de motivos de mencionada lei explicita que não se adotou a responsabilidade solidária presumida das sociedades do mesmo grupo¹⁷⁰.

A administração do grupo deve observar os termos previstos na convenção, que definirá “a estrutura administrativa do grupo de sociedades, podendo criar órgãos de deliberação colegiada e cargos de direção-geral” (artigo 272).

Além disso, essa norma traz ainda as hipóteses em que o administrador pode ser pessoalmente responsabilizado, em âmbito civil, pelos prejuízos que causar à empresa: i) quando proceder com culpa ou dolo; e ii) quando violar a lei ou o estatuto (artigo 158 da Lei 6.404/1976¹⁷¹). Os administradores também respondem solidariamente “pelos

¹⁶⁹ BRASIL. **Exposição de Motivos da Lei das Sociedade por Ações (Lei 6.404/76)**. Disponível em: <https://www.gov.br/cvm/pt-br/acao-a-informacao-cvm/institucional/sobre-a-cvm/EM196Lei6404.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2023.

¹⁷⁰ “No artigo 267, o Projeto absteve-se de criar a responsabilidade solidária presumida das sociedades do mesmo grupo, que continuam a ser patrimônios distintos, como unidades diversas de responsabilidade e risco, pois a experiência mostra que o credor, em geral, obtém a proteção dos seus direitos pela via contratual, e exigirá solidariedade quando o desejar. Ademais, tal solidariedade, se estabelecida em lei, transformaria as sociedades grupadas em departamentos da mesma sociedade, descaracterizando o grupo, na sua natureza de associação de sociedades com personalidade e patrimônio distintos.” BRASIL. **Exposição de Motivos da Lei das Sociedade por Ações (Lei 6.404/76)**. Disponível em: <https://www.gov.br/cvm/pt-br/acao-a-informacao-cvm/institucional/sobre-a-cvm/EM196Lei6404.pdf>. Acesso em: 02 fev. 2023.

¹⁷¹ Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar,

prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia” (artigo 158, § 2º, da Lei 6.404/1976). Por fim, a lei comina responsabilidade à pessoa que, em conjunto com o administrador, “com o fim de obter vantagem para si ou para outrem, concorrer para a prática de ato com violação da lei ou do estatuto” (artigo 158, § 5º, da Lei 6.404/1976).

Assim, para o direito empresarial, é lícita a constituição de grupos de sociedades, devendo cada uma responder com seu próprio patrimônio, salvo se atuou com infração à ordem econômica (art. 33 da Lei 12.529/2011) ou se participou de um ato infracional e dele se beneficiou.

No âmbito trabalhista, a Consolidação das Leis do Trabalho, em seu artigo 2º, § 2º¹⁷², adotou, originalmente, o conceito de grupo econômico por subordinação ou vertical, pelo qual se exigia relação de subordinação entre as empresas do consórcio, ao pressupor a existência de direção, controle ou administração de uma empresa principal e de empresas subordinadas, para fins de responsabilidade solidária.

Posteriormente, a Lei do Trabalho Rural (Lei 5.889/1973¹⁷³) adotou uma definição mais moderna de grupo econômico, abarcando a ideia de coordenação interempresarial

quando proceder: I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II - com violação da lei ou do estatuto. § 1º O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, no conselho fiscal, se em funcionamento, ou à assembléia-geral. § 2º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles. § 3º Nas companhias abertas, a responsabilidade de que trata o § 2º ficará restrita, ressalvado o disposto no § 4º, aos administradores que, por disposição do estatuto, tenham atribuição específica de dar cumprimento àqueles deveres. § 4º O administrador que, tendo conhecimento do não cumprimento desses deveres por seu predecessor, ou pelo administrador competente nos termos do § 3º, deixar de comunicar o fato a assembléia-geral, tornar-se-á por ele solidariamente responsável. § 5º Responderá solidariamente com o administrador quem, com o fim de obter vantagem para si ou para outrem, concorrer para a prática de ato com violação da lei ou do estatuto.” BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 02 jun. 2023.

¹⁷² Art. 2, § 2º, CLT. “Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas” (redação original, revogada pela Lei 13.467/2017). BRASIL. Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 02 jun. 2023.

¹⁷³ BRASIL. Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973. Estatui normas reguladoras do trabalho rural. DOU, Brasília 11.6.1973. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5889.htm. Acesso em: 02 jun. 2023.

(ao se valer dos termos “ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico”), texto que serviria de inspiração para a Reforma Trabalhista de 2017.

Nesse passo, veio a nova redação conferida ao artigo 2º, § 2º, da CLT, pela Lei 13.467/2017, assimilando esse conceito de grupo econômico por coordenação ou horizontal, nos seguintes termos:

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

A responsabilidade entre as empresas integrantes de grupo econômico laboral tem por finalidade “a garantia da solvabilidade dos créditos trabalhistas”, consoante lição de Amauri Mascaro Nascimento¹⁷⁴. Assim, grupo econômico para efeitos trabalhistas existe “quando entre empresas houver um controle unitário de empresas plúrimas autônomas entre si qualquer que seja a estrutura jurídica que o formalize”¹⁷⁵.

Para os efeitos da relação de emprego, as empresas do grupo econômico aparecem como se fossem um único empregador, em atenção ao princípio da despersonalização das obrigações trabalhistas, de modo que “respondem pelos créditos trabalhistas respectivos, independentemente de questões formais acerca da autonomia patrimonial derivada da existência de personalidades jurídicas distintas”¹⁷⁶.

Marcelo Signorini Prado de Almeida¹⁷⁷ destaca que a legislação laboral atribui a responsabilidade por uma dívida em virtude da concentração econômica, considerando que o grupo econômico decorre de um fenômeno de “concentração ou convergência de

Art. 3º, § 2º, Lei 5.889/1973. “Sempre que uma ou mais empresas, embora tendo cada uma delas personalidade jurídica própria, estiverem sob direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico ou financeiro rural, serão responsáveis solidariamente nas obrigações decorrentes da relação de emprego.”

¹⁷⁴ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Iniciação ao direito do trabalho**. 39. ed. São Paulo: LTr, 2014. p. 235.

¹⁷⁵ NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Iniciação ao direito do trabalho**. 39. ed. São Paulo: LTr, 2014. p. 236.

¹⁷⁶ CLAUS, Ben-Hur Silveira. O grupo econômico trabalhista após a Lei 13.467/2017. **Revista de Direito do Trabalho**. São Paulo, v. 197. ano 45.119-148. 2019. p. 124.

¹⁷⁷ ALMEIDA, Marcelo Signorini Prado de. **Responsabilidade tributária do grupo econômico: elementos de identificação e sua interpretação**. Curitiba: Juruá, 2021. p. 89.

capital para melhorar a eficiência econômica de empresas diversas, não somente sócios em comum e mera subordinação econômica”.

Complementa o artigo 2º, § 3º, da CLT¹⁷⁸, também com a redação dada pela Lei 13.467/2017, que, para fins de responsabilização trabalhista, não basta a mera identidade de sócios, sendo necessárias “a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas”.

Parte da doutrina laboral entende que essa regra é de exceção, pois contraposta ao conceito geral de grupo econômico previsto no art. 2º, § 2º, da CLT, e deve ser interpretada de forma estrita, pois a identidade de sócios já é um indício da configuração do grupo econômico¹⁷⁹.

Oportuno mencionar que o STF afetou ao rito da repercussão geral, em setembro de 2022, controvérsia relativa à possibilidade de inclusão no polo passivo da lide, na fase de execução trabalhista, de empresa integrante de grupo econômico que não participou do processo de conhecimento, oportunidade em que se decidirá a respeito da compatibilidade de instauração do Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica previsto no CPC nessa situação (Tema 1.232/STF).

No âmbito consumerista, na seção que disciplina a desconsideração da personalidade jurídica, há a previsão de responsabilidade subsidiária entre grupos societários e sociedades controladas pelas obrigações previstas no Código de Defesa do Consumidor (art. 28, § 2º, CDC¹⁸⁰).

¹⁷⁸BRASIL. Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 02 jun. 2023. Art. 2º, § 3º, CLT. “Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes.”

¹⁷⁹CLAUS, Bem-Hur Silveira. O grupo econômico trabalhista após a Lei 13.467/2017. **Revista de Direito do Trabalho**. São Paulo, v 197. ano 45, p. 119-148. 2019, p. 129.

¹⁸⁰ **Art. 28, CDC**. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração. [...] § 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código. BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. DOU, Brasília 12.9.1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078compilado.htm. Acesso em: 023. jun. 2023.

Em termos infralegais, a Receita Federal do Brasil, para fins de configuração de grupo econômico e responsabilidade tributária por débitos previdenciários, editou a Instrução Normativa RFB 971/2009, cujo artigo 494¹⁸¹ previa a caracterização de grupo econômico para fins previdenciários quando as sociedades “estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas”. Posteriormente, esse ato normativo foi revogado pela Instrução Normativa RFB Nº 2.110/2022, que passou a disciplinar a responsabilidade tributária do grupo econômico em seu artigo 275¹⁸² de modo bem semelhante àquele previsto na legislação trabalhista.

Ainda sobre esse tema, foi aprovado pelo Secretário da Receita Federal o Parecer Normativo COSIT RFB 4, de 10 de dezembro de 2018¹⁸³, visando criar uniformidade na administração tributária federal a respeito da responsabilidade tributária de grupos econômicos. Nessa norma interna, considerou-se, em suma que, para fins de responsabilidade solidária: (I) deve haver vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição; (II) não basta o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário; (III) não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica de pessoa jurídica, a qual existe apenas formalmente, uma vez que inexistente autonomia patrimonial e operacional.

¹⁸¹ **Art. 494, IN RFB 971/2009.** “Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.” Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>. Acesso em: 023 jun. 2023.

¹⁸² **Art. 275, IN 2.110/2022.** No momento do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do inciso I do caput do art. 136 serão cientificadas da ocorrência. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, caput, inciso IX; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 222). § 1º Caracteriza-se grupo econômico quando uma ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica. (CLT, art. 2º, § 2º) § 2º Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes. (CLT, art. 2º, § 3º).

BRASIL. IN RFB nº2110, de 17 de outubro de 2022. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e das contribuições devidas a terceiros, administradas pela Secretaria Especial da Receita Federal do Brasil (RFB). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=126687>. Acesso em: 23 jun. 2023.

¹⁸³ BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretaria da Receita Federal do Brasil. **Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04.** Brasília: Ministério da Fazenda, 10 dez. 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=97210&visao=ano> tado Acesso em: 02 fev. 2023.

A partir do material legislativo analisado, verifica-se que, em matéria tributária, não há um regramento específico disciplinando a responsabilidade tributária de grupos econômicos, ou mesmo indicando as hipóteses em que tal responsabilidade poderia ser atribuída. O que se tem é o uso de alguns dispositivos do CTN que versam sobre solidariedade e responsabilidade de terceiros.

Oportuno relembrar que essa regulação requer a edição de lei complementar, por força do artigo 146, III, da CF, por constituir hipótese de sujeição passiva, enquadrada na rubrica obrigação tributária.

Para a hodierna atribuição de responsabilidade tributária a essas entidades, toma-se emprestado alguns dispositivos do CTN, especialmente o que trata da responsabilidade solidária por interesse comum, e da legislação civil, processual civil e trabalhista, e passa a ser encargo do Poder Judiciário verificar as hipóteses de sua efetiva ocorrência.

Ressalta-se que o juiz deve decidir o caso em conformidade com a analogia, os costumes e os princípios gerais de direito quando a lei for omissa, com base no artigo 4º do Decreto-Lei 4.657/1942 (Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro – LINDB).

A seguir, passa-se a abordar cada uma dessas possibilidades e verificar se, de fato, são capazes de ensejar a responsabilidade tributária do grupo econômico.

3.2 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA E O INTERESSE COMUM (ARTIGO 124, I, DO CTN)

O primeiro fundamento legal utilizado para a responsabilidade tributária do grupo econômico é o artigo 124, I, do CTN, que prevê a solidariedade e pressupõe a existência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. O principal efeito da solidariedade é vincular os codevedores, de forma que todos respondem pelo pagamento integral da dívida, sem benefício de ordem.

O artigo 124 do CTN¹⁸⁴ prevê a existência de duas espécies de solidariedade: (1) por interesse comum; e (2) por disposição expressa de lei.

Cumpra então determinar em que consiste esse interesse comum para fins de solidariedade tributária, e se abrange a situação do grupo econômico.

Para Renato Lopes Becho¹⁸⁵, interesse comum existe “quando mais de uma pessoa ocupa o mesmo polo da relação econômica que faz surgir a obrigação tributária”.

Ramon Tomazela Santos¹⁸⁶ compreende que o interesse comum, apto a permitir a atribuição de responsabilidade tributária solidária, depende da “participação direta da sociedade que exerceu o poder de decisão na situação de fato ou na situação de direito que compõe o antecedente normativo da regra de incidência tributária”.

Daniel Monteiro Peixoto¹⁸⁷ destaca que a única interpretação consentânea com as diretrizes constitucionais para esse termo “terá de consistir na identificação dos sujeitos que, conjuntamente, realizam o acontecimento no núcleo da hipótese de incidência tributária”.

Maria Rita Ferragut¹⁸⁸ sustenta haver interesse comum previsto no artigo 124, I, do CTN “quando os direitos e deveres forem compartilhados entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada, subjacente ao fato jurídico tributário,

¹⁸⁴ **Art. 124, CTN.** “São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei.” BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 02 jun. 2023.

¹⁸⁵ BECHO, Renato Lopes Becho. A responsabilização tributária de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 221, fev. 2014. p. 137.

¹⁸⁶ “Registre-se que mesmo o exercício concreto do poder de decisão não revela, por si só, a participação da sociedade investidora no fato gerador da obrigação tributária, para efeito de caracterização do interesse comum que permite a atribuição de responsabilidade tributária solidária. Isso porque, em última análise, o interesse comum depende da participação direta da sociedade que exerceu o poder de decisão na situação de fato ou na situação de direito que compõe o antecedente normativo da regra de incidência tributária. Assim, pode-se afirmar que, nos casos em que o suporte fático da regra tributária está vinculado a determinado negócio jurídico, o responsável solidário deve integrar, juntamente com o contribuinte, o polo da relação jurídica descrita na lei como necessária e suficiente à ocorrência do fato gerador. Por igual forma, nos casos em que a regra tributária descreve situação de fato que não depende da efetiva caracterização de negócio jurídico, o responsável solidário deve participar ativamente do fato ocorrido na realidade social (e não apenas por meio de influência), realizando em conjunto com o contribuinte o fato jurídico tributário.” SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. **Revista dialética de direito tributário**, n. 238, jul. 2015. p. 122.

¹⁸⁷ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 257.

¹⁸⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 53.

somado ao proveito conjunto da situação”, é dizer, esse “interesse comum” deve decorrer “de uma relação jurídica da qual o sujeito de direito seja parte integrante, que interfira em sua esfera de direitos e deveres e o legitime a postular em juízo em defesa de seu interesse”.

Fernando Ferreira Rebelo de Andrade¹⁸⁹ agrega ao conceito de interesse comum, além da realização conjunta do fato gerador da obrigação tributária, a participação dos sujeitos ocupantes do mesmo polo no “surgimento de um ‘estado de incobrabilidade’ do respectivo crédito tributário já constituído”.

Relevante lembrar que o interesse comum não é meramente econômico, mas jurídico, a significar que os sujeitos solidariamente responsáveis devem participar da situação que deu origem à obrigação tributária.

Com efeito, esse interesse jurídico significa a “coparticipação no ato ou negócio jurídico, independentemente dos efeitos financeiros, mas que essa coparticipação necessariamente produza utilidades jurídicas”¹⁹⁰.

Rafael de Souza Medeiros¹⁹¹ destaca que o “interesse recíproco no êxito econômico não basta para atribuir a responsabilidade pelo pagamento da obrigação tributária”, pois exige-se um interesse comum juridicamente qualificado, em que o sujeito passivo solidário esteja “vinculado juridicamente à situação que constitua o fato gerador”.

Fabiana Del Padre Tomé¹⁹², na mesma linha, entende que o interesse comum pressupõe que os sujeitos pratiquem conjuntamente o fato previsto na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, desencadeando o respectivo vínculo obrigacional, sendo

¹⁸⁹ Em suas palavras: “Assim, a partir dessa interpretação integrada da obrigação e do crédito tributário, à luz do princípio constitucional da isonomia, propomos o seguinte conceito para a expressão ‘interesse jurídico comum’, referida no art. 124, I, do CTN: é a comunhão de interesses que se manifesta quando duas ou mais ocupantes do mesmo polo de uma relação participam, por meio de atos lícitos ou ilícitos, conjuntamente a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou então do surgimento de um ‘estado de incobrabilidade’ do respectivo crédito tributário já constituído” ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos: da teoria à prática**. Curitiba: Direito Contemporâneo, 2022, p. 57-58.

¹⁹⁰ CHAVES, Rodrigo de Moraes Pinheiro. Responsabilidade tributária entre empresas componentes do mesmo grupo econômico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo, v. 16. ano 4. Revista dos Tribunais, jan-fev. 2019. p. 125.

¹⁹¹ MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019. p. 89-90.

¹⁹² TOMÉ, Fabiana Del Padre. Considerações sobre a responsabilidade tributária de empresas pertencentes a grupo econômico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo, v.3. ano 1. Revista dos Tribunais, nov-dez. 2016. p. 27 e 30.

o interesse econômico ou de outra natureza (que não a jurídica) imprestável para desencadear esses efeitos jurídico-tributários.

Desse modo, não é possível compreender que há interesse comum, para fins tributários, na realização de toda atividade por empresa componente de um mesmo grupo econômico, como destaca Renato Lopes Becho¹⁹³, ou mesmo por se constatar a mera existência dessa sociedade empresarial.

Além de inexistir interesse comum na mera existência de grupos empresariais, há um outro forte argumento, defendido por Ives Gandra da Silva Martins¹⁹⁴ para rechaçar a responsabilidade tributária nessas hipóteses: não pode haver o redirecionamento da cobrança para uma empresa que não realize o fato gerador, protagonizado por outra, sob pena de violar o princípio da capacidade contributiva, consistir em efeito confisco, e macular a legalidade nas suas acepções tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta de lei formal.

O certo é que o “fato gerador do tributo diz sempre respeito ao contribuinte ou responsável a ele vinculado, e jamais poderá ser o tributo exigido de empresa ou contribuinte sem qualquer vinculação com a sua prática”¹⁹⁵.

Assim, a atribuição de responsabilidade tributária solidária calcada no art. 124, I, do CTN, é insuficiente para regular a responsabilidade tributária de grupos econômicos, vez que apenas veicula a regra de responsabilidade solidária quando houver interesse

¹⁹³ BECHO, Renato Lopes Becho. A responsabilização tributária de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 221, fev. 2014. p. 137.

¹⁹⁴ Em suas palavras: “A não realização, por parte de uma empresa, de fatos geradores, na verdade protagonizados por outra, é o suficiente para excluí-la de qualquer responsabilidade tributária, sendo ilegal o redirecionamento da cobrança contra ela, por gerar, a meu ver, violação do princípio da capacidade contributiva e efeito confisco. Os três princípios que informam a imposição (tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta da lei formal) restariam maculados se tal direcionamento se desse.” MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos: Simpósio Nacional de Direito Tributário: CEU escola de direito. **Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas**. v. 9, n. 52, p. 5-32, set./out. 2015. p. 21.

¹⁹⁵ “A não realização, por parte de uma empresa, de fatos geradores, na verdade protagonizados por outra, é o suficiente para excluí-la de qualquer responsabilidade tributária, sendo ilegal o redirecionamento da cobrança contra ela, por gerar, a meu ver, violação do princípio da capacidade contributiva e efeito confisco. Os três princípios que informam a imposição (tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta da lei formal) restariam maculados se tal direcionamento se desse.” MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos: Simpósio Nacional de Direito Tributário: CEU escola de direito. **Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas**. v. 9, n. 52, p. 5-32, set./out. 2015. p. 21.

comum entre os sujeitos passivos. E, como visto, esse interesse comum para fins tributários não se configura pela simples existência do grupo econômico.

Ademais, essa responsabilidade solidária não pode ocorrer pela mera configuração do grupo societário (interesse econômico), pressupondo que a atuação empresarial se efetive na produção do fato gerador que serve de suporte ao crédito tributário.

3.3 RESPONSABILIDADE PREVISTA NOS ARTIGOS 124, II, DO CTN E 30, IX, DA LEI 8.212/1991

A segunda hipótese legal que autoriza a responsabilização do grupo econômico está prevista nos artigos 124, II, do CTN e 30, IX, Lei 8.212/1991.

O artigo 124, II, do CTN dispõe que são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei.

Já o artigo 30, IX, da Lei 8.212/1991 possui o seguinte teor:

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;

A responsabilidade com base nesse fundamento legal supõe a responsabilidade pelo fato de empresas integrarem grupo econômico.

Ives Gandra da Silva Martins¹⁹⁶ defende a incompatibilidade da legislação trabalhista com a seara tributária, concluindo que a responsabilidade tributária não pode se valer do conceito de grupo econômico adotado pela CLT.

¹⁹⁶ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. **Revista dialética de direito tributário**, n. 236, p. 91-104, maio 2015. p. 91.

Renato Lopes Becho¹⁹⁷ complementa que a “vinculação entre pessoas que realizam o fato gerador é uma importante distinção entre a caracterização do grupo econômico para fins trabalhistas e para fins fiscais”.

Marcelo Signorini Prado de Almeida¹⁹⁸ defende a inconstitucionalidade formal do dispositivo que prevê a responsabilidade tributária em matéria previdenciária, pois “a sujeição passiva, incluindo os casos de custeio, é norma geral em matéria tributária e, portanto, deveria estar prevista em lei complementar e não em lei ordinária, como no caso”.

Também entendem pela inconstitucionalidade do art. 30, IX, da Lei 8.212/1991, Fabiana Del Padre Tomé¹⁹⁹, Rafael de Souza Medeiros²⁰⁰, Rodrigo de Moraes Pinheiro Chaves²⁰¹, entre outros.

Renato Lopes Becho²⁰², em sentido diverso, entende ser constitucional essa previsão, pois a sua interpretação sistemática é apta a compatibilizá-lo com o ordenamento jurídico brasileiro, desde que observados os seguintes parâmetros: (i) participar de um grupo econômico é fato insuficiente para ensejar a responsabilidade tributária; (ii) devem ser respeitados os artigos 124, I e II, e 128 do CTN; e (iii) o contribuinte e o responsável devem estar necessariamente vinculados ao fato gerador.

Esse doutrinador²⁰³ reforça que essa hipótese deve observar o contido no artigo 50 do CC, ou seja, deve ser comprovado o abuso de personalidade, pois a desconsideração

¹⁹⁷ BECHO, Renato Lopes Becho. A responsabilização tributária de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 221, fev. 2014. p. 134.

¹⁹⁸ ALMEIDA, Marcelo Signorini Prado de Almeida. **Responsabilidade tributária do grupo econômico**. Curitiba: Juruá, 2021. p. 93.

¹⁹⁹ TOMÉ, Fabiana Del Padre. Considerações sobre a responsabilidade tributária de empresas pertencentes a grupo econômico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. vol. 3. ano 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, nov-dez. 2016. p. 28.

²⁰⁰ MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019. p. 128.

²⁰¹ CHAVES, Rodrigo de Moraes Pinheiro. Responsabilidade tributária entre empresas componentes do mesmo grupo econômico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo, v. 16. ano 4. São Paulo: Ed. RT, jan-fev. 2019.

²⁰² “não nos parece ser o caso, desde logo, de consideração da inconstitucionalidade do art. 30, IX, da Lei 8.212/1991. Basta que o dispositivo legal receba a interpretação sistemática que o compatibilize com o ordenamento jurídico brasileiro. Assim, parece ser imprescindível, em nosso sistema tributário, que, para a aplicação do art. 30, IX, da Lei de Custeio da Seguridade Social, as empresas envolvidas do mesmo grupo econômico tenham atuado conjuntamente, de alguma forma, para permitir que o fato gerador concreto tenha sido realizado”. BECHO, Renato Lopes Becho. A responsabilização tributária de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 221, fev. 2014, p. 136.

²⁰³ BECHO, Renato Lopes Becho. A responsabilização tributária de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 221, fev. 2014. p. 137.

da personalidade jurídica, simplesmente “por comodidade do Fisco, de pessoas jurídicas distintas, mas partícipes do mesmo grupo econômico, viola a própria personificação das sociedades, estabelecida e autorizada pelo legislador civil”.

Maria Rita Ferragut²⁰⁴, nessa mesma linha, defende a validade desse dispositivo legal, se respeitados os arts. 124, I, II, e 128 do CTN, e comprovado que as devedoras solidárias atuaram conjunta e concretamente junto à sociedade contribuinte na realização do fato gerador.

Ocorre que a lei ordinária que veicula responsabilidade tributária solidária de contribuições previdenciárias de empresas integrantes de grupo econômico é inconstitucional, ainda que pudesse ser interpretada em conjunto com os artigos 124 e 128 do CTN. Isso porque, conforme reiterou-se ao longo de todo estudo, essa temática, por força da Constituição Federal, está sob exclusiva reserva de lei complementar (art. 146, III, do CTN).

Cumprе lembrar que, em outra oportunidade, a respeito da previsão contida nos artigos 45 e 46 da Lei 8.212/1991, o STF compreendeu pela inconstitucionalidade formal desses dispositivos legais, exatamente por disporem sobre matéria reservada à lei complementar²⁰⁵.

3.4 RESPONSABILIDADE COM BASE NO ARTIGO 50 DO CC

²⁰⁴ A autora defende que: “Diante do exposto, podemos concluir que o art. 30, IX, da Lei 8.212/91 é válido para atribuir responsabilidade solidária aos grupos econômicos exclusivamente se: i) Respeitados os arts. 124, I e II, e 128 do CTN (o que não ocorre pelo fato das sociedades pertencerem ao mesmo grupo econômico); e ii) Constatado, mediante provas produzidas pelo Fisco, que as devedoras solidárias atuaram conjunta e concretamente junto à sociedade contribuinte, de forma a participar da realização do fato gerador, conclusão que guarda consonância com o decidido pelo STJ no Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial nº 21.073/RS”. FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 229.

²⁰⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. **RE 559.943/RS**. Relatora: Ministra Cármen Lúcia. 12 jun. 2008. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true&origem=AP&classeNumeroIncidente=RE%20559943 Acesso em: 01 fev. 2023.

A desconconsideração da personalidade jurídica pode ser entendida como a possibilidade de se alcançar o patrimônio de um terceiro, que não o ente empresarial, que pode ser o sócio (pessoa física), ou até uma outra pessoa jurídica.

José Maria Lezcano Navarro²⁰⁶ se vale do termo “*piercing of the corporate veil*” para designar o instituto da desconconsideração da pessoa jurídica, e a define como um mecanismo para desconconsiderar a personalidade jurídica da sociedade e de responsabilizar os sócios acionistas pelos atos e obrigações da pessoa jurídica.

Com efeito, a regra é que haja autonomia da pessoa jurídica em relação aos seus sócios e administradores (terceiros). É o que preconiza o artigo 49 do vigente CC²⁰⁷, incluído pela Lei 13.874/2019 (Lei da Liberdade Econômica): “A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores”. E também o artigo 20 do revogado CC/1916: “As pessoas jurídicas têm existência distinta da de seus membros”.

Esse instituto, no Brasil, deita suas raízes no Código de Defesa do Consumidor – CDC (Lei 8.078/1990). Em seu artigo 28²⁰⁸, positivou-se a possibilidade de desconconsiderar a personalidade jurídica quando a sociedade agir em detrimento do consumidor, ou houver atuação infracional provocada por má administração, além de abarcar a responsabilidade solidária da controladora e subsidiária das sociedades consorciadas.

²⁰⁶ “In this book, *piercing the corporate veil* is defined as the means to ignore the corporation’s legal personality and hold shareholders liable for the acts and obligations of the corporation.” Tradução livre: “Neste livro, o termo “*piercing the corporate veil*” é definido como um mecanismo para desconconsiderar a personalidade jurídica da sociedade e de responsabilizar os acionistas pelos atos e obrigações da sociedade.” NAVARRO, José Maria Lezcano. **Piercing the Corporate Veil in Latin American Jurisprudence: a comparison with the Anglo-American Method**. New York: Routledge, 2016, p. 2.

²⁰⁷ Art. 49-A, *caput*, CC. “A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores.”

²⁰⁸ BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. DOU, Brasília 12.9.1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078compilado.htm. Acesso em: 023. jun. 2023.

Art. 28, CDC. “O juiz poderá desconconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração. § 1º (Vetado). § 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código. § 3º As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código. § 4º As sociedades coligadas só responderão por culpa. § 5º Também poderá ser desconconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.”

Posteriormente, a Lei 8.884/1994, que regulava a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica, em seu artigo 18²⁰⁹, passou a prever a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica quando o responsável pela infração da ordem econômica agir ilicitamente, ou falência e demais encerramentos irregulares da empresa decorrerem de má administração.

Essa lei foi revogada pela Lei 12.529/2011, que atualmente disciplina o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência - SBDC e dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica. A nova lei passou a dispor sobre a desconsideração da personalidade jurídica em seu artigo 34²¹⁰, de modo bem semelhante à regulação anterior.

Por fim, a Lei dos Crimes Ambientais (Lei 9.605/1998) também previu a desconsideração da pessoa jurídica quando sua personalidade fosse “obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados ao meio ambiente” (artigo 4º²¹¹).

José Maria Lezcano Navarro²¹² acertadamente observa que a desconsideração da personalidade jurídica do Brasil, inicialmente, buscava proteger interesses públicos:

²⁰⁹ **Art. 18, Lei 8.884/1990.** “A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração”.

BRASIL. Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994. Transforma o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE) em Autarquia, dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica e dá outras providências. DO, Brasília, 13.06.1994. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18884.htm. Acesso em: 23 jun. 2023.

²¹⁰ **Art. 34, Lei 12.529/2011.** “A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. Parágrafo único. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração”. BRASIL. Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm. Acesso em: 23 jun. 2023.

²¹¹ **Art. 4º, Lei 9.605/1998.** “Poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente.”. BRASIL. Lei nº 9.605, de 12 de fevereiro de 1998. Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19605.htm. Acesso em: 02 jun. 2023.

²¹² “(...) However, although the piercing of the corporate veil became a subject of interest in Brazil, the early formal exceptions to the corporate personality were limited to specific circumstances, in specific statutes: Brazilian Consumers Protection Law and regulation for the protection of the economic order and environmental law. Certainly, the use of this remedy was limited, but it was used in accord with Brazilian

direito do consumidor, ordem econômica ou meio ambiente, a sinalizar um caráter social dos normativos, e não uma natureza essencialmente capitalista.

O autor²¹³ diferencia os termos política social e política capitalista para especificar o motivo que originou a legislação da desconsideração da personalidade jurídica na América Latina. Como política social ele se refere “a jurisdições que têm estado abertas a ignorar a pessoa jurídica, especialmente em áreas onde existe um forte interesse social”, indicando como exemplos casos de direito ambiental. E quando indica o termo política capitalista, está tratando de “jurisdições que são menos propensas a ignorar a

*‘pro-social’ policies’. In this book the concept of ‘pro-social policies’ refers to the policies implemented to protect public interest, such as the one protected by the Brazilian Labour Law enacted during the 1940s. Brazilian authorities adopted a position against the use of the corporate entity to defeat regulations aimed at the protection of workers’ rights, which are of course a public interest. The mentioned statutes clearly have a public interest: consumer’s rights, economic order and the preservation of the environment. Indeed, the development of an exception in these three areas shows the Brazilian tendency for a pro-social policy rather than a capitalist policy. This is a factor that influenced the later introduction of an exception to the corporate personality in Brazilian Civil Code.” Tradução livre: “No entanto, embora a desconsideração da personalidade jurídica tenha se tornado um assunto de interesse no Brasil, as primeiras exceções formais à personalidade jurídica foram limitadas a circunstâncias específicas, em estatutos específicos: Lei de Defesa do Consumidor e regulamentação da proteção da ordem econômica e do direito ambiental. Certamente, o uso desse remédio era limitado, mas utilizado de acordo com as políticas “pró-sociais” brasileiras”. Neste livro, o conceito de “políticas pró-sociais” refere-se às políticas implementadas para proteger o interesse público, tal como o protegido pelo Direito do Trabalho brasileiro promulgado durante a década de 1940. As autoridades brasileiras adotaram uma posição contra a utilização da entidade empresarial para burlar regulamentos destinados à proteção dos direitos dos trabalhadores, que são, obviamente, um interesse público. Os estatutos mencionados têm claramente um interesse público: os direitos dos consumidores, a ordem econômica e a preservação do ambiente. De fato, o desenvolvimento de uma exceção nestas três áreas mostra a tendência brasileira para uma política pró-social em vez de uma política capitalista. Este é um fator que influenciou a posterior introdução de uma exceção à personalidade jurídica no Código Civil brasileiro.” NAVARRO, José Maria Lezcano. **Piercing the Corporate Veil in Latin American Jurisprudence: a comparison with the Anglo-American Method**. New York: Routledge, 2016. p. 109.*

²¹³ Diz o autor: “On the one hand, the concept of pro-social policy makes reference to jurisdictions that have been open to disregard the corporate entity, specially in areas where there is a strong social interest; for example, jurisdictions where the corporate entity has been disregarded without hesitation in environmental law cases. This book employs the word ‘social’ in order to emphasize the tendency to ignore corporate personality. On the other hand, the concept of pro-capital policy makes reference to jurisdictions that are less keen to disregard the corporate personality, based on fear of undermining the corporate entity and affecting economic growth. In the jurisdictions with a pro-capital policy, a statute with an exception to the corporate entity may exist but its application may not be common due to the importance given to the economic benefits of the corporate entity.” Tradução livre: “Por um lado, o conceito de política pró-social faz referência a jurisdições que têm estado abertas a ignorar a pessoa jurídica, especialmente em áreas onde existe um forte interesse social; por exemplo, jurisdições onde a pessoa jurídica tem sido ignorada sem hesitação em casos de direito ambiental. Este livro emprega a palavra “social” para sublinhar a tendência para ignorar a personalidade jurídica. Por outro lado, o conceito de política pró-capital faz referência a jurisdições que são menos propensas a ignorar a personalidade jurídica, com base no receio de prejudicar a pessoa jurídica e afetar o crescimento econômico. Nas jurisdições com uma política capitalista, pode existir um estatuto com uma exceção à entidade empresarial, mas a sua aplicação não é comum devido à importância dada aos benefícios econômicos da entidade empresarial.” NAVARRO, José Maria Lezcano. **Piercing the Corporate Veil in Latin American Jurisprudence: a comparison with the Anglo-American Method**. New York: Routledge, 2016, p. 11.

personalidade jurídica, com base no receio de prejudicar a pessoa jurídica e afetar o crescimento econômico”.

E complementa que somente após a entrada em vigor do Código Civil de 2002 é que esse instituto passou a ser admitido em qualquer área do direito privado no Brasil²¹⁴.

Flávio Tartuce²¹⁵ explica que a regra é que a responsabilidade dos sócios seja subsidiária em relação à empresa, cabendo a responsabilidade direta apenas no caso de abuso da personalidade jurídica.

No entanto, em hipóteses excepcionais, quando se constatar que a pessoa jurídica se afastou dos seus princípios e fins, praticando fraudes e lesando terceiros, é possível levantar o véu e alcançar o patrimônio dos sócios.

O artigo 50, *caput*, do CC disciplina a possibilidade de desconconsideração em caso de abuso da personalidade jurídica no direito privado, nos seguintes termos:

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

De acordo com esse dispositivo, é possível a desconconsideração da personalidade jurídica por abuso de personalidade, atendidos os seguintes requisitos: (i) autorização

²¹⁴ “(...) In 2002, the enactment of the new Brazilian Civil Code included a rule that allows the disregard of the legal entity when used for fraudulent purposes. Most notably, this remedy steadily expanded from specific laws to a whole body of law such as the Civil Code. The exception contained in the Brazilian Civil Code empowers the judge to consider the disregard of the legal entity throughout any area of Brazilian private law.” Tradução livre: “Em 2002, a promulgação do novo Código Civil Brasileiro incluiu uma regra que permite a desconconsideração da pessoa jurídica quando utilizada para fins fraudulentos. O mais notável é que esse remédio foi se expandindo de leis específicas para todo um corpo de leis, como o Código Civil. A exceção contida no Código Civil brasileiro permite que o juiz promova a desconconsideração da pessoa jurídica em qualquer área do direito privado brasileiro.” NAVARRO, José Maria Lezcano. **Piercing the Corporate Veil in Latin American Jurisprudence: a comparison with the Anglo-American Method**. New York: Routledge, 2016, p. 113.

²¹⁵ “Como é notório, a regra é de que a responsabilidade dos sócios em relação às dívidas sociais seja sempre subsidiária, ou seja, primeiro exaure-se o patrimônio da pessoa jurídica para depois, e desde que o tipo societário adotado permita, os bens particulares dos sócios serem executados. Somente na hipótese de abuso da personalidade jurídica é que os sócios poderão ser responsabilizados diretamente.” TARTUCE, Flávio. **Direito civil: lei de introdução e parte geral**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 202, p. 307.

judicial prévia; (ii) responsabilidade patrimonial; e (iii) abuso da personalidade jurídica (desvio de finalidade ou confusão patrimonial).

Assim, verifica-se que o CC adotou a teoria maior da desconsideração, segundo a qual o juiz pode ignorar a autonomia patrimonial da pessoa jurídica para prevenir fraudes e abusos praticados através dela (abuso da personalidade jurídica), diferente da teoria menor, que autoriza essa desconsideração pela demonstração de mero prejuízo ao credor.

Em termos legais, considera-se desvio de finalidade a utilização intencional da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza. Esse instituto é regulado nos §§ 1º e 5º do artigo 50 do CC²¹⁶.

Já a confusão patrimonial se caracteriza pela ausência de separação dos patrimônios pessoais (da pessoa jurídica e o dos sócios e acionistas), de que constituem indícios o cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa e a transferência de ativos ou de passivos, de valor significativo, sem efetivas contraprestações (artigo 50, § 2º, do CC²¹⁷).

Consoante ensina André Santa Cruz²¹⁸, o princípio da autonomia patrimonial está fundado na separação entre o patrimônio dos sócios e da sociedade. No entanto, no instante em que se comprova a inexistência, de forma clara, de “uma separação patrimonial entre a pessoa jurídica e os sócios que a compõem (confusão patrimonial), cai por terra o fundamento da responsabilidade patrimonial autônoma”.

²¹⁶ **Art. 50, § 1º, CC:** Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza. [...] **§ 5º.** Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica. BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. DO, Brasília, 11.01.2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 023 jun. 2023.

²¹⁷ **Art. 50, § 2º, CC:** “Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por: I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa; II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.” BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. DO, Brasília, 11.01.2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 023 jun. 2023.

²¹⁸ CRUZ, André Santa. **Direito empresarial:** volume único. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020. p. 522-523.

A Lei 13.874/19 também introduziu os §§ 3º e 4º no artigo 50 do CC²¹⁹, permitindo o alcance do patrimônio de outra pessoa jurídica, se presentes os requisitos de desvio de finalidade e de confusão patrimonial, preconizando ainda que não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica a mera configuração de um grupo econômico.

Por esse dispositivo legal, verifica-se que a lei civil também adotou a teoria da “desconsideração econômica ou indireta, pela qual, nos casos de abuso da personalidade jurídica em que for patente a ocorrência de fraude, poderá o magistrado estender as responsabilidades de uma empresa para outra”²²⁰.

Pretende-se, no âmbito do direito material, resguardar o patrimônio de terceiros, quando tenham se utilizado da pessoa jurídica de maneira fraudulenta para deixar de cumprir suas obrigações.

Assim, pela lei civil, no âmbito do direito privado, autoriza-se a desconsideração da personalidade jurídica, é dizer, possibilita-se que se alcance o patrimônio do sócio (art. 50, *caput*, do CC) ou de uma outra empresa – grupo econômico (art. 50, § 3º, do CC), quando se constatar o abuso de personalidade por desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

O artigo 50 do CC tem hodiernamente sido utilizado como fundamento para parte dos redirecionamentos das dívidas fiscais a outras sociedades integrantes de grupo

²¹⁹ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. DO, Brasília, 11.01.2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 023 jun. 2023. **Art. 50, CC. § 3º.** O disposto no *caput* e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019) **§ 4º** 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. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019). A respeito das mudanças introduzidas no art. 50 do CC, conferir o seguinte excerto da Exposição de Motivos da MP 881/2019, posteriormente convertida na Lei 13.874/2019: “A mais prestigiada e segura conceituação dos requisitos de desconsideração da personalidade jurídica, conforme amplo estudo da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, e em alinhamento com pareceres da Receita Federal, é anotada em parágrafos no art. 50 do Código Civil, de maneira a garantir que aqueles empreendedores que não possuem condições muitas vezes de litigar até as instâncias superiores possam também estar protegidos contra decisões que não reflitam o mais consolidado entendimento”. **Exposição de Motivos da Medida Provisória 881/2019.** Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-202/2019/Exm/Exm-MP-881-19.pdf Acesso em: 2 fev. 2023.

²²⁰ TARTUCE, Flávio. **Direito civil: lei de introdução e parte geral.** 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 320.

econômico. Mas a questão que aqui se coloca é se essa regulação, na modalidade de lei ordinária, pode embasar essa responsabilidade tributária.

Conforme delineado pela Constituição brasileira, lei ordinária não pode disciplinar a responsabilidade tributária, por força do art. 146, III, da CF. Assim, esse dispositivo legal não é apto a ensejar a responsabilidade em âmbito fiscal de grupos econômicos.

Ainda que seja possível usar o artigo 50 do CC como inspiração, é necessário que a regulamentação da responsabilidade tributária do grupo econômico esteja prevista em lei complementar, tal como ocorre com a responsabilidade dos sucessores, a responsabilidade de terceiros e a responsabilidade por infrações.

3.4.1 A execução fiscal e o cabimento do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica previsto no CPC

Nesse ponto, passa-se a analisar o cabimento (ou não) do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nos feitos executivos fiscais. Sobre o tema, refere-se a artigo publicado em coautoria com Tácio Lacerda Gama²²¹.

Naquela oportunidade, destacou-se que o CPC passou a prever a possibilidade de instauração de incidente de desconsideração de personalidade jurídica no Capítulo IV do Título III - “Da intervenção de terceiros” (artigos 133 a 137), procedimento que confere maior segurança jurídica e a possibilidade de o terceiro se manifestar, incidentalmente, antes de seus bens serem alcançados para o pagamento da dívida.

²²¹ SANTOS, Aline Bacelar Teixeira; GAMA, Tácio Lacerda. A interpretação do Superior Tribunal de Justiça quanto ao cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais. **Conteúdo Jurídico**, Brasília: 09 dez 202, 04:35. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/60493/a-interpretacao-do-superior-tribunal-de-justica-quanto-ao-cabimento-do-incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica-nas-execues-fiscais>. Acesso em: 010 jun. 2023.

O incidente constitui um procedimento judicial autônomo, realizado nos autos do próprio processo de forma incidental, para eventual reconhecimento da desconsideração da personalidade jurídica.

O CPC dividiu da seguinte forma a disciplina desse instituto. O artigo 133 do CPC²²² estabelece como legitimados para a instauração do incidente a parte interessada ou Ministério Público.

O artigo 134 do código processual²²³ diz ser cabível a instauração do procedimento no processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução de título executivo extrajudicial. Além disso, em regra, o incidente implica suspensão do processo em andamento.

Na sequência, o artigo 135 do CPC²²⁴ atribui um prazo de quinze dias para ser exercido o contraditório prévio e a ampla defesa. O artigo 136 do CPC²²⁵ especifica que o incidente será resolvido por decisão interlocutória, a qual desafia agravo interno. E, por fim, o artigo 137 do CPC²²⁶ traz a consequência do acolhimento do pedido de desconsideração: a ineficácia de eventual alienação ou oneração fraudulenta de bens.

Em âmbito processual, após estabelecer como regra que os “bens particulares dos sócios não respondem pelas dívidas da sociedade” (artigo 795, *caput*, do CPC), houve o

²²² BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil.. DOU, Brasília. 17.3.2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 023 jun. 2023. **Art. 133, CPC.** “O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo. § 1º O pedido de desconsideração da personalidade jurídica observará os pressupostos previstos em lei. § 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.”

²²³ **Art. 134, CPC.** “O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial.” [...] § 3º. “A instauração do incidente suspenderá o processo, salvo na hipótese do § 2º.” BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil.. DOU, Brasília. 17.3.2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 023 jun. 2023.

²²⁴ **Art. 135, CPC.** “Instaurado o incidente, o sócio ou a pessoa jurídica será citado para manifestar-se e requerer as provas cabíveis no prazo de 15 (quinze) dias.” BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil.. DOU, Brasília. 17.3.2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 023 jun. 2023.

²²⁵ **Art. 136, CPC.** “Concluída a instrução, se necessária, o incidente será resolvido por decisão interlocutória. Parágrafo único. Se a decisão for proferida pelo relator, cabe agravo interno.” BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil.. DOU, Brasília. 17.3.2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 023 jun. 2023.

²²⁶ **Art. 137, CPC.** “Acolhido o pedido de desconsideração, a alienação ou a oneração de bens, havida em fraude de execução, será ineficaz em relação ao requerente.” BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil.. DOU, Brasília. 17.3.2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 023 jun. 2023.

estabelecimento da obrigatoriedade do manejo desse procedimento para que haja a desconsideração da personalidade jurídica (artigo 795, § 4º²²⁷, do CPC).

Nessa linha, Cássio Scarpinella Bueno²²⁸ aduz pela indispensabilidade da instauração do incidente para fins de desconsideração da personalidade jurídica, ressalvada a hipótese do artigo 134, § 2º, do CPC (quando a desconsideração for requerida já na inicial).

A desconsideração da personalidade jurídica tem como propósito que os “efeitos de certas e determinadas obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou dos sócios da pessoa jurídica ou aos bens de empresa do mesmo grupo econômico”²²⁹.

Para a configuração do abuso de personalidade jurídica, a lei civil, no artigo 50 do CC, estipulou quais os requisitos a serem preenchidos. Conforme antes afirmado, são eles: (i) autorização judicial prévia; (ii) responsabilidade patrimonial; e (iii) abuso da personalidade jurídica (desvio de finalidade ou confusão patrimonial).

As normas tributárias – o CTN e a LEF –, não possuem regulamentação específica sobre essa questão, apesar desta última lei permitir, em seu artigo 1º, a aplicação subsidiária do CPC.

Pode-se adotar uma interpretação mais restritiva, e ancorar-se no princípio da especialidade, considerando o CTN e a LEF leis especiais em face do CPC, para se compreender pela incompatibilidade da instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal.

²²⁷ **Art. 795, § 4º, CPC.** “Para a desconsideração da personalidade jurídica é obrigatória a observância do incidente previsto neste Código.” BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. DOU, Brasília. 17.3.2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 023 jun. 2023.

²²⁸ “A instauração do incidente é absolutamente indispensável, justamente para viabilizar o exercício do direito ao contraditório e da ampla defesa por aqueles que, até então, por serem terceiros não puderam exercê-lo”. BUENO, Cássio Scarpinella. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica: reflexões à luz do processo tributário. **Revista brasileira de direito processual**. Local: v. 28, n. 112, 63-90, out./dez. 2020, p. 72.

²²⁹ AMARAL, Guilherme Rizzo. **Comentários às alterações do novo CPC**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. p. 210.

De outro lado, acaso se leve em conta o diálogo entre as fontes²³⁰, a autorização de aplicação subsidiária do CPC nos feitos fiscais, bem como o devido processo civil constitucional, é possível concluir pela possibilidade de instauração do IDPJ.

Oportuno aqui consignar que, no campo privado, tem sido largamente utilizado o “diálogo das fontes”, termo que expressa a possibilidade de convivência conjunta de duas normas ao mesmo tempo e ao mesmo caso, seja de modo complementar ou subsidiário²³¹. Assim, quando normas entram em conflito, ao invés de uma prevalecer sobre a outra, ambas podem conviver no sistema: evita-se a “retirada simples (revogação) de uma das normas em conflito do sistema jurídico (ou do ‘monólogo’ de uma só norma possível a ‘comunicar’ a solução justa)” e aceita-se a “convivência dessas normas, ao diálogo das normas para alcançar a sua *ratio*, a finalidade ‘narrada’ ou ‘comunicada’ em ambas.”²³²

Cláudia Lima Marques²³³ assim resume esse fenômeno:

Em resumo, nesses casos difíceis há convivência de leis com campos de aplicação diferentes, campos por vezes convergentes e, em geral, diferentes (no que se refere aos sujeitos), em um mesmo sistema jurídico, há um ‘diálogo das fontes’ especiais e gerais, aplicando-se ao mesmo caso concreto, tudo iluminado pelo sistema de valores constitucionais e de direitos fundamentais.

No direito tributário, o uso tem sido de modo mais contido. Aplicando o “diálogo das fontes” entre o CPC e o CTN e a Lei 6.830/1980 (LEF), o STJ, ao julgar o REsp 1.272.827/PE (Tema 526/STJ)²³⁴, compreendeu ser possível a atribuição de efeito

²³⁰ Sobre a tese do diálogo entre as fontes, Flávio Tartuce explica a funcionalidade da sua aplicação: “É cediço que vivemos um momento de explosão de leis, um *Big Bang Legislativo*, como simbolizou Ricardo Lorenzetti. O mundo pós moderno e globalizado, complexo e abundante por natureza, convive com uma quantidade enorme de normas jurídicas, a deixar o aplicador do Direito até desnortado. O diálogo entre as fontes serve como um leme nessa tempestade”. TARTUCE, Flávio. **Direito civil: lei de introdução e parte geral**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022. p. 116.

²³¹ BENJAMIN, Antonio Herman V.; MARQUES, Cláudia Lima; BESSA, Leonardo Roscoe. **Manual de Direito do Consumidor**. 10. ed. São Paulo, Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 136.

²³² BENJAMIN, Antonio Herman V.; MARQUES, Cláudia Lima; BESSA, Leonardo Roscoe. **Manual de Direito do Consumidor**. 10. ed. São Paulo, Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 137.

²³³ BENJAMIN, Antonio Herman V.; MARQUES, Cláudia Lima; BESSA, Leonardo Roscoe. **Manual de Direito do Consumidor**. 10. ed. São Paulo, Thomson Reuters Brasil, 2022, p. 138-139.

²³⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **REsp n. 1.272.827/PE**. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. 22 maio 2013. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023. O Tema 526/STJ ficou assim redigido: “A atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor fica condicionada ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia; verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (*fumus boni juris*) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*)”. Eis um pequeno trecho da ementa: “Desse modo, tanto a Lei n. 6.830/80 - LEF quanto

suspensivo aos embargos do devedor, desde que atendidos os requisitos previstos para tanto: apresentação de garantia (requisito previsto na LEF), *fumus boni iuris* e *periculum in mora* (requisitos previstos no CPC/1973). Nessa mesma oportunidade, entretanto, em atenção ao princípio da especialidade, entendeu-se que a presença de dispositivo de lei específica, a saber, 16, § 1º, da Lei 6.830/1980, que exige expressamente a garantia para a oposição de embargos à execução fiscal, afastaria a aplicação do artigo 736 do CPC/1973, que dispensa essa garantia como condicionante dos embargos.

São favoráveis à instauração do IDPJ nas execuções fiscais: Cássio Scarpinella Bueno²³⁵, Renato Lopes Becho²³⁶, Maria Rita Ferragut²³⁷, dentre outros.

Cássio Scarpinella Bueno²³⁸ defende que a prévia observância do contraditório e da ampla defesa “sobrepõem-se às escolhas feitas pelo legislador, justamente porque encontram fundamento (bastante) no modelo constitucional do direito processual civil”.

Renato Lopes Becho²³⁹, em igual sentido, entende que o IDPJ “visa melhorar o sistema de defesa dos apontados como responsáveis tributários” e que “sua aplicação melhorará a prática atual nas execuções fiscais”.

Maria Rita Ferragut²⁴⁰ considera que esse incidente “supre uma lacuna legal, ao permitir que, antes da apreciação do pedido de corresponsabilidade, a parte defenda-se, apresente provas e tenha sua defesa apreciada”, concluindo que o “contraditório será observado desde o início, sendo assegurado a todos o devido processo legal”.

o art. 53, §4º da Lei n. 8.212/91 não fizeram a opção por um ou outro regime, isto é, são compatíveis com a atribuição de efeito suspensivo ou não aos embargos do devedor. Por essa razão, não se incompatibilizam com o art. 739-A do CPC/73 (introduzido pela Lei 11.382/2006) que condiciona a atribuição de efeitos suspensivos aos embargos do devedor ao cumprimento de três requisitos: apresentação de garantia; verificação pelo juiz da relevância da fundamentação (*fumus boni iuris*) e perigo de dano irreparável ou de difícil reparação (*periculum in mora*).”

²³⁵ BUENO, Cássio Scarpinella. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica: reflexões à luz do processo tributário. **Revista brasileira de direito processual**, v. 28, n. 112, p. 63-90, out./dez. 2020.

²³⁶ BECHO, Renato Lopes. Dos Impactos do Novo CPC no Direito e o Processo Tributário. **Revista de Estudos Tributários**. n. 110, ano 19, p. 621, jul.-ago. 2016, Editorial Síntese.

²³⁷ FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e grupos econômicos. **O Novo CPC e seu impacto no direito tributário**. Coord. Paulo Cesar Conrado e Juliana Furtado Costa Araújo. São Paulo: Fiscosoft, 2015.

²³⁸ BUENO, Cássio Scarpinella. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica: reflexões à luz do processo tributário. **Revista brasileira de direito processual**, v. 28, n. 112, p. 63-90, out./dez. 2020, p. 87.

²³⁹ BECHO, Renato Lopes. Dos Impactos do Novo CPC no Direito e o Processo Tributário. **Revista de Estudos Tributários**. n. 110, ano XIX, p. 621, jul.-ago. 2016, Editorial Síntese, p. 621.

²⁴⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e grupos econômicos. **O Novo CPC e seu impacto no direito tributário**. Coord. Paulo Cesar Conrado e Juliana Furtado Costa Araújo. São Paulo: Fiscosoft, 2015, p. 15.

Divergindo desse entendimento, Edson Antônio Sousa Pontes Pinto e Carlos Eduardo M. Gasperin²⁴¹ defendem o descabimento do incidente na via executiva fiscal, pois “a atividade de lançamento é privativa da Administração Pública, de tal modo que a qualificação do sujeito passivo, seja ele contribuinte, seja responsável, deve ser feita em procedimento de lançamento”, com respeito ao contraditório e ampla defesa (participação efetiva do terceiro); e que o Poder Judiciário não pode, dessa forma, por via do incidente de desconconsideração, ou “até mesmo em decisão de redirecionamento, incluir terceiro que não estava determinado sob o argumento de que incorreu em uma das hipóteses dos arts. 134 e 135 do Código Tributário Nacional”.

Verifica-se, assim, a existência de fortes fundamentos, em âmbito doutrinário, tanto pelo cabimento do incidente, quanto pela incompatibilidade desse procedimento com o rito das execuções fiscais.

E, tratando-se de controvérsia de índole infraconstitucional, vai caber ao STJ dar a última e definitiva interpretação ao problema aqui trazido. A hodierna situação da jurisprudência da Corte Superior sobre essa questão será abordada no Capítulo 4.

Após refletir sobre os fundamentos trazidos pela doutrina, entende-se incabível a instauração do incidente no âmbito das execuções fiscais. Com efeito, existe lei especial disciplinando essa matéria (Lei 6.830/1980), a qual prevê um rito especial para a execução título executivo fazendário, inclusive exigindo a apresentação de garantia para oposição dos embargos do devedor. E a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica suspende o processo, o que se mostra incompatível com o rito sumário previsto na lei de execuções fiscais. Por fim, a sede adequada para defesa do contribuinte é no processo administrativo tributário, portanto, antes da lavratura da CDA.

3.5 GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR (ARTIGO 149, VII, DO CTN)

²⁴¹ PINTO, Edson Antônio Sousa Pontes; GASPERIN, Carlos Eduardo M. É cabível a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica nos casos de responsabilidade tributária de terceiros? Ainda sobre a incompatibilidade do novo instituto com o direito processual tributário. **Revista dos Tribunais**, v. 983, ano 106. São Paulo: Ed RT, setembro 2017, p. 304.

A quarta e última hipótese tem como base legal o artigo 149, VII, do CTN²⁴². Esse dispositivo versa sobre a possibilidade de o fisco realizar lançamento de ofício, quando constatar a existência de fraude, dolo ou simulação.

Ensina Regina Helena Costa²⁴³ que são duas as modalidades do lançamento direto ou de ofício previstas no artigo: (i) originário: “está definido no inciso I como efetuado pela autoridade administrativa, ‘quando a lei assim o determine’”; (ii) substitutivo ou revisão de lançamento: abrangendo tributos sujeitos a lançamento por homologação ou misto, “consiste no reexame do ato de apuração do crédito tributário, do qual resulta sua modificação e, assim, da prestação objeto da obrigação principal”.

Segundo esse artigo, poderá ser revisto o lançamento de ofício, resultando daí sua anulação total ou parcial, se restar comprovado, por exemplo, que o sujeito passivo desvirtuou a sua declaração ou reduziu o valor do tributo devido de modo doloso, fraudulento ou por simulação.

Assim, se algum dos integrantes do grupo econômico agir com dolo, fraude ou simulação, a autoridade administrativa pode desconsiderar os atos praticados com esses desideratos e realizar o lançamento correspondente.

Maria Rita Ferragut²⁴⁴ defende que não se configura propriamente a existência de um grupo econômico, pois, de fato, o que se tem é simulação de autonomia jurídica e realização do fato gerador por apenas uma das pessoas jurídicas.

Essa revisão de lançamento, nos termos em que regulada, não é hipótese válida a disciplinar a responsabilidade tributária do grupo econômico. Com efeito, esse dispositivo está previsto no título do crédito tributário, como hipótese de constituição desse crédito e, como visto, apenas autoriza o fisco a fazer um lançamento de ofício, desconsiderando atos fraudulentos, dolosos ou simulados praticados pelo sujeito passivo. Aqui não há,

²⁴² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 02 jun. 2023.

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

²⁴³ COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado**: em sua moldura constitucional. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022, p. 328.

²⁴⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 232.

propriamente, uma permissão para se atribuir responsabilidade tributária a grupos econômicos.

3.6 IMPOSSIBILIDADE DE LEI ORDINÁRIA VEICULAR NORMAS GERAIS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECONÔMICOS

Adotando como premissa a reserva de lei complementar para disciplinar a responsabilidade tributária de grupos econômicos, como norma geral em matéria tributária, passa-se a analisar o aparato legislativo invocado para respaldar tal responsabilidade.

Verifica-se que o modelo normativo atual é impróprio para regular esse instituto, uma vez que não observa a moldura constitucional prevista.

Com efeito, o artigo 146, III, da Constituição Federal impõe que regras de sujeição passiva e obrigação tributária devam ser veiculadas por meio de lei complementar.

É o que defende Renato Lopes Becho²⁴⁵, para quem “quando o constituinte referiu-se a contribuinte no texto indicado [art. 146, III, *a*], devemos considerar o sujeito passivo”, e “a sujeição passiva tributária é matéria reservada à lei complementar, que veicule as normas gerais em matéria de legislação tributária (CF, art. 146, III, *a*)”.

O entendimento de Marcelo Signorini Prado de Almeida²⁴⁶ é o de que, “no âmbito tributário há limitações constitucionais a serem seguidos, pois não há uma legislação específica que define o grupo econômico para fins tributários e consequente responsabilidade” e é incumbência do Poder Legislativo editar a lei complementar “para responsabilização conjunta de empresas, com a possibilidade, inclusive, de se esclarecer a solidariedade ou subsidiariedade, elementos identificadores e sua natureza”.

²⁴⁵ BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 221, fev. 2014, p. 132.

²⁴⁶ ALMEIDA, Marcelo Signorini Prado de Almeida. **Responsabilidade tributária do grupo econômico**. Curitiba: Juruá, 2021, p. 96-97.

Essa a posição de Rafael de Souza Medeiros²⁴⁷, que faz a leitura do artigo 146 da CF como regra de reserva de competência, que atribui ao Congresso Nacional “a prerrogativa para tratar, entre outras hipóteses, das ‘normas gerais em matéria de legislação tributária’, incluindo a disciplina da sujeição passiva”. Salienta, ainda, que esse dispositivo legal possui três finalidades: segurança, representatividade e uniformidade. E explica:

Essa previsão serve a três finalidades: segurança, representatividade e uniformidade. Segurança no sentido de garantia, isto é, de limitação dos autorizados a disciplinar a matéria, retirando-a do alcance de todos os demais, o que contribui para sua estabilidade. Representatividade, uma vez que apenas a maioria absoluta do Congresso Nacional pode disciplinar a matéria, de modo que, se o seu objeto é o sistema tributário nacional, nada mais adequado do que o estabelecer por normas de caráter nacional, ou seja, a lei complementar. Uniformidade, por meio da fixação de idênticos conceitos e de disposições gerais aplicáveis em toda a Federação, outorgando-se aos entes federados a mesma estrutura geral para o exercício do poder de tributar, condição que contribui para o ideal de cognoscibilidade do Direito.²⁴⁸

²⁴⁷ MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019, p. 58.

²⁴⁸ MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019, p. 59.

Daniel Monteiro Peixoto²⁴⁹, nessa mesma linha, entende que o tema da responsabilidade tributária “enquadra-se no espectro semântico do art. 146 da CF” e o seu tratamento como norma geral de direito tributário cumpre dois parâmetros de harmonização do sistema tributário brasileiro: um positivo, “consistente no oferecimento de regras de responsabilização aplicáveis de imediato por quaisquer dos entes federativos, independentemente de possuírem lei ordinária específica (ex. arts. 129 a 135 do CTN)”; e o outro negativo, ao “impedir que sejam criadas hipóteses de responsabilização de modo descontraído entre os diversos entes políticos que compõem a Federação brasileira”. E entre o rol das matérias sujeitas a reserva de lei complementar está a responsabilidade tributária²⁵⁰.

No Código Tributário Nacional, no título referente à obrigação tributária, no qual constam capítulos sobre sujeito ativo, sujeito passivo e responsabilidade tributária, não existe um item específico tratando sobre responsabilidade de grupo econômico. Assim, como já afirmou Humberto Ávila²⁵¹, “a responsabilidade tributária de grupo econômico não é uma espécie prevista legalmente”.

Para servir de suporte a esse tipo de responsabilidade, combinam-se os dispositivos do CTN que tratam sobre sujeito passivo, responsabilidade solidária e responsabilidade de terceiros, invocando-se, ainda, algumas leis ordinárias disciplinando o tema no âmbito civil, comercial, previdenciário e trabalhista.

Com efeito, já foi visto que o empréstimo do dispositivo legal que versa sobre solidariedade no CTN (art. 124) não é apto para disciplinar essa responsabilidade tributária, pois: (i) no CTN, está situado em capítulo diverso daquele que regula a responsabilidade tributária (mesmo que de maneira imprópria); (ii) apenas veicula a regra de responsabilidade solidária quando houver interesse comum entre os sujeitos passivos (artigo 124, I, do CTN), e esse interesse comum não está presente pela mera existência

²⁴⁹ PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 244.

²⁵⁰ “Como se sabe, a obrigação tributária principal é o vínculo relacional que liga sujeito ativo (pessoa encarregada da arrecadação do tributo) e sujeito passivo (aquele que deverá pagar). Por sua vez, a sujeição passiva se desdobra nas modalidades contribuinte e responsável, conforme esclarece e disciplina o art. 121 do CTN. Desse modo, ‘responsabilidade tributária’ é subtema do gênero obrigação tributária e, portanto, deve ser disciplinado pelo veículo lei complementar.”. PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 245.

²⁵¹ ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 14, n. 82, p. 9-22, jul - ago. 2016, p. 13.

do grupo; e (iii) lei ordinária não pode regulamentar a temática da responsabilidade tributária (artigo 124, II, do CTN).

Humberto Ávila²⁵² acrescenta que, tendo por fundamento mencionado dispositivo, o interesse comum que estaria apto a ensejar a responsabilidade tributária teria que estar relacionado com o poder de decisão e ingerência de uma sociedade sobre outra. E conclui pela inexistência de relação entre esse poder decisório e o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária. Em suas palavras:

[...] Isso porque tanto pode haver uma conexão com o fato gerador sem poder decisório, como, reversamente, pode haver poder decisório sem uma relação com a ocorrência do fato gerador. Isso significa que o poder decisório e a ingerência não são condições nem necessárias, nem suficientes para isso.

Para dar suporte à responsabilidade tributária de grupo econômico, costuma-se conjugar o artigo 124 com o artigo 128 do CTN, dispositivo esse que constituiria uma norma geral de responsabilidade tributária, ou mesmo um parâmetro jurídico fundamental para esse tipo de responsabilização²⁵³.

Apesar de se tratar, efetivamente, de uma disposição geral a respeito da responsabilidade tributária de terceiros, essa comunhão de dispositivos também não representa suporte legal apto a ensejar a responsabilidade dos grupos econômicos por dívidas tributárias.

Isso porque o próprio artigo atribui à lei o encargo de definir o terceiro responsável, e, conforme defendemos, essa lei tem que ser do tipo complementar. Além disso, esse dispositivo exige vinculação ao fato gerador, o que não se confunde com poder decisório ou ingerência societária²⁵⁴. Por fim, consoante já demonstrado, a existência de interesse comum não é suficiente a amparar a responsabilidade tributária de grupos econômicos.

²⁵² ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 14, n. 82, p. 9-22, jul./ago. 2016, p. 15.

²⁵³ ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos: da teoria à prática**. Curitiba: Direito Contemporâneo, 2022, p. 37.

²⁵⁴ ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 14, n. 82, p. 9-22, jul./ago. 2016, p. 16.

Os artigos 134 e 135 do CTN não são aptos a validar a responsabilidade tributária de grupo econômico, pelos seguintes motivos: i) essa hipótese não está prevista no rol especificado em cada dispositivo legal; ii) trata-se de responsabilidade atribuída apenas a pessoas físicas; e iii) não é possível a instituição de tributo por analogia, em atenção ao princípio da legalidade e ao artigo 108, § 1º, do CTN.

Com relação ao artigo 149 do CTN, que disciplina a possibilidade de o agente fiscal realizar o lançamento de ofício quando constatar dolo, fraude ou simulação do sujeito passivo, também não é apropriado para respaldar a responsabilidade tributária dos grupos econômicos. Com efeito, esse dispositivo versa sobre a efetivação ou revisão de ofício de lançamento, com a possibilidade de descon sideração de um ato fraudulento, e não sobre responsabilidade tributária de terceiros.

No campo empresarial, a Lei das Sociedades Anônimas, além de ser lei ordinária, inapta a disciplinar a responsabilidade tributária, apenas estabelece a forma de constituição regular dos grupos econômicos e as relações entre grupos de empresas. Aludida lei prevê responsabilidade dos sócios de forma subsidiária ou solidária, se sua atuação causar prejuízo à empresa, mas expressamente refere-se ao âmbito civil (artigo 158 da Lei 6.404/1976).

No âmbito trabalhista, atribui-se a responsabilidade solidária entre os integrantes do grupo econômico pelo pagamento de dívidas trabalhistas. Assim, disciplina questões atinentes ao Direito do Trabalho, com princípios e institutos próprios, e trata-se de lei ordinária, veículo normativo inapropriado para tratar de responsabilidade tributária.

Além disso, o enfoque é a proteção do trabalhador, considerada parte hipossuficiente na relação de emprego, razão pela qual o princípio da despersonalização das obrigações trabalhistas é usado de maneira mais alargada.

Sob o viés previdenciário, vimos que a Lei de Custeio (Lei 8.212/1991) estipulou a responsabilidade solidária entre os integrantes de grupo econômico pelas obrigações previdenciárias (artigo 30, IX). O problema é que a contribuição previdenciária é uma espécie tributária, e versando o dispositivo legal sobre responsabilidade tributária, padece de inconstitucionalidade por se tratar de lei ordinária.

Por fim, no campo civil, o artigo 50 do CC, originalmente, disciplina a desconsideração da personalidade jurídica da empresa para se chegar ao sócio ou administrador pessoa física. Ou, inversamente, desconsidera a pessoa física e atinge o patrimônio da sociedade. Apenas com a edição da Lei da Liberdade Econômica incluiu-se, nesse dispositivo legal, a extensão das obrigações de uma pessoa jurídica para outra pessoa jurídica (art. 50, § 3º, da Lei 13.784/2019). Além disso, inseriu-se o art. 49-A²⁵⁵, que prestigia a autonomia da pessoa jurídica em relação aos seus sócios e administradores e resguarda a autonomia patrimonial das sociedades.

Apesar de instituir importantes parâmetros para o alcance de patrimônio de terceiros, o Código Civil é lei ordinária, e regula relações de direito privado.

Por isso, é necessário que o Código Tributário Nacional discipline a responsabilidade tributária de grupos econômicos, definindo em que consistiria grupo econômico para fins tributários, qual a modalidade responsabilidade a ser atribuída (pessoal, solidária ou subsidiária), entre outras questões, importantes para se alcançar segurança jurídica no trato dessa matéria.

O que se tem hoje, em verdade, dada a existência dessa lacuna legal, é a atribuição desse encargo, a saber, o reconhecimento de grupo econômico para fins de responsabilidade tributária, para o Judiciário, que se utiliza das normas acima mencionadas para resolver os litígios. E nem sempre há convergência de entendimento: as Turmas de Direito Público do STJ, naqueles poucos casos em que analisaram o mérito da responsabilidade tributária de grupos econômicos, decidiram de maneira divergente quanto à necessidade de instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, por exemplo.

Dessa forma, a ausência de regras claras sobre esse instituto no âmbito tributário e a existência de diferentes entendimentos jurisprudenciais gera insegurança jurídica aos contribuintes.

²⁵⁵ **Art. 49-A, CC.** “A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores. Parágrafo único. A autonomia patrimonial das pessoas jurídicas é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, estabelecido pela lei com a finalidade de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos.” BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. DO, Brasília, 11.01.2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 023 jun. 2023.

É o que assinalam Renato Lopes Becho e Roberto Lima Campelo²⁵⁶, ao consignar que o “Direito positivo brasileiro não tem um regramento que trace os contornos jurídicos do grupo econômico para fins de responsabilização tributária”, deixando esse encargo para a jurisprudência, para os indícios e para a interpretação extensiva de normas jurídicas que não foram elaboradas para abarcar esse fenômeno.

Nessa perspectiva, um exame dos princípios constitucionais gerais e tributários revela-se necessário para a compreensão e delimitação da responsabilidade tributária dos grupos econômicos.

Deve-se prestigiar o princípio da legalidade, especialmente no campo tributário, devendo a lei complementar tributária regular o instituto da responsabilidade tributária de grupos econômicos. Além disso, prestigia-se a segurança jurídica, tendo em vista que uma das funções da norma geral é exatamente conferir uniformidade de tratamento, garantindo os ideais de inteligibilidade, confiabilidade e previsibilidade do ordenamento jurídico²⁵⁷.

Com efeito, é observando-se os limites trazidos pelo sistema constitucional tributário que se poderá construir uma base normativa sólida para regular essa temática, evitando-se, ao mesmo tempo, que direitos e garantias individuais assegurados aos contribuintes (liberdade, igualdade, segurança e propriedade) sejam violados.

3.7 PANORAMA JURISPRUDENCIAL DO STJ SOBRE A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS

3.7.1 A importância da interpretação na solução de casos judiciais

²⁵⁶ BECHO, Renato Lopes; CAMPELO, Roberto Lima. **Responsabilidade e fraude tributária via caracterização de grupo econômico nas execuções fiscais. Interesse público**, v. 22, n. 124, p. 145-163, nov./dez. 2020. p. 161. “O Direito positivo brasileiro não tem um regramento que trace os contornos jurídicos do grupo econômico para fins de responsabilização tributária, deixando o reconhecimento do instituto à jurisprudência, aos indícios e à interpretação extensiva de normas jurídicas que não foram elaboradas para abarcar referido fenômeno, gerando, assim, intensa insegurança jurídica.”

²⁵⁷ ÁVILA, Humberto. Lei Complementar sobre Normas Gerais. Matéria de Norma Geral. Prescrição e Decadência. Prazo. Fixação por Lei Ordinária Contrária à Lei Complementar. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 157, p. 107-114, 2008. p. 108.

Para Carlos Maximiliano²⁵⁸, interpretar o Direito “não é simplesmente tornar claro o respectivo dizer, abstratamente falando; é, sobretudo, revelar o sentido apropriado para a vida real, e conducente a uma decisão reta”.

Na lição de Hans Kelsen²⁵⁹, na hipótese em que “o Direito é aplicado por um órgão jurídico, este necessita fixar o sentido das normas que vai aplicar, tem de interpretar estas normas”. Nesse passo, a interpretação pode ser compreendida como “uma operação mental que acompanha o processo da aplicação do Direito no seu progredir de um escalão superior para um escalão inferior”.

O doutrinador austríaco²⁶⁰ considera como autêntica a interpretação criadora de Direito realizada pelo órgão aplicador, que se concretiza ao se escolher “uma das possibilidades reveladas pela interpretação cognoscitiva da mesma norma” ou também com a produção de “uma norma que se situe completamente fora da moldura que a norma a aplicar representa”.

Paulo de Barros Carvalho compreende que “interpretar o direito é conhecê-lo, atribuindo valores aos símbolos”²⁶¹. E acrescenta que surgirá o “texto quando promovermos a união do plano de conteúdo ao plano de expressão, vale dizer, quando se manifestar um empírico objetivado, que é o plano expressional”²⁶².

Antônio Roberto Sampaio Dória²⁶³ percebeu, de pronto, não ser factível uma interpretação literal, pois a tarefa interpretativa pode resultar em ampliação ou restrição do sentido atribuído, a depender do intérprete. Vejam-se as palavras desse doutrinador:

²⁵⁸ MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 8.

²⁵⁹ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 387.

²⁶⁰ KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 394.

²⁶¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 204.

²⁶² CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 189.

²⁶³ DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributario e due process of law: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986. p. 22.

Interpretar é revelar o pensamento interpretado. Mas é também ampliá-lo ou restringi-lo, enriquecê-lo ou amesquinhá-lo. Exegese rigorosamente fiel pode ser acalentado ideal, mas inatingível. A penúria das expressões verbais contrasta, vivamente, com a infinita gama das categorias intelectuais. É da condição humana, e não há porque deplorá-la.

O direito, especialmente, não há de se forrar a essa fatalidade. As idiossincrasias, a cultura e a acuidade de cada hermeneuta, no surpreender e desvendar o significado recôndito da norma jurídica, haverão de explicar os resultados antagônicos por outros encontrados. O intérprete é escravo da lei, mas o amo nem sempre fala idêntica língua para todos os servos.

É importante destacar que, nessa perspectiva, aqui considerada correta, a interpretação é tida como uma atividade criadora, feita pelo intérprete, que não desvenda o sentido do texto, mas cria um significado para esse suporte físico.

Ademais, leciona Tácio Lacerda Gama²⁶⁴ que a construção do sentido da mensagem normativa perpassa pelo confronto entre textos de direito positivo e da Ciência do Direito, considerando que “os sentidos produzidos pela Ciência influenciam decisões no direito positivo, assim como as disposições do direito positivo constituem o próprio objeto das considerações da Ciência Jurídica”. E, assim, dialogicamente (intertextualmente), “textos da Ciência e do direito positivo se condicionam mutuamente [...], sem que os dois sistemas linguísticos percam sua respectiva autonomia”.

No entanto, mesmo sendo a interpretação uma atividade criativa, existem limites constitucionais e legais para sua realização, que sempre deve levar em conta, portanto, a atuação do legislador.

Essa é a linha de entendimento corretamente adotada por Renato Lopes Becho²⁶⁵, para quem a “atividade criativa do juiz encontra balizas na Constituição Federal e nas leis de regência de sua atuação”, sendo uma liberdade restrita.

²⁶⁴ GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 319.

²⁶⁵ BECHO, Renato Lopes. **Ativismo jurídico em processo tributário: crise, teoria dos precedentes e efeitos do afastamento da estrita legalidade**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2012, p. 66-67. “Nesse sentido, precisamos deixar bem claro que, dependendo da corrente dogmática que se adote, a formação do direito passa pelo esforço do legislador e do julgador. Ambos realizam atividade jurídica criativa. Para parte da doutrina, como afirmado por Eros Roberto Grau, é um equívoco pensar que apenas o legislador cria o direito. Ele cria uma parte do direito, não o todo. Entretanto, assim como o legislador não é livre para criar os textos legais que bem entender, não podendo tudo, o juiz também não é o senhor do direito, um déspota que tudo pode. A atividade criativa do juiz encontra balizas na Constituição Federal e nas leis de regência de sua atuação. É uma liberdade restrita, portanto.”

Ocorre que a existência de diferentes entendimentos jurisprudenciais gera insegurança jurídica, que se traduz em prejuízo tanto para os contribuintes (ou responsáveis), quanto para a Fazenda Pública, que não sabem como atuar nesses casos de responsabilidade tributária de grupos econômicos.

Essa dispersão da jurisprudência deve ser evitada, como salienta Guilherme Puchalski Teixeira²⁶⁶, considerando que a ausência de “previsibilidade razoável do processo vai de encontro aos princípios constitucionais da isonomia e da segurança jurídica, produzindo decisões diametralmente opostas sobre idêntica controvérsia”.

As alterações trazidas com a entrada em vigor do vigente CPC, que valorizou o papel do precedente no ordenamento brasileiro, pretendem impedir a jurisprudência vacilante, permissiva de soluções diversas para idênticas controvérsias, mediante a instituição de mecanismos de natureza processual, inclusive no âmbito das instâncias ordinárias, tendentes a prestigiar a segurança jurídica²⁶⁷.

Daí a importância da interpretação dos julgadores nesse cenário, como atores que garantam a clareza, a previsibilidade, a estabilidade e a igualdade de tratamento para casos semelhantes, em atenção aos princípios da legalidade e da segurança jurídica.

3.7.2 Responsabilidade tributária dos grupos econômicos e a exigência de interesse comum

Em regra, o STJ não tem se pronunciado sobre quais elementos estariam aptos a caracterizar grupo econômico para fins tributários, uma vez que essa questão demanda a apreciação de matéria fática, vedada na via especial pela Súmula 7/STJ, enunciado que preconiza a impossibilidade de reexame de prova.

A despeito de haver severas críticas a esse óbice processual, entende-se que, quando devidamente utilizado, visa proporcionar às Cortes Superiores o desempenho de

²⁶⁶ TEIXEIRA, Guilherme Puchalski. Recurso especial e recurso extraordinário repetitivos: finalidade e procedimento. **Recursos e processos nos tribunais: à luz do Novo Código de Processo Civil**. Org: Vanderlei Garcia Junior. Curitiba: Juruá, 2017, p. 184.

²⁶⁷ SANTOS, Guilherme Ribas da Silva; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Aspectos constitucionais e processuais da segurança jurídico-tributária. **Revista de Estudos Jurídicos do Superior Tribunal de Justiça**. Brasília, n.1, ago. 2020.: STJ, 1989, p. 231.

sua verdadeira missão constitucional, que é interpretar o direito federal ou constitucional, conforme o caso.

Inaugurou a impossibilidade de reexame de prova a edição da Súmula 279/STF²⁶⁸, a qual dispõe que: “Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário.” Essa mesma dicção foi repetida pelo STJ em 1990²⁶⁹, ao editar o enunciado sumular n. 7, segundo o qual “A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.”

O ordenamento brasileiro tem suas raízes no sistema do *civil law*, diferente do *common law*, no qual os fatos é que são determinantes na aplicação do direito. Aqui as Cortes Superiores têm por missão constitucional dizer o direito objetivo, interpretando a norma constitucional ou infraconstitucional indicada na controvérsia. Ou seja, não podem ser consideradas terceira ou quarta instâncias de julgamento.

A base fática é delimitada pelas instâncias ordinárias de maneira soberana, daí porque não se admite o reexame de prova, ou seja, a incursão nos autos em busca de substrato fático para que seja delineada a nova apreciação jurídica. Ou seja, não se admite o exame de mera questão de fato ou alegação de julgamento errôneo da prova.

De outro lado, é possível a reavaliação da prova “quando se busca atribuir devido valor jurídico a fato incontroverso reconhecido nas instâncias ordinárias”²⁷⁰; e “a análise do recurso especial não esbarra no óbice previsto na Súmula 7, do STJ, quando se exige somente o reenquadramento jurídico das circunstâncias de fato expressamente descritas no acórdão recorrido”.²⁷¹

Voltando à questão da configuração de grupo econômico, em âmbito tributário, o STJ não analisa seus requisitos, em virtude do impedimento da Súmula 7/STJ. Assim, a Segunda Turma do STJ já decidiu que o exame acerca “da formação de grupo econômico, quando calcado nos elementos fáticos e de provas, não habilita seu reexame,

²⁶⁸ BRASIL. Supremo Tribunal Federal - STF. **Súmula 279/STF**. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudencia/sumariosumulas.asp?base=30&sumula=2174> Acesso em: 01 fev. 2023.

²⁶⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **Súmula 7/STJ**. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2005_1_capSumula7.pdf Acesso em: 01 fev. 2023.

²⁷⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **AgInt no REsp n. 1.939.870/SP**. Relatora: Ministra Moura Ribeiro. 3 out. 2022. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023.

²⁷¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **AgInt no AREsp n. 1.870.796/SP**. Relatora: Ministra Maria Isabel Gallotti. 19 set. 2022. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023.

na instância superior, ante o óbice da Súmula n. 7/STJ”²⁷². Na mesma linha, a Primeira Turma entende que a revisão do “entendimento da Corte de origem acerca da responsabilidade tributária com base na formação de grupo econômico demandaria necessário revolvimento de matéria fática, o que é inviável em sede de recurso especial”.²⁷³

Isso quer dizer que, ainda que o STJ mencione, em *obiter dictum*, os elementos fáticos levados em consideração pela Corte de origem para fins de atribuir responsabilidade tributária a um grupo econômico, esse ponto da decisão não vincula, em termos meritórios, o Tribunal Superior, considerando o não conhecimento do recurso especial ante o mencionado óbice previsto na Súmula n. 7.

Mas a Corte Superior de Justiça tem admitido que o interesse comum pode validar a atribuição de responsabilidade ao grupo empresarial, desde que entendido como participação dos sujeitos na realização do fato imponible da obrigação tributária, consoante decidido no REsp 859.616/RS²⁷⁴, do qual se transcreve o seguinte excerto de sua ementa:

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

Ou seja, não basta fazer parte de grupo econômico para respaldar a responsabilidade tributária. Com efeito, o STJ entende que “o fato de compor grupo econômico, por si, não revela interesse comum da empresa na situação que constitua o

²⁷² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **AgInt no REsp n. 1.873.796/SC**. Relator: Ministro Francisco Falcão. 23 maio. 2022. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023.

²⁷³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **AgInt no REsp 1.954.432/RS**. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. 14 mar. 2022. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023.

²⁷⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **REsp 859.616/RS**. Relator: Ministro Luiz Fux. 14 mar. 2022. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 08 set. 2007.

fato gerador do crédito tributário”²⁷⁵; bem como que, ainda que se admita que as empresas integram grupo econômico, “não se tem isso como bastante para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer delas”²⁷⁶.

Com efeito, a jurisprudência de ambas as Turmas de Direito Público do STJ é no sentido de que há responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico somente nas hipóteses em que ambas realizem “conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico”²⁷⁷.

Assim, a Primeira Seção da Corte Superior, desde 2010, definiu que o “fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN”.²⁷⁸

Esse posicionamento ficou bem explicitado no AgInt no AREsp n. 1.035.029/SP²⁷⁹, oportunidade em que a Primeira Turma do STJ assentou que, para fins de responsabilidade tributária de grupo econômico, “a participação na formação do fato gerador é o elemento axial da definição da responsabilidade”, bem como que “o STJ repele a responsabilização de sociedades do mesmo grupo econômico com base apenas no suposto interesse comum previsto no art. 124, I do CTN”, reforçando novamente que “não basta o interesse econômico entre as empresas, mas, sim, que todas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador”.

²⁷⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **AgInt no REsp 1.832.514/PE**. Relator: Ministro Benedito Gonçalves. 16 nov. 2021. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023.

²⁷⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça - STJ. **AgInt no REsp 1.860.479/PR**. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. 28 set. 2020. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp>. Acesso em: 01 fev. 2023.

²⁷⁷ Superior Tribunal de Justiça - STJ. **REsp 834.044/RS**. Relatora: Ministra Denise Arruda. 29 set. 2010. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023. Cf. AgRg no AREsp n. 21.073/RS, relator Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 18/10/2011, DJe de 26/10/2011.

²⁷⁸ Superior Tribunal de Justiça - STJ. **EResp 834.044/RS**. Relator Ministro Mauro Campbell Marques. 11 nov. 2008. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023. No mesmo sentido, cf. AgRg no REsp n. 1.340.385/SC, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 16/2/2016, DJe de 26/2/2016.

²⁷⁹ Superior Tribunal de Justiça - STJ. **AgInt no AREsp n. 1.035.029/SP**. Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. 27 maio. 2019. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp> Acesso em: 01 fev. 2023.

Pela importância do julgado, transcreve-se sua ementa:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ALEGAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO, PARA COMPELIR TERCEIROS A RESPONDER POR DÍVIDA FISCAL DA EXECUTADA. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA PESSOA JURÍDICA DIVERSA DO DEVEDOR, FORA DAS HIPÓTESES LEGAIS. O ACÓRDÃO RECORRIDO ESTÁ RESPALDADO NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ DE QUE A EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA A SOLIDARIEDADE PASSIVA NA EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A respeito da definição da responsabilidade entre as empresas que formam o mesmo grupo econômico, de modo a uma delas responder pela dívida de outra, a doutrina tributária orienta que esse fato (o grupo econômico) por si só, não basta para caracterizar a responsabilidade solidária prevista no art. 124 do CTN, exigindo-se, como elemento essencial e indispensável, que haja a indubitosa participação de mais de uma empresa na conformação do fato gerador, sem o que se estaria implantando a solidariedade automática, imediata e geral; contudo, segundo as lições dos doutrinadores, sempre se requer que estejam atendidos ou satisfeitos os requisitos dos arts. 124 e 128 do CTN.

2. Em outras palavras, pode-se dizer que uma coisa é um grupo econômico, composto de várias empresas, e outra é a responsabilidade de umas pelos débitos de outras, e assim é porque, mesmo havendo grupo econômico, cada empresa conserva a sua individualidade patrimonial, operacional e orçamentária; por isso se diz que a participação na formação do fato gerador é o elemento axial da definição da responsabilidade; não se desconhece que seria mais cômodo para o Fisco se lhe fosse possível, em caso de grupo econômico, cobrar o seu crédito da empresa dele integrante que mais lhe aprovesse; contudo, o sistema tributário e os institutos garantísticos de Direito Tributário não dariam respaldo a esse tipo de pretensão, mesmo que se reconheça que ela (a pretensão) ostenta em seu favor a inegável vantagem da facilitação da cobrança.

3. Fundando-se nessas mesmas premissas, o STJ repele a responsabilização de sociedades do mesmo grupo econômico com base apenas no suposto interesse comum previsto no art. 124, I do CTN, exigindo que a atuação empresarial se efetive na produção do fato gerador que serve de suporte à obrigação. Nesse sentido, cita-se o REsp. 859.616/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 15.10.2007.

4. Assim, para fins de responsabilidade solidária, não basta o interesse econômico entre as empresas, mas, sim, que todas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Precedentes: AgRg no AREsp. 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.3.2015.

5. A circunstância de várias empresas possuírem, ao mesmo tempo, sócio, acionista, dirigente ou gestor comum pode até indiciar a presença de grupo econômico, de fato, mas não é suficiente, pelo menos do ponto de vista jurídico tributário, para tornar segura, certa ou desenturvada de dúvidas a legitimação passiva das várias empresas, para responderem pelas dívidas umas das outras, reciprocamente.

6. Agravo Interno da Fazenda Nacional a que se nega provimento.

Assim, percebe-se que, apesar de o STJ não indicar os elementos aptos a caracterizar a existência de grupo econômico para fins tributários, já sinalizou que essa responsabilidade não pode decorrer simplesmente da sua formação empresarial, não bastando o mero interesse econômico, mas exigindo-se o efetivo interesse comum, consistente na participação das empresas na realização no fato gerador do tributo, tendo por base os artigos 124, I, e 128 do CTN.

3.7.3 A divergência no STJ acerca da possibilidade de instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais e a segurança jurídica

A Fazenda Nacional, no âmbito das execuções fiscais, quando verifica a existência de grupos econômicos, tem pleiteado o redirecionamento da execução em face de outras empresas (pessoas jurídicas), sustentando a presença dos requisitos do art. 50 do CC, sem a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, previsto no vigente CPC.

Com relação à necessidade de instauração desse incidente, na via executiva fiscal, divergem as Turmas de direito público do STJ, conforme antes constatado em artigo publicado em coautoria com Tácio Lacerda Gama²⁸⁰.

A Segunda Turma da Corte Superior firmou o entendimento de ser prescindível o manejo do “incidente de desconconsideração da personalidade jurídica para o redirecionamento da execução fiscal na sucessão de empresas com a configuração de grupo econômico de fato e em confusão patrimonial”²⁸¹.

²⁸⁰ SANTOS, Aline Bacelar Teixeira; GAMA, Tácio Lacerda. A interpretação do Superior Tribunal de Justiça quanto ao cabimento do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais. **Conteúdo Jurídico**, Brasília: 09 dez 2022. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/60493/a-interpretacao-do-superior-tribunal-de-justica-quanto-ao-cabimento-do-incidente-de-desconsideracao-da-personalidade-juridica-nas-execues-fiscais>. Acesso em: 10 jun. 2023.

²⁸¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.786.311/PR**. Relator: Ministro Francisco Falcão. Disponível em: scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp. Acesso em: 01 jul. 2022.

Um dos fundamentos para não se admitir o processamento do incidente seria a incompatibilidade entre a LEF e o CPC nesse ponto, conforme se depreende do seguinte excerto do voto condutor desse julgado:

A previsão constante no art. 134, *caput*, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a sua incidência na execução fiscal, regida pela Lei 6.830/80, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções, que diversamente da Lei Geral, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015.

Outro alicerce utilizado pela Segunda Turma do STJ foi o princípio da especialidade, pois a previsão na lei geral da hipótese de cabimento do incidente de desconconsideração na execução fundada em título executivo extrajudicial (art. 134 do CPC) “não implica sua incidência automática em execução de título extrajudicial regulada por lei especial, como no caso da execução fiscal, regida pela Lei n. 6.830/1980 (Lei de Execução Fiscal)”.

Considerou-se, ainda, que a exigência de instauração do incidente de desconconsideração dificultaria a persecução de bens do devedor e facilitaria a dilapidação patrimonial, além de transferir ao ente público o ônus “desproporcional de ajuizar medidas cautelares fiscais e tutelas provisórias de urgência para evitar os prejuízos decorrentes do risco que se colocaria à satisfação do crédito”.

Por fim, reputou-se contraditório afastar a instauração desse procedimento para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exigí-la para alcançar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos com a finalidade de blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses a responsabilidade decorre de sua atuação irregular, ao descumprir as obrigações tributárias, “não havendo que se falar em desconconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito”.

Já a Primeira Turma do STJ, em sentido diverso, compreende ser necessária a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora para haver o redirecionamento de execução fiscal a “pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico, mas que não foi identificada no ato de lançamento (Certidão de Dívida Ativa) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN”²⁸².

Interessante notar que, nesse caso, foi afastada a utilização desse procedimento, considerando inclusive a jurisprudência do STJ, que admite o redirecionamento da execução fiscal ao corresponsável indicado na CDA, cabendo à parte executada defender-se por meio de embargos do devedor (Tema 103/STJ²⁸³).

Esse órgão fracionário do Tribunal Superior compreendeu que se o pedido de redirecionamento da execução fiscal for feito após a comprovação, pelo fisco, da caracterização de hipótese legal de responsabilização dos terceiros indicados nos artigos 134 e 135 do CTN, o juiz poderá decidir pela sua inclusão no polo passivo sem a prévia “instauração do incidente de desconconsideração, pois a responsabilização de terceiros tratada no Código Tributário Nacional não necessita da desconconsideração da pessoa jurídica devedora”.

Dessa forma, também se baseou no princípio da especialidade quando considerou que, não obstante o artigo 134 do CPC estabeleça o cabimento do incidente de desconconsideração na execução de título executivo extrajudicial, seria desnecessária a instauração desse procedimento incidental nas execuções fiscais “quando o fundamento legal em que se apoia o pedido fazendário se arrimar em responsabilidade pessoal, solidária ou subsidiária, daquele que se quer incluído no polo passivo.”²⁸⁴ Ou seja, na hipótese em que a Fazenda Nacional baseou seu pedido na responsabilidade tributária pessoal prevista no artigo 134 do CTN, torna-se despicienda a instauração do incidente.

²⁸² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.775.269/PR.** Relator: Ministro Gurgel de Faria. Disponível em: scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp. Acesso em: 01 jul. 2022.

²⁸³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.104.900/ES.** Relatora: Ministra Arruda. Disponível em: scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp. Acesso em: 01 jul. 2022.

²⁸⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **AREsp 1.173.201/SC.** Rel. Min. Gurgel de Faria. Disponível em: scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp. Acesso em: 01 jul. 2022. “[...] 2. A atribuição, por lei, de responsabilidade tributária pessoal a terceiros, como no caso dos sócios-gerentes, autoriza o pedido de redirecionamento de execução fiscal ajuizada contra a sociedade empresária inadimplente, sendo desnecessário o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica estabelecido pelo art. 134 do CPC/2015. 3. Hipótese em que o TRF da 4ª Região decidiu pela desnecessidade do incidente de desconconsideração, com menção aos arts. 134 e 135 do CTN, inaplicáveis ao caso, e sem aferir a atribuição

Depreende-se do quanto exposto que há convergência de entendimento entre as Turmas julgadoras no tocante à existência de hipóteses legais que autorizam o redirecionamento à sociedade empresária (artigos 134 e 135 do CTN) sem a imposição da instauração desse incidente.

No entanto, a Primeira Turma enxergou a possibilidade de instauração do incidente quando o redirecionamento tem a finalidade de alcançar pessoa jurídica do mesmo “grupo econômico a que pertence a sociedade empresária originalmente executada, que não está indicada na Certidão de Dívida Ativa e à qual não é atribuída a responsabilidade, na qualidade de terceiro”, reportando-se aos artigos 134 e 135 do CTN.

O órgão julgador da Corte Superior alicerçou-se na premissa de que “o só fato de integrar grupo econômico não torna uma pessoa jurídica responsável pelos tributos inadimplidos das outras”.

A ementa do AgInt no REsp 1.963.566/SP²⁸⁵ sintetiza bem o entendimento jurisprudencial da Primeira Turma do STJ a respeito desse assunto:

[...] II - A instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica - IDPJ, em sede de execução fiscal, para a cobrança de crédito tributário, revela-se excepcionalmente cabível diante da: (i) relação de complementariedade entre a LEF e o CPC/2015, e não de especialidade excludente; e (ii) previsão expressa do art. 134 do CPC quanto ao cabimento do incidente nas execuções fundadas em títulos executivos extrajudiciais.

III - O IDPJ mostra-se viável quando uma das partes na ação executiva pretende que o crédito seja cobrado de quem não figure na CDA e não exista demonstração efetiva da responsabilidade tributária em sentido estrito, assim entendida aquela fundada nos arts. 134 e 135 do CTN.

de responsabilidade pela legislação invocada pela Fazenda Nacional, que requereu a desconconsideração da personalidade da pessoa jurídica para alcançar outra, integrante do mesmo grupo econômico.”

²⁸⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.963.566/SP**. Rel. Min. Regina Helena Costa. Disponível em: scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp Acesso em: 01 jul. 2022.

Oportuno trazer à baila que o Órgão Especial do Tribunal Regional Federal da 3ª Região julgou incidente de resolução de demandas repetitivas (IRDR)²⁸⁶ sobre essa temática, tendo fixado, em conformidade com o entendimento exarado pela Primeira Turma do STJ, tese jurídica pelo cabimento do IDPJ fora das hipóteses legais de responsabilidade tributária:

[...] "Não cabe instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica nas hipóteses de redirecionamento da execução fiscal desde que fundada, exclusivamente, em responsabilidade tributária nas hipóteses dos artigos 132, 133, I e II e 134 do CTN, sendo o IDPJ indispensável para a comprovação de responsabilidade em decorrência de confusão patrimonial, dissolução irregular, formação de grupo econômico, abuso de direito, excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato ou ao estatuto social (CTN, art. 135, incisos I, II e III), e para a inclusão das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, desde que não incluídos na CDA, tudo sem prejuízo do regular andamento da Execução Fiscal em face dos demais coobrigados".

Em pesquisa realizada no sítio eletrônico do STJ, verifica-se que já existem embargos de divergência admitidos no STJ. Conferir: EREsp 1.823.488/PR (DJe 9/8/2021), EREsp 1.706.614/SC (DJe 9/8/2021), EREsp 1.851.508/PE (DJe 1/10/2021), e EAREsp 1.778.323/RS (DJe 1/7/2022). Esse recurso, como cediço, tem a finalidade de dirimir eventuais diferenças de entendimentos entre os órgãos fracionários da Primeira Seção (Primeira e Segunda Turmas), e está previsto nos arts. 1.043 e 1.044 do CPC.

Além disso, recentemente foram encaminhados recursos especiais representativos da controvérsia pelo Tribunal Regional Federal da Terceira Região, considerando o julgamento do IRDR mencionado linhas atrás. Apesar de não haver previsão no CPC, o STJ, por meio do art. 256-H do seu Regimento Interno (RISTJ)²⁸⁷, estabeleceu que esses recursos serão julgados pelo rito dos repetitivos.

²⁸⁶ BRASIL. Tribunal Regional Federal da Quarta Região. **IRDR n. 0017610-97.2016.4.03.0000/SP**. Relator: Des. Baptista Pereira. Disponível em: <https://web.trf3.jus.br/base-textual/Home/ListaColecao/9?np=1>. Acesso em: 01 jul. 2022.

²⁸⁷ BRASIL. Art. 256-H. Os recursos especiais interpostos em julgamento de mérito do incidente de resolução de demandas repetitivas serão processados nos termos desta Seção, não se aplicando a presunção prevista no art. 256-G deste Regimento. **Regimento Interno do STJ**. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/publicacaoinstitucional/index.php/Regimento/article/view/540/3965>. Acesso em: 02 fev. 2023.

Por essa razão, a Ministra Presidente da Comissão Gestora de Precedentes do STJ proferiu decisão na qual entendeu relevante submeter esse recurso à sistemática dos repetitivos, no qual se definirá “a compatibilidade do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica - figura processual estabelecida na Parte Geral do Código de Processo Civil - e a Lei de Execução Fiscal” (Controvérsia 517/STJ)²⁸⁸. Atualmente, esse processo encontra-se distribuído ao Ministro Francisco Falcão.

Dessa forma, importante que o STJ se pronuncie, pela sua Primeira Seção, de modo definitivo sobre esse tema e confira a melhor interpretação possível, com base nas normas constantes em nosso ordenamento jurídico, para trazer almejada segurança jurídica aos contribuintes e ao fisco.

²⁸⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **REsp 1.985.935/SP**. Relatora Ministra Assusete Magalhães. : Disponível em: scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp. Acesso em: 11 jun.. 2023.

CONCLUSÃO

Este estudo analisou a possibilidade de se atribuir responsabilidade tributária aos grupos econômicos a partir da legislação de regência e da jurisprudência do STJ.

A partir do material legislativo analisado, verificou-se que, em matéria tributária, não há um regramento específico válido a embasar a responsabilidade tributária de grupos econômicos, ou mesmo indicando as hipóteses em que tal responsabilidade poderia ser atribuída.

Para a hodierna atribuição de responsabilidade tributária a essas entidades, toma-se emprestado alguns dispositivos do CTN, especialmente os que tratam da responsabilidade solidária por interesse comum e da responsabilidade de terceiros, e da legislação civil, processual civil e trabalhista, e passa a ser encargo do Poder Judiciário verificar as hipóteses de sua efetiva ocorrência.

O artigo 124, I, do CTN, que versa sobre responsabilidade solidária, e o artigo 128 do CTN, que constitui uma disposição geral sobre responsabilidade de terceiros, não respaldam a responsabilidade tributária das empresas em consórcio. Com efeito, o interesse comum não está presente pelo simples fato de se constituir o grupo empresarial, e não tem relação com o poder decisório ou de ingerência de uma sociedade sobre outra. Além disso, o próprio artigo 128 do CTN atribui à lei o encargo de definir o terceiro responsável, e, conforme defendemos, essa lei tem que ser do tipo complementar.

Os artigos 134 e 135 do CTN não constituem fundamentos legais aptos a validar a responsabilidade tributária de grupo econômico, pelos seguintes motivos: i) essa hipótese não está prevista no rol especificado em cada dispositivo legal; ii) trata-se de responsabilidade atribuída apenas a pessoas físicas; e iii) não é possível a instituição de tributo por analogia, em atenção ao princípio da legalidade e ao artigo 108, § 1º, do CTN.

A revisão de lançamento, prevista no artigo 149, VII, do CTN, não é apta a disciplinar a responsabilidade tributária do grupo econômico. Com efeito, esse dispositivo está previsto no título do crédito tributário, como hipótese de constituição desse crédito e, como visto, apenas autoriza o fisco a fazer um lançamento de ofício, desconsiderando

atos fraudulentos, dolosos ou simulados praticados pelo sujeito passivo. Aqui não há, propriamente, uma permissão para se atribuir responsabilidade tributária a terceiros.

As leis que abordam a responsabilidade dos grupos econômicos, nos seus âmbitos de incidência (civil, comercial ou trabalhista), não podem servir de base para a responsabilidade tributária, que requer lei complementar; por isso, entende-se pela inconstitucionalidade de qualquer lei ordinária editada com essa finalidade.

Ainda que a legislação trabalhista e a civilista possam trazer elementos para a compreensão da responsabilidade de grupo econômico, cada uma dessas áreas está sujeita às limitações decorrentes de seus princípios e regras próprias de direito privado, não servindo para disciplinar a responsabilidade no campo tributário.

Por isso, é necessário que o Código Tributário Nacional regule a responsabilidade tributária de grupos econômicos, definindo em que consistiria grupo econômico para fins tributários, qual a modalidade responsabilidade a ser atribuída (pessoal, solidária ou subsidiária), entre outras questões, importantes para se alcançar segurança jurídica no trato dessa matéria.

O que se tem hoje, em verdade, é a atribuição desse encargo, a saber, o reconhecimento de grupo econômico para fins de responsabilidade tributária, para o Judiciário, que se utiliza das normas acima mencionadas para resolver os litígios.

Ocorre que a ausência de regras específicas a respeito do grupo econômico no âmbito tributário e a existência de diferentes entendimentos jurisprudenciais geram insegurança jurídica aos contribuintes.

Não se desconhece que é esse aparato legislativo que, de fato, pela via jurisprudencial, tem ensejado o reconhecimento da responsabilidade tributária dos grupos econômicos.

Contudo, no atual estado da doutrina e jurisprudência, e levando-se em conta a legislação esparsa já existente no trato dessa matéria, já ocorreu um amadurecimento suficiente para criar uma legislação própria, com respeito aos ditames constitucionais, com a observância dos princípios e regras próprias que regem a matéria tributária, de modo a se garantir uma maior segurança jurídica e até respaldar, pela via correta da legalidade estrita, a jurisprudência que reconhece a responsabilidade tributária de grupos econômicos.

Com efeito, não é o fato de haver um acentuado ativismo jurídico no trato e solução de diversas contendas sociais que justifica que o Poder Legislativo deixe de exercer a sua função típica e fundamental de editar normas gerais em matéria tributária, especialmente sobre obrigação, e, conseqüentemente, sobre a responsabilidade tributária dos grupos econômicos.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Signorini Prado de Almeida. **Responsabilidade tributária do grupo econômico**. Curitiba: Juruá, 2021.

AMARAL, Guilherme Rizzo. **Comentários às alterações do novo CPC**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015.

ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos: da teoria à prática**. Curitiba: Direito Contemporâneo, 2022.

ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de incidência tributária**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

ATALIBA, Geraldo. Normas gerais de direito financeiro e tributário e a autonomia dos Estados e Municípios: limites a norma geral; código tributário nacional. **Revista de Direito Público**. v. 2, n. 10, p. 45-80, out./dez. 1969.

ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 14, n. 82, p. 9-22, jul./ago. 2016.

ÁVILA, Humberto. Lei Complementar sobre Normas Gerais. Matéria de Norma Geral. Prescrição e Decadência. Prazo. Fixação por Lei Ordinária Contrária à Lei Complementar. Exame de Constitucionalidade. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 157, p. 107-114, 2008.

ÁVILA, Humberto. **Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário**. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

ÁVILA, Humberto. **Teoria da segurança jurídica**. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

BARROS, Washington Monteiro de. **Curso de direito civil, vol. 4: direito das obrigações**, 1ª parte. 40 ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BARROSO, Luís Roberto. **Curso de direito constitucional contemporâneo: os conceitos fundamentais e a construção do novo modelo**. São Paulo: Saraiva Jur, 2019.

BARROSO, Luís Roberto. Neoconstitucionalismo e constitucionalização do direito: o triunfo tardio do direito constitucional no Brasil. **RGPE**, Porto Alegre, v. 28, n. 60, jul-dez 2004.

BECHO, Renato Lopes Becho. A responsabilização tributária de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, n. 221, fev. 2014.

BECHO, Renato Lopes. **Ativismo jurídico em processo tributário: crise, teoria dos precedentes e efeitos do afastamento da legalidade**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.

BECHO, Renato Lopes. Dos Impactos do Novo CPC no Direito e o Processo Tributário. **Revista de Estudos Tributários**, n. 110, ano XIX, p. 621, jul.-ago. 2016, Editorial Síntese.

BECHO, Renato Lopes. **Filosofia do Direito Tributário**. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

BECHO, Renato Lopes. **Lições de Direito Tributário**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135**. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECHO, Renato Lopes; CAMPELO, Roberto Lima. Responsabilidade e fraude tributária via caracterização de grupo econômico nas execuções fiscais. **Interesse público**, v. 22, n. 124, p. 145-163, nov./dez. 2020.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 3. ed. São Paulo: Lejus, 2002.

BENJAMIN, Antonio Herman V.; MARQUES, Cláudia Lima; BESSA, Leonardo Roscoe. **Manual de Direito do Consumidor**. 10. ed. São Paulo, Thomson Reuters Brasil, 2022.

BORGES, José Souto Maior Borges. Normas Gerais de direito tributário: velho tema sob perspectiva nova. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 213. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.

BORGES, José Souto Maior. **Obrigação tributária**: uma introdução metodológica. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2015.

BORGES, José Souto Maior. Princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 63. 1993.

BUENO, Cássio Scarpinella. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica: reflexões à luz do processo tributário. **Revista brasileira de direito processual**, v. 28, n. 112, p. 63-90, out./dez. 2020.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e solidariedade. Algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional. **Revista dialética de direito tributário**. n. 167, ago. 2009.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. **Direito Constitucional**. 6. ed. Coimbra: Almedina, 1996.

CARRAZZA, Roque Antonio. **Curso de direito constitucional tributário**. 30. ed. São Paulo: Malheiros, 2019.

CARRAZZA, Roque Antonio. **O sujeito ativo da obrigação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1977.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2014.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário: linguagem e método**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. Sobre os princípios constitucionais tributários. **Revista de direito tributário**, v. 15, n. 55, p. 143-155, jan./mar. 1991.

CARVALHO, Paulo de Barros. Sujeição passiva e responsáveis tributários. **Repertório IOB de jurisprudência: tributário, constitucional e administrativo**, n. 11, p. 265-255, 1. quin. jun. 1996.

CHAVES, Rodrigo de Moraes Pinheiro. Responsabilidade tributária entre empresas componentes do mesmo grupo econômico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. vol. 16. ano 4. São Paulo: Revista dos Tribunais, jan-fev. 2019.

CHIESA, Clélio. **A competência tributária no Estado Brasileiro: desonerações nacionais e imunidades condicionadas**. São Paulo: Max Limonad, 2002.

CLAUS, Ben Hur Silveira. O grupo econômico trabalhista após a Lei 13.467/2017. **Revista de Direito do Trabalho**. vol 197. ano 45. P.119-148. São Paulo: Ed. RT, janeiro 2019.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 15. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

COSTA, Regina Helena. **Código Tributário Nacional comentado: em sua moldura constitucional**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

COSTA, Ramón Valdés. **Curso de derecho tributario**. 2. ed. Madrid: Marcial Pons, 1996.

COSTA, Regina Helena. Segurança jurídica em matéria tributária e desenvolvimento socioeconômico. **Estudos em homenagem ao professor Adilson Rodrigues Pires**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2022.

CRUZ, André Santa. **Direito empresarial**: volume único. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2020.

DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. 186 f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

DERZI, Misabel. Nota de atualização à obra de Alliomar Baleeiro. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1999.

DÓRIA, Antônio Roberto Sampaio. **Direito constitucional tributário e *due process of law*: ensaio sobre o controle judicial da razoabilidade das leis**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1986.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel. **Código Tributário Nacional Comentado: doutrina e jurisprudência, artigo por artigo, inclusive ICMS e ISS**. Coord. Vladimir Passos de Freitas. 8. ed. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2020.

FERRAGUT, Maria Rita. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e grupos econômicos. **O novo CPC e seu impacto no direito tributário**. Coord. Paulo Cesar Conrado e Juliana Furtado Costa Araújo. São Paulo: Fiscosoft, 2015.

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

FERRAZ JÚNIOR, Tércio Sampaio. Normas Gerais e competência concorrente – uma exegese do art. 24 da Constituição Federal. **Revista Trimestral de Direito Público**. n. 7. São Paulo: Malheiros, 1994.

GAMA, Tácio Lacerda. **Competência tributária: fundamentos para uma teoria da nulidade**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

GAMA, Tácio Lacerda. Inconsistência argumentativa, responsabilidade tributária e grupos econômicos. **Interesse público**, v. 22, n. 119, p. 163-186, jan./fev. 2020.

JUSTEN FILHO, Marçal. **Sujeição passiva tributária**. Belém: CEJUP, 1986.

KELSEN, Hans. **Teoria pura do direito**. Tradução: João Baptista Machado. São Paulo: Martins Fontes, 2006, p. 387.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. **Revista dialética de direito tributário**, n. 236, p. 91-104, maio 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos: Simpósio Nacional de Direito Tributário: CEU escola de direito. **Revista brasileira de direito tributário e finanças públicas**, v. 9, n. 52, p. 5-32, set./out. 2015.

MAXIMILIANO, Carlos. **Hermenêutica e Aplicação do Direito**. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019.

MELO, José Eduardo Soares de. CTN (1966-2016) – responsabilidade tributária de terceiros e grupo econômico – Critérios fáticos e jurídicos – Evolução normativa e jurisprudencial. SEGUNDO, Hugo de Brito Machado; MURICI, Gustavo Lanna; RODRIGUES, Raphael Silva (org.). **O cinquentenário do código tributário nacional**. vol. 1. Belo Horizonte: Ed. D'Plácido, 2017.

MICHELI, Gian Antonio. Concepção dinâmica do direito tributário. **Revista de direito tributário**, v. 2, n. 5, p. 107-133, jul/set. 1978.

MICHELI, Gian Antonio. **Curso de Direito Tributário**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.

MORENO, Fernando Sainz. Seguridad Jurídica. VALIM, Rafael et al. (Org.). **Tratado sobre o princípio da segurança jurídica no direito administrativo**. São Paulo: Fórum, 2013.

NASCIMENTO, Amauri Mascaro. **Iniciação ao direito do trabalho**. 39. ed. São Paulo: LTr, 2014.

NAVARRO, José Maria Lezcano. **Piercing the Corporate Veil in Latin American Jurisprudence**: a comparison with the Anglo-American Method. New York: Routledge, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012.

PINTO, Edson Antônio Sousa Pontes; GASPERIN, Carlos Eduardo M. É cabível a instauração do incidente de descon sideração da personalidade jurídica nos casos de responsabilidade tributária de terceiros? Ainda sobre a incompatibilidade do novo instituto com o direito processual tributário. **Revista dos Tribunais**, vol. 983, ano 106. São Paulo: Ed RT, setembro 2017.

PRIETO, Ana Belén Tulcanaza. Grupos económicos ecuatorianos: uma mirada hacia su comportamiento, 2015-2016. **Estados & comunes, revista de políticas y problemas públicos**. n. 7, vol. 2, julio-diciembre 2018, p. 181-200.

QUEIROZ, Luiz Cesar Souza de. Livro I – Tributo e Segurança Jurídica. Capítulo VII – Regra matriz de incidência tributária. **Curso de especialização em direito tributário**:

estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho./ Coordenador: Eurico Marcos Diniz de Santi. Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 245.

SANTOS, Aline Bacelar Teixeira; GAMA, Tácio Lacerda. A interpretação do Superior Tribunal de Justiça quanto ao cabimento do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica nas execuções fiscais. **Conteúdo Jurídico**, Brasília-DF: 09 dez 2022, 04:35. Disponível em: <https://conteudojuridico.com.br/consulta/artigos/60493/a-interpretacao-do-superior-tribunal-de-justia-quanto-ao-cabimento-do-incidente-de-desconsiderao-da-personalidade-juridica-nas-execues-fiscais>. Acesso em: 10 jun. 2023.

SANTOS, Guilherme Ribas da Silva. **Segurança jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Almedina, 2022.

SANTOS, Guilherme Ribas da Silva; VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira. Aspectos constitucionais e processuais da segurança jurídico-tributária. **Revista de Estudos Jurídicos do Superior Tribunal de Justiça**. Gabinete da Revista. Ano 1, n. 1 (ago. 2020). Brasília: STJ, 1989.

SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. **Revista dialética de direito tributário**, n. 238, jul. 2015.

SILVA, Ana Flávia Carneiro da Cunha e. O Interesse Comum e a Responsabilidade Tributária dos Grupos Econômicos segundo a Jurisprudência e o Parecer Normativo COSIT n. 04/2018 da Receita Federal do Brasil. **Revista Direito Tributário Atual** n. 42. ano 37. p. 25-46 São Paulo: IBDT, 2º semestre 2019.

SILVA, Caio Mário da. **Instituições de direito civil: teoria geral das obrigações**. 33. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

SIMÕES, Braulio Bata. **Neoconstitucionalismo e responsabilidade tributária de terceiros**. São Paulo: PUC, 2017. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/bitstream/handle/20975/2/Braulio%20Bata%20Sim%C3%B5es.pdf>. Acesso em: 9 jan. 2023.

SOUTO, João Carlos. **Suprema Corte dos Estados Unidos: principais decisões**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2008.

STAMM, Bruno Barbosa. **Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos**. São Paulo: PUC, 2022. Disponível em: <https://tede.pucsp.br/bitstream/handle/29523/1/Bruno%20Barbosa%20Stamm.pdf>. Acesso em: 9 jan. 2023.

TARTUCE, Flávio. **Direito civil: lei de introdução e parte geral**. 18. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2022.

TEIXEIRA, Guilherme Puchalski. Recurso especial e recurso extraordinário repetitivos: finalidade e procedimento. **Recursos e processos nos tribunais: à luz do Novo Código de Processo Civil**. Org: Vanderlei Garcia Junior. Curitiba: Juruá, 2017.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Considerações sobre a responsabilidade tributária de empresas pertencentes a grupo econômico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. vol. 3. ano 1. São Paulo: Revista dos Tribunais, nov-dez. 2016.

VELLOSO, Carlos Mário da Silva. Lei Complementar Tributária. **Biblioteca Digital Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**. Belo Horizonte, ano 1, n. 2, mar./abr. 2003. Disponível em: <http://www.editoraforum.com.br/bid/bidConteudoShow.aspx?idConteudo=12922>. Acesso em: 26 fevereiro 2010.

XAVIER, Alberto. **Os princípios da legalidade e da tipicidade da tributação**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1978.