

**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS
FACULDADE NACIONAL DE DIREITO**

**UM ESTUDO SOBRE OS PARÂMETROS LEGAIS E JUDICIAIS PARA O
RECONHECIMENTO E RESPONSABILIZAÇÃO DE GRUPOS ECONÔMICOS NO
ÂMBITO TRIBUTÁRIO**

JOÃO GABRIEL COUTO DE MORAES

Rio de Janeiro

2023

JOÃO GABRIEL COUTO DE MORAES

**UM ESTUDO SOBRE OS PARÂMETROS LEGAIS E JUDICIAIS PARA O
RECONHECIMENTO E RESPONSABILIZAÇÃO DE GRUPOS ECONÔMICOS NO
ÂMBITO TRIBUTÁRIO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

Rio de Janeiro

2023

CIP - Catalogação na Publicação

M827e Moraes, João Gabriel Couto de
UM ESTUDO SOBRE OS PARÂMETROS LEGAIS E JUDICIAIS
PARA O RECONHECIMENTO E RESPONSABILIZAÇÃO DE GRUPOS
ECONÔMICOS NO ÂMBITO TRIBUTÁRIO / João Gabriel Couto
de Moraes. -- Rio de Janeiro, 2023.
99 f.

Orientador: Eduardo Maneira.
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2023.

1. Grupos Econômicos. 2. Direito Tributário. 3.
Direito Empresarial. I. Maneira, Eduardo, orient.
II. Título.

JOÃO GABRIEL COUTO DE MORAES

**UM ESTUDO SOBRE OS PARÂMETROS LEGAIS E JUDICIAIS PARA O
RECONHECIMENTO E RESPONSABILIZAÇÃO DE GRUPOS ECONÔMICOS NO
ÂMBITO TRIBUTÁRIO**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do **Professor Dr. Eduardo Maneira**.

Data da Aprovação: __/__/2023.

Banca Examinadora:

Orientador

Membro da Banca

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2023

AGRADECIMENTOS

Por óbvio, não poderia deixar de mencionar que esse trabalho não existiria sem o auxílio essencial de diversas pessoas que fizeram (e fazem) parte de minha vida. É impossível citar todas, mas faço aqui o esforço de, em algumas apertadas palavras, tentar contemplar todas com o crédito que lhes é devido.

Em primeiro lugar, tenho que agradecer à minha mãe Suenir e à minha tia Soraya, que me criaram. Com todo o amor e carinho, essas duas mulheres fizeram de mim quem sou e absolutamente nada disso seria possível sem seus constantes cuidados e carinhos. Agradeço a meus tios Ralph e Silmar, à minha prima Aninha e a Michel, que, de perto, sempre me incentivaram a seguir estudando e me conduzindo por bons caminhos. Carrego sobre meus ombros a difícil missão de fazer justiça a todo amor que me depositaram, e o presente trabalho é fruto disso.

Também agradeço a meu pai, a meus irmãos, a meu avô e a Paula, do mesmo modo essenciais em minha formação. Aqui faço menção à minha falecida avó Nilza, que, dos céus, poderá assistir seu neto mais novo se formar em Direito na UFRJ. Esse trabalho não deixa de ser seu legado e uma tentativa de lhe dar orgulho.

Agradeço aos amigos que fiz no Colégio Militar do Rio de Janeiro, especialmente Léo, Abdalla, Ighor, Picollo, Mabel, Ryan, Gabriel e Dudu (agregado do Colégio Pedro II), por sempre estarem comigo, deixando a vida melhor de se viver. É claro que não posso esquecer dos amigos que chegaram depois e, na faculdade, trilharam, junto comigo, o árduo caminho de se formar nessa estimada instituição que é a Faculdade Nacional de Direito; para mencionar alguns: Alissa, Rodrigo, Isa, Sholl, João, Giovanna, Magu, Danilo e o pessoal do GETRI. Obrigado a todos por tornarem suportáveis as agruras da graduação e por serem meus futuros advogados.

Ainda no âmbito institucional, tenho de expressar minha gratidão a alguns professores especiais que enriqueceram minha trajetória acadêmica: ao grande Siddharta Legale (que chegou quando tudo era mato), à Lorryne, que despertou meu interesse na matéria sobre a qual escrevo, à professora Veronica Lagassi, de quem eu tenho a honra de ser monitor, e ao meu

orientador Eduardo Maneira, bem como ao professor Daniel Serra Lima, à Luciana e ao Matheus.

Também sou grato aos meus mentores no estágio: Evandro e Osiris, do 8º JEF; e Dr. Flávio Costa, Dra. Mariana Amarante e Carolina da PGE-RJ, todos brilhantes, competentes e que muito me ensinaram e me ajudaram no período em que pude desfrutar de nosso convívio profissional. Com essas pessoas, aprendi diversas coisas que foram essenciais na construção desse trabalho (cabendo destaque para os Drs. Flávio e Mariana, que colaboraram diretamente com opiniões sobre minha monografia) e se tornaram, para mim, verdadeiros exemplos a serem seguidos.

Finalmente, sou grato à minha namorada Caroline, que, além de ser o amor da minha vida, também é minha revisora e foi fundamental para a conclusão dessa monografia. Seja me socorrendo e me acalmando nos momentos de surto, seja revisando com dedicação todas as 104 (*cento e quatro*) notas de rodapé, seja me amando e me apoiando incondicionalmente, ela foi e é essencial para que tudo dê certo. Isso não só nessa monografia, mas em toda a minha vida; você deixa tudo mais belo e faz tudo valer a pena. Ao seu lado, sou mais feliz. Te amo (também te amo, amor! – nota da revisora que não revisou esta monografia em sua integridade pois não lhe foi permitido).

Por último, não posso esquecer do Billy, da Lady, da Luna e do Lion, que me fizeram companhia ao longo das madrugadas que passei escrevendo.

Sem mais delongas, vamos falar sobre Grupos Econômicos e Direito Tributário!

Longe do estéril turbilhão da rua,
Beneditino escreve! No aconchego
Do claustro, na paciência e no sossego,
Trabalha e teima, e lima, e sofre e sua!

Mas que na força se disfarce o emprego
Do esforço: e trama viva se construa
De tal modo, que a imagem fique nua
Rica mas sóbria, como um templo grego

Não se mostre na fábrica o suplício
Do mestre. E natural, o efeito agrade
Sem lembrar os andaimes do edifício:

Porque a Beleza, gêmea da Verdade,
Arte pura, inimiga do artifício,
É a força e a graça na simplicidade.

A um poeta – Olavo Bilac

RESUMO

O presente estudo tem por escopo investigar os parâmetros legais e judiciais envolvidos no reconhecimento e na responsabilização de grupos econômicos no contexto tributário. Explora-se a legislação vigente, destacando as definições de Grupo Econômico positivadas no ordenamento jurídico, bem como as classificações e características desse instituto à luz da doutrina. Em seguida, com base na análise de dispositivos legais, da jurisprudência, da doutrina especializada e da praxe da Fazenda Pública em juízo, a pesquisa aborda os critérios determinantes para a identificação de grupos econômicos e os fundamentos que embasam uma possível ampliação do polo passivo da obrigação tributária, de modo a se autorizar o redirecionamento da execução para outras sociedades empresárias sob a égide de um mesmo GE. Por último, são vistos alguns casos do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça para averiguar como esses órgãos têm se posicionado na matéria de responsabilização tributária de grupos de sociedades. A análise busca contribuir para a compreensão dos critérios legais e das decisões judiciais envolvendo a responsabilização de grupos econômicos no direito tributário, oferecendo uma visão mais aprofundada das questões que permeiam essa temática.

Palavras-chave: Grupos Econômicos; Responsabilização; Direito Tributário; Direito Empresarial.

ABSTRACT

The present study aims to investigate the legal and judicial parameters involved in the recognition and accountability of economic groups in the tax context. It explores the current legislation, emphasizing the definitions of Economic Groups established in the legal system, as well as the classifications and characteristics of this institution in the light of the doctrine. Subsequently, based on the analysis of legal provisions, jurisprudence, specialized doctrine, and the practices of the Public Treasury in court, the research addresses the determining criteria for identifying economic groups and the foundations supporting a potential expansion of the tax obligation's debtor, allowing the redirection of enforcement to other business entities under the umbrella of the same EG. Lastly, some cases from the Supremo Tribunal Federal and the Superior Tribunal de Justiça are examined to assess how these institutions have positioned themselves regarding the tax accountability of groups of companies. The analysis aims to contribute to the understanding of legal criteria and judicial decisions involving the accountability of economic groups in tax law, offering a more comprehensive view of the issues surrounding this subject.

Keywords: Economic Groups; Accountability; Tax Law; Corporate Law.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	12
Apresentação do tema e formulação do problema de pesquisa	12
Justificativa	13
Objetivos.....	14
Metodologia.....	14
Roteiro por Capítulo.....	15
1 CONCEITOS DE GRUPO ECONÔMICO E MODALIDADES DE RESPONSABILIZAÇÃO	17
1.1 Histórico sumário e características gerais	17
1.2 GE por Cooperação x por Subordinação.....	19
1.3 GE de Direito x GE de fato	21
1.4 GE no ordenamento jurídico brasileiro.....	24
1.4.1 GE na Lei de Sociedades por Ações	25
1.4.2 GE no Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (SBDC)	28
1.4.3 GE na Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT)	29
1.4.4 GE no Código Civil (CC).....	31
1.4.5 GE no Direito Previdenciário	32
1.5 Quadro comparativo.....	33
2 CONCEITO DE GRUPO ECONÔMICO E MODALIDADES DE RESPONSABILIZAÇÃO NO RAMO DO DIREITO TRIBUTÁRIO.....	35
2.1 Tentativa de identificar uma definição no CTN	36
2.1.1 Esforço hermenêutico para suprir insuficiência normativa à luz do CTN: possibilidade de incorporação de instituto do direito privado e uso de analogia	39
2.2 Responsabilidade Tributária e GE	42
2.2.1 Responsável substituto x responsável <i>stricto sensu</i>	44
2.2.1.1 Responsabilidade de sucessores (artigos 129 a 133, CTN).....	46
2.2.1.2 Responsabilidade de terceiros (artigos 134 e 135)	48

2.2.1.3	Responsabilidade por infrações (artigos 136 a 138).....	50
2.2.2	Funcionamento das modalidades de responsabilização tributária.....	51
2.2.2.1	Responsabilização tributária aplicada a GE.....	55
2.3	Mecanismos processuais para responsabilização e satisfação do crédito público em GE	59
2.3.1	Inscrição de responsáveis como sujeitos passivos em dívida ativa	60
2.3.2	Redirecionamento da execução em responsabilização solidária	61
2.3.2.1	A responsabilização do artigo 124, I, do CTN em GE's de fato	63
2.3.3	Redirecionamento da execução em responsabilização pessoal <i>versus</i> IDPJ	66
2.3.4	Penhora de créditos de terceiro (artigos 855 e 856, CPC)	70
2.3.5	Desconsideração de atos fraudulentos (artigos 116 e 118, CTN).....	71
2.3.6	Procedimentos específicos da PGFN (Portaria n° 180/2010 da PGFN).....	72
3	ESTUDOS DE CASOS.....	74
3.1	Casos no STF.....	74
3.2	Casos no STJ	80
3.2.1	Caracterização de Grupos Econômicos de fato pelo STJ.....	88
	CONCLUSÃO.....	93
	REFERÊNCIAS	95

INTRODUÇÃO

Apresentação do tema e formulação do problema de pesquisa

Desde a consolidação do atual momento da economia capitalista globalizada, verificou-se o surgimento da hegemonia dos Grupos Econômicos nesse cenário. Em linhas gerais, Grupos Econômicos podem ser entendidos como a coligação de sociedades empresárias (formalmente ou não) na busca de um fim comum.

No âmbito nacional, a primeira vez que esse tema será regulamentado é pela Lei nº 6.404/76 (LSA) nos artigos 245, 273 e 276¹, durante o governo do Presidente Ernesto Geisel no contexto de modernização e o fomento à economia brasileira.

Ocorre que, muito embora essa regulamentação tenha surgido na seara do Direito Empresarial relativamente cedo, essa tendência não se vê plenamente incorporada no campo do Direito Tributário, que sofre com graves lacunas no que tange a essa interface, eis que o Código Tributário Nacional (CTN) não faz menção ao conceito de Grupos Econômicos, muito menos estipula diretrizes específicas acerca de como deve se dar a cobrança de tributos em face desses entes tão complexos.

De mais a mais, a interface entre duas áreas tão distintas como o Direito Empresarial e o Direito Tributário é bastante complexa, já que essas operam com bases legais, teóricas e conceituais totalmente distintas, sendo a primeira espécie do Direito Privado e a última parte do Direito Público. Trocando em miúdos, o Direito Empresarial é eminentemente dinâmico, posto que tenta adequar-se às demandas do mercado e, na questão abordada, precisa ser harmonizado e temperado com o Direito Tributário, o qual deve se pautar pelos princípios de Direito Público estabelecidos no artigo 37 da Constituição (CRFB)², sendo, portanto, mais resistente a mudanças.

¹ BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília: Diário Oficial da União, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 05 dez. 2022.

² BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Brasília: Diário Oficial da União, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 dez. 2022.

Ante a ausência de balizas legais claras dedicadas a tratar especificamente dessa problemática, percebe-se a utilização de fontes do Direito subsidiárias que buscam colmatar essa lacuna, como o recurso à analogia, a prática forense e às construções jurisprudenciais. Todavia, tal como é comum se suceder nesse tipo de fonte do Direito, esse suprimento legal acontece de forma atabalhoada e heterogênea, provocando grave insegurança jurídica.

Dito isso, o presente trabalho propõe-se, em seu primeiro Capítulo, a fazer uma análise do conceito jurídico de Grupo Econômico tal como entendido na doutrina majoritária e tal como positivado no ordenamento jurídico brasileiro; em seu segundo Capítulo, a compreender como esse conceito se comunica com o Direito Tributário e se esse seria poderia ser utilizado nesse campo, além de se realizar um estudo dos institutos que viabilizam a responsabilização de sociedades pertencentes a um mesmo Grupo e, por fim, como tem sido a prática dos tribunais a respeito dos parâmetros utilizados para identificação e responsabilização de sociedades membras do mesmo GE.

Justificativa

O tema trabalhado foi escolhido com base na grande quantidade de execuções fiscais frustradas em face de Grupos Econômicos. É comum que os membros de certos grupos aproveitem-se dessa lacuna legislativa para se evadir do pagamento de tributos, podendo-se citar como exemplo casos em que o contribuinte utiliza-se de artifícios para questionar a sua legitimidade passiva na execução e, com isso, obstaculizar a arrecadação de tributos pela Fazenda Pública. Em muitas dessas situações, o débito tributário já chega ultrapassa a casa de bilhões de reais, importe que, se coletado, poderia se reverter em verba para os cofres públicos e, em última instância, em benefícios para toda a população.

Nesse sentido, a problemática abordada também possui o condão de tentar, em algum grau, aprofundar o conhecimento acerca dos parâmetros utilizados para a identificação desse sujeito na seara Tributária, a fim de contribuir para uma ampliação do nível da segurança jurídica e redução da evasão fiscal por intermédio da utilização mal intencionada de Grupos Econômicos.

Objetivos

O presente trabalho tem como escopo investigar na seara tributária se há e quais são os parâmetros utilizados para a identificação e exação de tributos em face de Grupos Econômicos. Como dito anteriormente, e a partir de uma análise sumária, não há no CTN uma definição específica para esse conceito, sendo relegado ao Judiciário colmatar essas lacunas, bem como aos órgãos administrativos desenvolver meios e procedimentos para perceber esses entes e proceder a coleta do tributo devido.

Todavia, chega a ser lugar comum no Direito afirmar que tais fontes subsidiárias padecem de diversos problemas, sendo o mais grave deles a insegurança jurídica, visto que o entendimento dos órgãos jurisdicionais raramente é unívoco.

Isso posto, o objetivo dessa monografia seria buscar os critérios empregados e tentar sistematizá-los e, com isso feito, tentar extrair tendências, conclusões e possíveis prescrições para o tratamento da problemática ora estudada.

Metodologia

Pretende-se alcançar as propostas acima explanadas por meio de uma pesquisa bibliográfica para, em primeiro plano, compreender o que doutrinariamente entende-se pelo conceito de Grupo Econômico e quais as suas características. Assim, o primeiro momento do presente trabalho será um mergulho na doutrina para compreender Grupo Econômico.

Com esse alicerce teórico consolidado, passa-se à segunda fase do trabalho, que seria uma pesquisa da legislação pertinente ao assunto abordado (pesquisa *de lege lata*) e da doutrina específica do Direito Tributário acerca da temática de Grupos Econômicos. Além disso, será nessa parte do trabalho que se investigará na doutrina e na legislação possíveis métodos hermenêuticos para aplicar o conceito de Grupo Econômico no Direito Tributário, bem como quais as repercussões disso para o âmbito da responsabilidade tributária e para a cobrança do tributo.

Por fim, será feita uma análise qualitativa de julgados do Supremo Tribunal Federal, do Superior Tribunal de Justiça a fim de se comparar casos com o conhecimento abstratamente consolidado. Ademais, a partir dos dados coletados por essa investigação, pretende-se tentar organizá-los, a fim de se extraírem conclusões.

Roteiro por Capítulo

Tendo em mente a divisão dos métodos da pesquisa expostos no ponto anterior, passa-se a pontuar qual será a estrutura e objetivo de cada Capítulo que integram o presente trabalho.

No primeiro Capítulo, à vista do objetivo de estabelecer uma conceituação de Grupo Econômico de acordo com a doutrina empresarial majoritária e clássica, é necessário trazer a sua origem, principais características, finalidade e classificações³. Isto é, o material utilizado verterá sobre o escopo do trabalho adotando como prisma o Direito Empresarial⁴. Trabalhando-se a divisão consagrada nessa doutrina de Grupos Econômicos de fato e de direito e Grupos formados por subordinação e coordenação. Ademais, pretende-se buscar no ordenamento jurídico definições de Grupo Econômico e de como se daria a sua responsabilização e das sociedades empresárias que o compõem.

Em seguida, no Capítulo 2, será feita uma pesquisa de *lege lata* investigando o Código Tributário Nacional⁵ e outras leis em sentido estrito, a fim de se perscrutar acerca da existência de balizas legais apresentando uma definição de Grupo Econômico que possa ser utilizada adequadamente nessa área em particular. Essa tarefa será desempenhada com o fito de se demonstrar a premissa abordada anteriormente de que realmente existe uma lacuna legislativa e a partir daí se desdobrar as consequências disso para o campo da responsabilidade tributária. Nesse momento, utiliza-se a doutrina para trazer maior densidade e profundidade a conceitos basilares que serão úteis à pesquisa, como obrigação tributária, responsável tributário e responsabilidade tributária e, ao cabo, faz-se um levantamento dos principais institutos processuais que são utilizados pela Fazenda Pública para buscar a responsabilização de sociedades empresárias pertencentes a GE's.

³ GRIMALDI, Marina. As definições de grupo econômico sob a ótica do direito societário e do direito concorrencial: entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da responsabilidade solidária entre seus componentes. *In*: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 23., 2014, Florianópolis. **Anais [...]**. Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=af3b0930d888e15a>. Acesso em: 26 jun. 2023.

⁴ RABELO, Flávio Marcílio. Proposta de Metodologia para Análise dos Grupos Econômicos: entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da responsabilidade solidária entre seus componentes. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 36, n. 2, p. 26-33, 1996.

⁵ BRASIL. Lei n. 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. Brasília: Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 06 dez. 2022.

Finalmente, no Capítulo 3, passa-se a uma análise de casos estrategicamente selecionados do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça para ilustrar os principais parâmetros para a identificação de GE's – em especial os Grupos de fato – e analisar as divergências na jurisprudência acarretadas pelo vácuo legislativo no ramo do Direito Tributário em se tratando da matéria de Grupos Econômicos.

1 CONCEITOS DE GRUPO ECONÔMICO E MODALIDADES DE RESPONSABILIZAÇÃO

1.1 Histórico sumário e características gerais

O presente Capítulo possui a intenção de ser uma introdução ao tema a ser trabalhado, estabelecendo, para tanto, uma base mínima teórica para que seja possível se compreender a essência ao que se refere quando se fala em “Grupo Econômico” (GE).

Não se pretende fazer um estudo aprofundado acerca do histórico de Grupo Econômico ou das circunstâncias financeiras e econômicas que levam os agentes a se agruparem, porém é interessante que se exponha brevemente sobre o contexto do surgimento dos GE’s.

Os Grupos Econômicos surgem como uma resposta eficiente e inteligente às chamadas Leis Antitruste promulgadas nos Estados Unidos no fim do século XIX e no início do século XX. Nesse período histórico, quando imperava o modelo taylorista-fordista, havia uma correlação direta entre um incremento no lucro e um aumento do porte da atividade – especialmente um aumento do perfil objetivo da empresa (estabelecimento, insumos, ativos financeiros, recursos humanos etc.) –, chegando-se ao limite de uma única sociedade empresária conseguir controlar a produção de toda a cadeia do respectivo ramo de atuação, como foi o caso da Ford no setor automobilístico⁶.

Como dito, foi-se percebendo os prejuízos para o sistema capitalista na manutenção desse sistema e as Leis Antitruste foram uma reação dos Estados para coibir monopólios e os abusos deles decorrentes. Diante disso, era premente a necessidade de um novo modelo que permitisse a coordenação entre os diversos agentes econômicos que surgiram com o procedimento de fragmentação e especialização das atividades empresariais e os Grupos Econômicos foram a ferramenta perfeita para sanar todos esses problemas. Ademais, os GE’s permitiram uma maior segmentação do risco do empreendimento suportado pelos empresários, já que esse ônus passava a ser mais diluído e distribuído entre diversos agentes.

⁶ SANTOS, Sheyla Darolt Bolsi de; BRANCO, Mauro de Paula. Do fordismo ao sistema de acumulação globalizado. *Percursos*, Curitiba, v. 1, n. 24, p. 135-151, 2018.

Não obstante, permitiu-se uma maior diversificação, especialização e, conseqüentemente, houve uma busca por inovação gerando o surgimento de novas tecnologias, dando-se espaço a um mercado muito mais competitivo e sadio. No período pós Segunda Guerra Mundial, essas características tornaram-se ainda mais exacerbadas com o surgimento do capitalismo globalizado, passando-se ao surgimento de grandes Grupos atuantes nos mais diferentes setores da economia e em uma vasta quantidade de países.

Findo esse sintético histórico do conceito trabalhado, cumpre apresentar uma definição preliminar que, embora seja incipiente e possua limitações dada a complexidade da matéria, poderá servir de ponto de partida. Salienta-se que essa definição e características são extraídas da doutrina empresarial, cabendo, futuramente, analisar se essa é compatível com o Direito Tributário.

Fábio Konder Comparato irá definir Grupos Econômicos como “a associação de empresas juridicamente independentes, atuando sob uma direção unitária”⁷; na mesma toada, Fábio Ulhoa Coelho irá afirmar que Grupo Econômico será o resultado da “associação de esforços empresariais entre sociedades, para a realização de atividades comuns”⁸.

Dessas definições preliminares pode-se extrair alguns aspectos considerados condições *sine qua non* para o entendimento da matéria.

Em primeiro lugar, a associação de sociedades, ou seja, quando se fala em Grupo Econômico deve haver, necessariamente, mais que um ente empresário, excluindo-se, pois, aquelas situações em que apenas uma sociedade empresária desempenha múltiplas atividades em diversos setores econômicos sob a mesma identidade.

Em segundo lugar, tem-se a natureza empresária da atividade desenvolvida, isto é, para se abarcar no escopo do conceito as sociedades sob a égide do mesmo grupo deverão desenvolver atividade econômica relevante. No ordenamento jurídico brasileiro o caráter empresarial é definido pelo artigo 966, *caput* e parágrafo único do Código Civil, o qual dispõe que empresário é aquele que exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a

⁷ COMPARATO, Fábio Konder. **Direito Empresarial**. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 275.

⁸ COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**: direito de empresa. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 256.

produção ou a circulação de bens ou de serviços⁹. Logo, as sociedades chamadas de natureza simples não podem integrar Grupo Econômico, bem como não é todo ente empresário que poderá fazê-lo, havendo que se temperar o seu *status* jurídico com a relevância econômica da operação desempenhada, sendo difícil de se enxergar, na prática, um empresário individual como participante de um GE, por exemplo.

Finalmente o último e talvez mais importante aspecto é a direção para a qual tais esforços apontam, sendo imprescindível para o reconhecimento de um Grupo Econômico o elemento de coesão e coordenação das atividades empresariais para a consecução de um fim comum a todos os seus integrantes.

É exatamente para melhor estudar esse aspecto fundamental do conceito entendido como coesão ou direção que irão surgir classificações doutrinárias de Grupos Econômicos formados por Cooperação ou por Subordinação; e Grupos Econômicos de Fato em contraposição aos de Direito. Ao passo que a primeira classificação se propõe a entender a dinâmica de poder e controle entre as sociedades do mesmo grupo sendo, portanto, uma análise feita por um prisma econômico ou fático, a segunda se interessa exclusivamente pelo enquadramento legal e as consequências jurídicas da existência de um Grupo Econômico.

1.2 GE por Cooperação x por Subordinação

Essa divisão a respeito da cognição da estrutura do grupo de sociedades tem origem na Lei de Sociedades por Ações (LSA), em seu artigo 266¹⁰ e, como dito, possui como objeto aspecto de coesão de Grupos Econômicos – denominado pela Lei de natureza. Em outras palavras, o que se pretende entender é a dinâmica de poder interna das sociedades empresárias participantes do grupo.

Porém, a fim de se conseguir uma perfeita compreensão das nuances de cada uma das categorias, há, primeiramente, que se conceituar controle.

⁹ BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília: Diário Oficial da União, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm. Acesso em: 10 jun. 2023.

¹⁰ Diz o artigo: “Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos.” BRASIL. Lei 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília: Diário Oficial da União, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Acesso em: 17 jun. 2023.

Controle, no entendimento de Fabio Konder Comparato¹¹, possui uma dimensão além daquela que a LSA define, seria, pois, todo o conjunto de fatores que faz com que determinada sociedade empresária realize um ato específico. Nesse sentido, a participação acionária (controle acionário) seria um dos componentes desse conjunto, mas não seria o único, havendo de ser considerada uma gama mais ampla de vetores, como, por exemplo, o setor de atuação da sociedade empresária, o contexto econômico que a circunda, a cadeia de fornecedores e consumidores e quem são seus diretores, gestores e funcionários. Logo, a definição aqui trabalhada não é, propriamente, jurídica, sendo a participação acionária um mero componente fático do que se quer dizer por controle. Para mais, é também por isso que a doutrina é praticamente uníssona em afirmar que o único critério que transversal e comum a todos os Grupos Econômicos é o da unidade de direção, e não o do controle, já que aquele conteria esse.

Os Grupos Econômicos organizados por Subordinação possuem em sua estrutura uma dinâmica que pode ser entendida como uma sociedade controlando uma ou mais sociedades. Identifica-se, portanto, uma hierarquia rígida em que há um controlador e um controlado, sendo que, como visto, esse controle poderá ser exercido por participação acionária da sociedade empresária controladora, mas também por outros meios fáticos. De modo geral, por fazerem parte de uma hierarquia rígida, é mais fácil identificar essa espécie de grupo na prática – mesmo que essa estrutura nem sempre seja juridicamente reconhecida.

Já os Grupos Econômicos organizados por Coordenação, diferentemente da categoria anterior, não são estruturados de maneira hierárquica, de forma que essa coesão não enseja a uma sociedade o direito de controlar as demais. A unidade de direção das sociedades empresárias componentes se dá de maneira muito mais sutil, em uma estrutura horizontal em que todos os participantes são iguais entre si – daí também a doutrina também denominar esse tipo de grupo de Igualitário¹². Essa coesão costuma ser articulada por meio de políticas comuns, ou por intermédio do que se chama de “união pessoal”, isto é, a existência de um conselho consultivo comum ou até de administradores em comum¹³. Em razão desse organograma ser extremamente pulverizado é que, no campo prático, esse tipo de grupo exige um olhar mais atento do operador do direito para que seja possível de identificá-lo.

¹¹ COMPARATO, Fabio Konder. FILHO, Calixto Salomão. **O poder de controle na sociedade anônima**. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 39-41.

¹² *Ibid.*, p. 42.

¹³ *Ibid.*, p. 42.

No mais, é evidente que tais categorias, embora de importância fundamental para o Direito, não podem ser analisadas apenas juridicamente. É por esse motivo que, para o reconhecimento de grupos por Subordinação, deve-se substituir o conceito de participação acionária, na forma da LSA, por um controle mais amplo; e o mesmo se aplica aos grupos por Coordenação, nos quais a coesão deve ser compreendida como uma influência relevante sob o prisma concorrencial.

1.3 GE de Direito x GE de fato

O cerne desse binômio, diferentemente da anterior, não é a forma com que a unicidade de direção dos Grupos se dá, mas sim o grau de formalização dessa unicidade. O que se passa a estudar, pois, é o reconhecimento da existência do Grupo em uma perspectiva formal e as consequências disso no plano jurídico.

O Grupo Econômico de Direito é, em linhas gerais, aquele que é formalmente constituído e juridicamente reconhecido, ou seja, é aquele que cumpre os requisitos legais. Os requisitos e consequências jurídicas do reconhecimento de um GE se encontram dispostos na LSA nos artigos 265 a 277, os quais disciplinam desde as características genéricas de GE até as sanções impostas àqueles que descumprirem a convenção do Grupo.

Especificamente tratando dos requisitos de formalização, vale a leitura dos artigos 267, 269 e 271 da LSA, os quais tratam da constituição, do registro e da publicidade do GE. Embora se pretenda versar com maior minudência a respeito dos meandros do tratamento dispensado pela LSA aos Grupos Econômicos e as consequências disso no próximo tópico, cabe explorar um elemento que pode ser considerado símbolo dessa classificação, qual seja a determinação legal do GE ostentar em seu nome social a designação de “grupo” ou “grupo de sociedades”¹⁴; e mais: a LSA dispõe ainda que apenas aqueles grupos formalmente constituídos na forma da Lei poderão receber esse *status* jurídico.

¹⁴ “Art. 267. O grupo de sociedades terá designação de que constarão as palavras “grupo de sociedades” ou “grupo”. Parágrafo único. **Somente os grupos organizados de acordo com este Capítulo poderão usar designação com as palavras “grupo” ou “grupo de sociedade”.**” (Grifos nossos). BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Diário Oficial da União, Brasília: Diário Oficial da União, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Acesso em: 17 jun. 2023.

Os GE's de fato (por vezes também denominado irregular), em contraposição aos de Direito, são caracterizados pela ausência do elemento de formalidade não sendo, portanto, juridicamente reconhecidos. Percebe-se que é um objeto de estudo de difícil identificação, em especial para as ciências jurídicas, as quais operam com lentes epistemológicas muito lastreadas na verdade formal do mundo e, por essa peculiaridade, o tema causa certa divergência doutrinária.

Ante o recorte do presente trabalho, a Receita Federal do Brasil define GE de fato como¹⁵:

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

Ricardo Negrão irá explicar que a principal maneira de se estabelecerem grupos de fato são por meio de sociedades coligadas, as quais podem ser classificadas em controladas, filiadas e de simples participação¹⁶.

Logo, para esse autor, o principal critério para a caracterização de grupo de fato seria o exercício do poder de controle acionário, o qual pode variar em grau, sendo o poder de controle direto aquele em que a sociedade controladora possui a maioria do capital da controlada, e, conseqüentemente, maioria de votos nas deliberações; e o poder de controle indireto é aquele que a própria sociedade controladora é controlada por outra que detém a maioria do seu capital social votante. Além das controladas e controladoras, para o professor, existe a sociedade filiada e a simples participação, modalidades nas quais não há exercício de controle, havendo apenas participação acionária no capital social votante, sendo uma participação acionária maior que 10% denomina-se de filiação e, em sendo menor, denomina-se de simples participação¹⁷.

Por outro lado, Fábio Konder Comparato irá afirmar que existe poder de fato e poder de Direito, sendo que esse poder diretor não precisa manifestar-se, explicitamente, em uma

¹⁵ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Parecer Normativo COSIT n. 4, de 10 de dezembro de 2018. Brasília: Diário Oficial da União, 2018. Seção 1, p. 23. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210>. Acesso em: 23 out. 2023.

¹⁶ NEGRÃO, Ricardo. **Manual de direito empresarial**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 159.

¹⁷ *Ibid.*, p. 40.

participação acionária¹⁸. Em assim sendo, a fim de se reconhecer GE's de fato, os parâmetros devem advir de indícios e presunções flexíveis e não de uma regra intransigível que teima em não se adequar à realidade concreta, caso contrário se estaria ignorando a existência de uma considerável parcela de grupos societários de fato¹⁹.

Embora haja grande divergência doutrinária, o ponto em comum acerca do GE de fato é que esse se define de maneira negativa, isto é, GE de fato é todo aquele que não é de Direito.

Pode-se dizer, com relativa segurança, que há uma tendência mercadológica das sociedades empresárias se reunirem em GE's de fato e não em grupos de Direito, formalizados e juridicamente reconhecidos. Isso ocorre porque o empreendimento desempenhado com a roupagem de GE de Direito impõe aos administradores um risco maior de serem responsabilizados, já que há uma presença fiscalizatória mais incisiva e facilitada do Estado e de seus órgãos reguladores. Alinhado a isso, tem-se que os GE's de fato, devido a uma miopia intrínseca à cognição jurídica, são mais difíceis de serem identificados na prática, posto que estão à margem da Lei e, conseqüentemente, dificultam a responsabilização dos perpetradores de atos ilícitos.

Há de se chamar atenção para um importante detalhe que, até o momento, foi-se utilizado o arcabouço teórico societário/empresarial para avaliar a matéria, visto que é mais especializado e adequado à temática e, ainda assim, é gritante a dificuldade da identificação de GE's, especialmente os de fato e os organizados por coordenação. Diante disso, vale imaginar o quão dificultoso é para o ramo do Direito Tributário conceber as acepções trabalhadas. No próximo tópico desse Capítulo, passa-se à exploração de como são trabalhados os critérios de identificação de Grupo nas mais diversas áreas do ordenamento jurídico e como seus subprincípios específicos refletem em suas definições – o que será de grande valia para o escopo do presente trabalho.

¹⁸ COMPARATO, Fabio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. **O poder de controle na sociedade anônima**. Rio de Janeiro: Forense, 2008. p. 45-47.

¹⁹ *Ibid.*, p. 45-47.

1.4 GE no ordenamento jurídico brasileiro

Vencidas essas classificações doutrinárias que em muito facilitarão um estudo analítico dos Grupos Econômicos, resta, agora, a se perquirir de maneira mais concreta o tratamento dispensado pelo ordenamento jurídico brasileiro à essa matéria.

Inicialmente, deve ser salientado que estudar os dispositivos pertinentes é uma tarefa dificultosa, pois não há, no Direito positivado, uma definição única e inequívoca de Grupo Econômico. Em que se pese, a maioria das legislações é silente quanto a isso, sequer havendo remissão a uma definição específica e, naquelas poucas em que o assunto é tratado com maior profundidade, percebe-se que o conceito de GE varia de acordo com a peculiaridade do ramo do Direito abordado – o que pode gerar uma situação de grave insegurança jurídica ante à essa inconsistência.

Essa divergência na definição de Grupos Econômicos tem uma repercussão relevante no que tange à responsabilização dos sócios e administradores das sociedades empresárias que compõem os grupos. Isso porque se pode logicamente imaginar que, se já é difícil utilizar parâmetros para identificar um GE e as sociedades participantes, isso se torna ainda mais complexo quando se intenta achar as pessoas naturais que se escondem por trás do véu da personalidade jurídica dessas²⁰.

Conseqüentemente, percebe-se que essa pulverização do conceito de GE no ordenamento jurídico brasileiro combinada com ausência de parâmetros para a responsabilização das pessoas naturais protegidas pela personalidade jurídica das sociedades participantes gera dois principais imbróglis que são extremamente sensíveis e graves, quais sejam: a insegurança jurídica e a dificuldade de responsabilização das sociedades controladoras, controladas, coligadas e dos sócios e administradores perpetradores de atos ilícitos.

No tocante ao Direito Tributário, como será melhor exposto no Capítulo 2, esse problema se torna ainda mais agudo, já que esse diploma, na mesma toada que a maioria das leis

²⁰ GRIMALDI, Marina. As definições de grupo econômico sob a ótica do direito societário e do direito concorrencial: entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da responsabilidade solidária entre seus componentes. *In*: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 23., 2014, Florianópolis. **Anais** [...]. Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=af3b0930d888e15a>. Acesso em: 26 jun. 2023.

brasileiras, não apresenta uma definição específica de GE e é uma Lei promulgada no ano de 1966, isto é, dez anos antes da já antiga LSA.

O que se passa a fazer, agora, é uma análise retida nos principais diplomas legislativos em que a matéria é tratada com o objetivo de se analisarem dois principais tópicos: i) a existência (ou não) de critérios para a identificação de GE's e como esses são retratados no âmbito específico do ramo do Direito estudado e ii) os parâmetros de responsabilização das sociedades participantes e dos seus sócios e administradores. Salienta-se, também, que não se ignora a disciplina da temática de GE's em outros diplomas legais, como a Nova Lei de Licitações e Contratos e o CDC – para citar alguns –, essa ausência justifica-se na medida em que se faz um recorte para dar destaque às legislações que mais são pertinentes ao objeto do presente trabalho, isto é, aquelas que são mais relevantes ao contexto do Direito Tributário, seja porque são as mais citadas na doutrina, seja porque são as mais vistas na prática forense nos tribunais e as mais utilizadas pela Fazenda Pública em juízo.

1.4.1 GE na Lei de Sociedades por Ações

A Lei nº 6.404/76 (LSA) é um dos diplomas legais que mais se dedica a delimitar um conceito de Grupo Econômico. Nessa legislação, o tratamento dos GE's se encontra disciplinado nos artigos 265 a 277, dentre os quais, acerca da busca de critérios objetivos de identificação, cabe destacar os artigos 267, 269 e 271²¹, que irão tratar de maneira direta dos parâmetros de identificação e de validade dos grupos societários.

O artigo 267 irá estabelecer a necessidade de que o Grupo Econômico detenha em seu nome social a distinção de “grupo” ou “grupo de sociedades”; o artigo 269 irá dispor pormenorizadamente os requisitos específicos de validade da convenção que constituirá o grupo societário e, por fim, o artigo 271 estabelecerá as circunstâncias que deverão ser atendidas a fim de que a referida convenção passe a ser dotada de efeitos *erga omnes*, isto é, a sua publicidade e oponibilidade perante terceiros.

²¹ BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília: Diário Oficial da União, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 27 jun. 2023.

Nesse sentido, é cabível fazer uma breve explicação sobre o documento fundamental para o reconhecimento jurídico de um GE: a convenção. Em síntese, a convenção pode ser entendida como o equivalente ao contrato social que será o documento corporificador do grupo societário, o qual, após devidamente registrado, passará a existir formalmente. Na convenção deverão constar as disposições essenciais ao funcionamento do grupo, todas as sociedades participantes, a estrutura de poder entre as sociedades membros, os órgãos e os administradores do grupo, não podendo deixar de se notar especial menção na Lei aos critérios para a cognição de um grupo como sob controle brasileiro, sendo a temática afeta à soberania nacional e, portanto, recebendo a devida atenção nos incisos do artigo 270.

Não carece de uma análise muito rebuscada para se inferir que a LSA é, em certa medida, contraditória nos termos adotados em relação à natureza do reconhecimento dos Grupos Econômicos, uma vez que em seu artigo 265 faz menção explícita a haver sociedades controladoras e controladas, sendo esse controle compreendido como participação acionária, ou seja, uma estrutura estritamente organizada hierarquicamente típica de grupos por subordinação e, logo no artigo seguinte, admitir a organização por coordenação.²²

Tal definição é demasiadamente limitada e se percebe um tratamento legislativo extremamente precário no que tange aos grupos econômicos organizados por coordenação e um verdadeiro vácuo na disciplina de GE's de fato, sequer sendo vislumbrada essa possibilidade pelo legislador.

Nesse sentido, vale mencionar também o artigo 273, o qual disporá que compete aos administradores das sociedades participantes observar a orientação geral de direção estabelecida na convenção do grupo, sem haver desvio de funcionalidade e dar azo a uma possível responsabilização – sendo essa segurança uma das maiores vantagens de se criar um GE de Direito. Em outras palavras, os administradores de sociedades empresárias pertencentes a um GE de Direito podem comandar a atividade empresária em direção diversa do interesse

²² Esse entendimento de que essa estrutura organizacional dos grupos seria, por excelência, por subordinação é ecoado pela Exposição de Motivos n° 196/76, na qual irá se definir grupos como: Em suma: o grupo são sociedades associadas a caminho da integração, que se opera mediante incorporação ou fusão; mas, até lá, as sociedades grupadas conservam a sua personalidade jurídica, e podem voltar à plenitude da vida societária, desligando-se do grupo. BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de motivos n. 196/1976. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1976. Disponível em: <https://www.gov.br/cvm/pt-br/aceso-a-informacao-cvm/institucional/sobre-a-cvm/EM196Lei6404.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2023

imediatamente da sociedade, de modo a se alinhar com os objetivos gerais previstos na Convenção do GE, sem que isso lhes acarrete em sanção por desvio de finalidade. Nos grupos de fato, não há essa limitação, de forma a se atrair a responsabilização pessoal do sócio/administrador que agir de maneira contrária ao interesse da sociedade que administram, nos termos do artigo 158 da LSA.²³

Com isso, percebe-se que há um meio de responsabilização pessoal nos grupos irregulares (de fato) e um meio de responsabilização das sociedades individualmente consideradas ante os negócios assumidos com particulares fora do grupo, sendo perceptível a lacuna em relação a um meio eficaz de se perquirir a responsabilidade das sociedades controladoras e as demais que fazem parte da operação desempenhada pelo GE – especialmente em casos de GE por cooperação. *Mutatis mutandis*, a convenção está para o GE assim como o contrato social está para a sociedade empresária, a questão é que para o último há o instituto da desconsideração da personalidade jurídica (IDPJ) para se apurar a responsabilidade da pessoa natural controladora da sociedade empresária, mas não há instituto análogo para se perquirir a responsabilidade da sociedade controladora do GE no âmbito da LSA.

Na doutrina, alguns autores sustentam que o IDPJ deveria ser aplicado de forma a se possibilitar ao aplicador da Lei estender a responsabilidade quanto ao cumprimento de uma obrigação assumida por uma sociedade participante do GE às demais, é o posicionamento, por exemplo, de Modesto Carvalhosa e de Nelson Eizirik²⁴. Esses autores compreendem que tal extensão da responsabilidade poderia abranger tanto os GE's de fato e de Direito, como os por subordinação e por coordenação, bastando que se comprovasse que as demais sociedades relacionadas se beneficiaram do negócio praticado por uma integrante, devendo todas suportar os ônus de uma possível indenização a ser prestada por prejuízos causados a terceiros.

Dessa maneira, é perceptível que a LSA possui graves debilidades no tocante a possibilidade de compartilhamento dos ônus do empreendimento conjunto operacionalizado pelo GE, havendo um descompasso claro entre as benesses e os encargos decorrentes dessa

²³ GRIMALDI, Marina. As definições de grupo econômico sob a ótica do direito societário e do direito concorrencial: entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da responsabilidade solidária entre seus componentes. *In*: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 23., 2014, Florianópolis. **Anais** [...]. Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=af3b0930d888e15a>. Acesso em: 26 jun. 2023.

²⁴ *Ibid.*

forma jurídica. Situação que dá margem a um abuso desse instituto para se dificultar a investigação e sanção de ilícitos cometidos dentro e mascarados pela estrutura de um Grupo Econômico.

1.4.2 GE no Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (SBDC)

Em linhas gerais, a finalidade precípua do microsistema do Direito Concorrencial é analisar os atos de concentração econômica praticados pelos agentes de modo a prevenir ou reprimir lesões à livre concorrência. Por isso, esse microsistema, compilado e positivado pela Lei nº 12.529/2011, diferentemente do que ocorre com o Direito Societário, terá um prisma de avaliação mais amplo e atento à realidade, já que o critério avaliativo não será somente jurídico, mas também – e talvez até preponderantemente – econômico.

Como se propôs, cumpre, inicialmente, perquirir-se na Lei uma definição do que é Grupo Econômico. Nesse sentido, é pertinente trazer à lume os artigos 88, 89 e 90 da Lei nº 12.529/2011²⁵, os quais estabelecerão, respectivamente, a competência do CADE para avaliar os atos que envolvam GE's que tenham atingido certo patamar de faturamento²⁶, confere competência para a instituição de Resolução para instituir regulamentações de análise prévia e definirá o que é entendido por um ato de concentração econômica.

A Lei, em si, não oferece uma definição inequívoca do que seria compreendido por Grupo Econômico, isso apenas será encontrado na Resolução nº 2 de 29 de maio de 2012 do CADE, instituída de acordo com suas prerrogativas legalmente estabelecidas. Tal Resolução dispõe em seu artigo 4º o seguinte²⁷:

²⁵ BRASIL. Lei n. 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. Brasília: Diário Oficial da União, 2011. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm. Acesso em: 30 jun. 2023.

²⁶ “I - pelo menos um dos grupos envolvidos na operação tenha registrado, no último balanço, faturamento bruto anual ou volume de negócios total no País, no ano anterior à operação, equivalente ou superior a R\$ 400.000.000,00 (quatrocentos milhões de reais); e
II - pelo menos um outro grupo envolvido na operação tenha registrado, no último balanço, faturamento bruto anual ou volume de negócios total no País, no ano anterior à operação, equivalente ou superior a R\$ 30.000.000,00 (trinta milhões de reais).”

²⁷ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA. Resolução n. 2/2012. Brasília: Conselho Administrativo de Defesa Econômica, 2012. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=241834>. Acesso em: 30 jun. 2023.

Art. 4º. Entende-se como partes da operação as entidades diretamente envolvidas no negócio jurídico sendo notificado e os respectivos grupos econômicos.

§ 1º Considera-se grupo econômico, para fins de cálculo dos faturamentos constantes do art. 88 da Lei 12.529/2011 e do preenchimento dos Anexos I e II dessa Resolução, cumulativamente:

I - as empresas que estejam sob controle comum, interno ou externo; e

II - as empresas nas quais qualquer das empresas do inciso I seja titular, direta ou indiretamente, de pelo menos 20% (vinte por cento) do capital social ou votante.

§ 2º No caso dos fundos de investimento, são considerados integrantes do mesmo grupo econômico, cumulativamente:

I - os fundos que estejam sob a mesma gestão;

II - o gestor;

III - os cotistas que detenham direta ou indiretamente mais de 20% das cotas de pelo menos um dos fundos do inciso I; e

IV - as empresas integrantes do portfolio dos fundos em que a participação direta ou indiretamente detida pelo fundo seja igual ou superior a 20% (vinte por cento) do capital social ou votante. (Grifos nossos)

Veja-se que o critério não é mais meramente formal, como era o adotado pela LSA na figura da convenção do GE, mas possui uma dimensão fática e econômica, na medida em que se utiliza o critério de controle. Esse controle, como se infere da distinção feita entre os incisos I e II do §1º, não é apenas acionário, sendo compreendido de maneira mais ampla como a possibilidade de uma sociedade influenciar a tomada de decisão de outra²⁸. Como já explicitado anteriormente, a adoção de um conceito de poder alargado facilita enormemente a identificação de Grupos Econômicos de fato, o que é de grande valia no combate à fraude e responsabilização dos praticantes de atos ilícitos.

Na seara da responsabilização, a Lei nº 12.529/2011 é coerente com os parâmetros de identificação, prevendo a possibilidade de responsabilização tanto para os grupos de fato, como de Direito em seu artigo 33²⁹. Não obstante, o referido dispositivo também é categórico ao explicitar que todas as sociedades empresárias participantes respondem solidariamente pela infração cometida contra a ordem econômica.

1.4.3 GE na Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT)

²⁸ GRIMALDI, Marina. As definições de grupo econômico sob a ótica do direito societário e do direito concorrencial: entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da responsabilidade solidária entre seus componentes. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 23., 2014, Florianópolis. **Anais** [...]. Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=af3b0930d888e15a>. Acesso em: 30 jun. 2023.

²⁹ “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.” (Grifos nossos).

Prosseguindo-se na análise dos critérios adotados pela legislação para a definição de grupo econômico, chega-se ao ramo do Direito do Trabalho. Como elemento chave para a interpretação do dispositivo legal pertinente à temática, faz-se necessário entender que, à luz do princípio da proteção ao trabalhador, na seara trabalhista o GE é concebido como uma tentativa de garantir a satisfação do crédito trabalhista devido ao empregado³⁰.

A definição de GE na Lei nº 5.452 de 1943 (CLT) – a qual foi recentemente alterada pela Lei nº 13.467/2017 – encontra-se no artigo 2º, §§ 2º e 3º, abaixo transcritos³¹:

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

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

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

Da análise do §3º, infere-se que o critério de identificação de GE adotado pela CLT é semelhante àquele adotado pelo SBDC, isto é, um parâmetro de direção e coordenação entre as sociedades empresárias componentes do grupo para além do formalismo jurídico.

A perspectiva pragmática e materialista para a identificação de GE's no Direito do Trabalho, além de se coadunar com o já mencionado princípio da proteção ao trabalhador, também segue na linha do parâmetro hermenêutico que preconiza a realidade dos fatos sobre a forma. Por consequência, há um espectro bastante amplo de GE's passíveis de serem identificáveis, podendo ser de fato e de Direito, bem como estruturado por organização e por coordenação, já que esse ramo do Direito é bem paramentado para lidar com estruturas jurídicas formalmente válidas, mas que possuem, em seu âmago, a intenção de praticar uma fraude.

Já o § 2º do artigo 2º da CLT disporá sobre a responsabilidade solidária das sociedades empresárias empregadoras, de modo a se coibir a fraude ao credor trabalhista por obscuridade

³⁰ DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 8. ed. São Paulo: LTr, 2019. p. 501.

³¹ BRASIL. Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Brasília: Diário Oficial da União, 1943. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 30 jun. 2023.

e incerteza da identidade do empregador, que poderia se utilizar de um Grupo Econômico com vias a se omitir de cumprir com as obrigações decorrentes do vínculo empregatício. Logo, é possível compreender que o Direito do Trabalho adotará um conceito de GE maximalista, a fim de se facilitar a identificação e responsabilização do empregador que pretende se esquivar de suas obrigações assumidas perante o empregado.

1.4.4 GE no Código Civil (CC)

O Código Civil, recentemente modificado pela Lei nº 13.146/2015 (Lei de Liberdade Econômica), utiliza-se de um conceito de GE que tem a sua direção lastreada apenas no poder de controle acionário, definindo o que são sociedades controladoras/controladas, coligadas e de simples participação com base na porcentagem do capital votante detido, *in verbis*³²:

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

Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

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

Art. 1.099. Diz-se coligada ou filiada a sociedade de cujo capital outra sociedade participa com dez por cento ou mais, do capital da outra, sem controlá-la.

Art. 1.100. É de simples participação a sociedade de cujo capital outra sociedade possua menos de dez por cento do capital com direito de voto.

Dessa forma, é possível se concluir que o CC, embora utilize um conceito de controle bastante limitado, abarca tanto GE's de Direito, como de fato³³ e organizado por coordenação e subordinação

No tocante à responsabilização, o CC não é expresso em determinar a responsabilidade solidária das sociedades empresárias pertencentes ao mesmo GE. Em verdade, a Lei de Liberdade Econômica alterou o artigo 50 que prevê o instituto da desconsideração da personalidade jurídica para acrescentar o § 5º³⁴, no qual reitera que a simples constituição de grupo econômico não caracteriza desvio de finalidade, sendo tal previsão um reforço a

³² BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília: Diário Oficial da União, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm. Acesso em: 2 jul. 2023.

³³ NEGRÃO, Ricardo. **Manual de direito empresarial**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 40.

³⁴ “§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)”.

autonomia patrimonial das sociedades empresárias assim como descrito no artigo 49-A do referido diploma legal. Com isso, vigora no campo do Direito Civil a responsabilidade civil da sociedade individualmente considerada.

1.4.5 GE no Direito Previdenciário

O Direito Previdenciário possui uma clareza invejável em se tratando da matéria de GE's, isso porque será bastante direto e amplo no critério de identificação, seguindo a tendência dos outros ramos que possuem um intento de proteger algum grupo vulnerável ou dispensar uma atenção especial dedicada aos impactos do Direito na economia. Na legislação previdenciária, os grupos econômicos serão citados no artigo 30, X, da Lei nº 8.212/91 (Lei de Custeio da Previdência Social – LCPS)³⁵ e sua densificação normativa acerca dos parâmetros de identificação e caracterização se encontram no artigo 275 e seus parágrafos da Instrução Normativa da RFB nº 2.110, de 17 de outubro de 2022³⁶, os quais se colacionam abaixo, respectivamente:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

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

Art. 275. 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) (Grifos nossos)

Percebe-se que o critério adotado de identificação é o mesmo que o da legislação trabalhista, e se utiliza de um conceito abrangente de poder de influência entre as sociedades pertencentes a um mesmo grupo, de forma a ser possível reconhecer todos os tipos de GE's.

³⁵ BRASIL. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm. Acesso em: 30 jun. 2023.

³⁶ SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa n. 2110/2022. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=126687#divConteudo>. Acesso em: 30 jun. 2023.

Quanto à responsabilização adotada, tem-se que essa é a responsabilidade solidária entre os integrantes do grupo, de modo a aumentar as chances de pagamento da contribuição devida. Além do já mencionado artigo 30, X, pode-se citar, também, o artigo 136 da Resolução, que assim prevê:

Art. 136. São responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação previdenciária principal:

I - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza, entre si; (Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, caput, inciso IX; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 222) (Grifos nossos).

1.5 Quadro comparativo

A fim de sintetizar o levantamento da conceituação de grupo econômico e das características da responsabilização adotada, monta-se o quadro sinótico abaixo.

Lei	Identificação	Responsabilidade	GE's abarcados
LSA	Convenção	Limitada de cada sociedade individualmente considerada	GE de Direito, por subordinação e por coordenação (pouca densidade normativa)
SBDC	Poder de direção em sentido amplo	Admite responsabilidade solidária	GE de Direito, de fato, por coordenação e por subordinação
CLT	Poder de direção em sentido amplo	Admite responsabilidade solidária	GE de Direito, de fato, por coordenação e por subordinação
CC	Adota o critério de poder do controle do capital votante (controle acionário)	Não admite responsabilidade solidária, cada sociedade responde individualmente perante terceiro	GE de Direito, de fato (participação no capital votante), por subordinação (controladora/controlada) e coordenação (coligada e simples participação)

LCPS	Poder de direção em sentido amplo	Admite responsabilidade solidária	GE de Direito, de fato, por coordenação e por subordinação
------	-----------------------------------	-----------------------------------	--

2 CONCEITO DE GRUPO ECONÔMICO E MODALIDADES DE RESPONSABILIZAÇÃO NO RAMO DO DIREITO TRIBUTÁRIO

No Capítulo anterior foram estudadas as acepções do que se pode se entender pelo termo “Grupo Econômico”, suas possíveis estruturas e critérios de identificação, bem como os efeitos desse arcabouço teórico na seara da responsabilização em diversos ramos do Direito com fundamento nas legislações temáticas pertinentes. Esse levantamento inicial é fulcral para se conseguir compreender e, possivelmente, coibir a prática da fraude fiscal estruturada e permanente que é desempenhada por certos Grupos Econômicos que abusam desse instituto com vias a evadir o pagamento dos tributos devidos.

O que se pretende no presente Capítulo é a realização de uma análise da legislação tributária acerca da matéria para se investigar, primeiramente, se existe uma definição de Grupo Econômico aplicável ao Direito Tributário e, em caso positivo, quais seriam as características desse conceito ante as classificações abordadas anteriormente – isto é, se é reconhecido como GE de Direito ou de fato; se é organizado por subordinação ou coordenação; qual o critério de poder utilizado, etc. Não obstante a descrição desses aspectos, há de se fazer também uma interpretação desse instituto a partir dos princípios hermenêuticos específicos, de modo a se respeitar as peculiaridades do Direito Tributário.

Após a delimitação desse objeto, passa a se a investigar as repercussões disso no âmbito da responsabilidade tributária, ou seja, de quais as implicações do conceito adotado na responsabilização das sociedades empresárias membras de um Grupo Econômico. Assim, faz-se uma breve exposição acerca das modalidades de responsabilização no Direito Tributário à luz do CTN, com ênfase nas hipóteses de solidariedade previstas.

Por fim, realiza-se um estudo a partir de uma perspectiva prática de como essa identificação e responsabilização pode se dar a partir de institutos processuais, como a responsabilização pessoal dos sócios, a utilização do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, bem como a partir da atuação dos entes estatais que buscam coibir a prática de fraudes fiscais, como as Procuradorias e a Receita Federal.

Em suma, pode-se sintetizar os principais objetivos do presente Capítulo como sendo os seguintes: i) buscar se há e, em caso positivo, quais são as características do conceito de Grupo Econômico aplicáveis ao Direito Tributário; ii) entender quais são as repercussões do conceito adotado na responsabilização tributária das sociedades empresárias pertencentes a um mesmo GE e iii) verificar quais e como os institutos processuais correspondentes e capazes de consubstanciar, na prática, essa responsabilização no âmbito da execução fiscal.

2.1 Tentativa de identificar uma definição no CTN

A Administração Tributária, como parte da Administração Pública em geral, encontra-se, classicamente, plenamente vinculada à literalidade da lei, assim como preceitua o denominado princípio da legalidade, positivado na CRFB em seus artigos 37, *caput* e 150, I e, no CTN, no artigo 97. Torna-se evidente a problemática que circunda a conceituação de GE para fins tributários, quando se combina esse entendimento com o fato de que o CTN sequer menciona a existência de Grupos Econômicos, seja direta ou indiretamente³⁷ - a exemplo do que fazem outras legislações específicas exploradas no Capítulo 1. O que se passa a fazer nesse item é estudar essa ausência conceitual e suas consequências.

Não resta dúvidas de que GE's se encontrarão no polo passivo da obrigação tributária, podendo figurar como contribuintes ou como responsáveis. Aqui cabe breve menção ao que esses termos significam segundo à doutrina, à jurisprudência e à própria legislação tributária.

O CTN irá apresentar as definições de contribuinte e responsável como espécies do gênero de sujeito passivo em seu artigo 121, parágrafo único, incisos I e II³⁸, confira-se:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

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

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

³⁷ BERGMANN, Thomas Ribeiro. Os Grupos Econômicos e o Problema do Fundamento Legal da Responsabilidade Tributária. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 40, p. 396-397, 2018.

³⁸ BRASIL. Lei n. 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. Brasília: Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 20 ago. 2023.

Não obstante essa definição legal, Ricardo Lobo Torres³⁹, adotando a teoria dualista da obrigação, que divide a obrigação entre débito (*schuld*) e exigibilidade (*haftung*), explica que:

o contribuinte tem o débito (*debitum, Schuld*), que é o dever de prestação e a responsabilidade (*Haftung*), isto é, a sujeição do seu patrimônio ao credor (*obligatio*), enquanto o responsável tem a responsabilidade (*Haftung*) sem ter o débito (*Schuld*), pois ele paga o tributo por conta do contribuinte. (Grifos do autor)

E Luís Eduardo Schoueri⁴⁰ complementa:

Ora, a situação ‘pessoal e direta’ a que se refere o Código Tributário Nacional pode ser compreendida como a existência do *debitum, Schuld*, já que, em relação ao contribuinte, ‘se verifica a causa jurídica do tributo’, [...]

Diante dessas definições, não é difícil imaginar a possibilidade de uma sociedade empresária pertencente a um GE de Direito figurar no polo passivo de uma obrigação tributária como contribuinte, uma vez que seria facilmente identificável pelo ente competente a consubstancialização do fato gerador e rastreá-lo desde o seu nascimento até a sociedade que o praticou. Isso porque, como já visto, GE’s de Direito atuam balizados por uma Convenção que lhes confere uma existência regular e, portanto, com uma estrutura facilmente fiscalizável pelo Estado.

Todavia, isso não ocorre com GE’s de fato, sendo sua estrutura de difícil identificação, especialmente quando se pretende utilizá-la para fins de evasão fiscal. Daí a necessidade de tentar identificar sociedades empresárias de um mesmo grupo para se viabilizar a cobrança e pagamento por uma “sociedade à vista” pelo tributo não pago por terceira que, seja por dolo ou por acaso, encontra-se oculta da fiscalização do ente competente. Servindo-se das lições sobre a distinção entre contribuinte e responsável acima expostas, infere-se que, nesse contexto, as demais sociedades empresárias atuariam na função de responsáveis tributárias, pois, embora não tenham praticado o fato gerador, o tributo ainda assim será delas exigível.

No primeiro cenário, pode-se dizer que a preocupação com a elaboração de uma definição específica de Grupo Econômico não é digna de grande realce, já que o enquadramento como contribuinte é suficiente para a exação do tributo, ou seja, não há insuficiência normativa que justifique profusas elocubrações, sendo a lei tributária perfeitamente apta a tratar da sociedade

³⁹ TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro; São Paulo: Renovar, 2002. p. 228.

⁴⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 1056.

empresária já identificada como contribuinte, que responderia de maneira autônoma e com o devido respeito à sua autonomia patrimonial. No segundo cenário, o oposto ocorre, sendo a definição de Grupo Econômico essencial para delimitar quais sociedades empresárias que estariam na condição de responsáveis, a fim de se perfectibilizar a arrecadação ou de se ajuizar uma possível execução fiscal.

Nesse ponto surge um problema: a CRFB é bastante clara ao afirmar que apenas Lei Complementar poderia tratar de determinados aspectos gerais em matéria de legislação tributária, veja-se *in verbis*:

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**; (Grifos nossos)

Apesar de constar no texto o termo “contribuintes”, fazendo-se uma interpretação sistemática desse dispositivo com o artigo 121 do CTN, é possível se inferir que o constituinte não quis outorgar à Lei Complementar o papel de estabelecer normas gerais apenas quanto a um tipo de sujeito passivo, mas ao gênero sujeito passivo como um todo, englobando tanto contribuintes quanto responsáveis.

Humberto Ávila⁴¹ explica que, em se tratando de matéria tributária, o constituinte optou por utilizar uma técnica semântica conceitual conotativa que carece de densificação normativa a ser dada por intermédio de Lei Complementar, daí a necessidade de se interpretar o artigo 146, III, a) da CRFB em conjunto com o artigo 121 do CTN. Esse método hermenêutico, além de prestigiar a teleologia do texto constitucional, também é adotado por grande parte da doutrina, como Luís Eduardo Schoueri⁴² e José Luis Ribeiro Brazuna⁴³.

⁴¹ ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias**: um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018. p. 53-54.

⁴² SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 278-280.

⁴³ BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009. p. 130-135.

Interpretado dessa forma, o artigo 146, III, a) da CRFB representa um impedimento para outra sociedade empresária que não praticou o fato gerador do tributo figurar como responsável tributária por essas pertencerem a um mesmo Grupo Econômico. Aqueles partidários dessa corrente entendem que isso violaria o princípio da legalidade tributária, pois permitiria à Lei Ordinária tratar de matéria de competência exclusiva de Lei Complementar, ao se expandir o rol de possíveis responsáveis dispostos nos artigos 129 a 138 do CTN com base nos diplomas federais elencados no Capítulo anterior (como a LSA, o CC, a CLT, dentre outros)^{44,45}. As hipóteses e formas de responsabilização elencadas pelo CTN serão enfrentadas com maior grau de detalhes no 3.2.

Por outro lado, pode-se defender que reconhecer a possibilidade de outra sociedade empresária diferente da que praticou o fato gerador atuar como responsável tributária seria autorizado pelos critérios hermenêuticos do próprio CTN ante as lacunas legislativas e que, portanto, não se estaria criando uma nova hipótese de responsabilização, mas apenas aplicando-se as já existentes a um instituto que carecia de densificação normativa ao tempo da promulgação do Código Tributário no distante ano de 1966.

É o que se passa a averiguar: se o conceito de GE de legislações ordinárias poderiam ser aplicáveis ao CTN, a fim de que as demais sociedades participantes possam figurar no polo passivo da obrigação tributária na condição de responsáveis tributárias.

2.1.1 Esforço hermenêutico para suprir insuficiência normativa à luz do CTN: possibilidade de incorporação de instituto do direito privado e uso de analogia

Os partidários do entendimento que não se poderia admitir como responsável outra sociedade que não a perpetradora do fato gerador argumentam que, ao fazê-lo, incorrer-se-ia em flagrante violação ao princípio da legalidade, posto que se permitiria a Lei Ordinária criar nova hipótese de responsabilidade tributária. Nessa toada, é proveitoso fazer breve nota ao conteúdo normativo do referido princípio da legalidade, de maneira a se compreender os sectários dessa corrente.

⁴⁴ BERGMANN, Thomas Ribeiro. Os Grupos Econômicos e o Problema do Fundamento Legal da Responsabilidade Tributária. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 40, p. 396-397, 2018.

⁴⁵ LOPES, Christian Sahb Batista; FRATTARI, Rafael. Solidariedade Tributária e Grupos Econômicos. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Florianópolis, v. 1, n. 1, p. 587-582, 2015.

Como já dito, esse princípio se encontra positivado na CRFB em seu artigo e 150, I e, no CTN, no artigo 97. Para mais, no ramo do Direito Tributário, geralmente se entende por princípio da legalidade o chamado “princípio da tipicidade cerrada”, o qual é duramente criticado por grande parte da doutrina pela sua nomenclatura não ser tecnicamente correta. Misabel Derzi explica que a expressão “tipicidade cerrada” seria uma contradição em termos, pois tipos seriam classificações abstratas e generalizadoras de caráter fluído para se adaptarem ao dinamismo da realidade, sendo “conceito” a expressão mais adequada para se referir ao que se quer dizer por “tipo”, por isso a autora sugere a reformulação do “princípio da tipicidade cerrada” para “princípio da conceitualização normativa especificante”⁴⁶.

Vencida essa questão terminológica, fato é que o conteúdo normativo do princípio não encontra grande dissenso. Em linhas gerais, o teor do princípio, nas palavras de Alberto Xavier⁴⁷, é que esse:

exige que os elementos integrantes do tipo sejam de tal modo precisos e determinados na sua formulação legal que **o órgão de aplicação do direito não possa introduzir critérios subjetivos de apreciação na sua aplicação correta**. Por outras palavras: exige a utilização de conceitos determinados, entendendo-se por estes (e tendo em vista a indeterminação imanente a todo o conceito) aqueles que não afetam a segurança jurídica dos cidadãos, isto é, a sua capacidade de previsão objetiva dos seus direitos e deveres tributários (Grifos nossos)

Logo, para além da exigência de Lei Ordinária para a instituição de tributos, como nos remetem os dispositivos legais que tratam desse princípio, os quais seria um comando ao Poder Legislativo, percebe-se que há, também, um forte direcionamento normativo ao Poder Judiciário, na medida em que reduz a margem de discricionariedade do intérprete para consagrar a literalidade do texto interpretado. Esse compromisso de se prestigiar a segurança jurídica e a não-surpresa ao sujeito passivo que vedaria o intérprete a vislumbrar novas possibilidades de responsabilização advindas de Leis Ordinárias e não previstas originariamente no CTN.

Por outro lado, os que admitem a possibilidade de utilização do conceito de GE em Direito Tributário o fazem com base em dois argumentos centrais que são subsidiários, quais sejam: i) a possibilidade de utilização de institutos de direito previstos em outros diplomas legais para

⁴⁶ DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988. p. 96.

⁴⁷ XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001. p. 19.

além do CTN, não sendo, propriamente, uma ampliação das hipóteses de responsabilização, mas apenas uma faceta de sua aplicação e a ii) ausência de vedação explícita pelo CTN à analogia com outros institutos de direito, como querem fazer crer os partidários da interpretação gramatical.

A ordem da exposição dos referidos argumentos não é sem razão, Schoueri explana que o legislador estabelece uma sequência lógica a ser seguida quando da insuficiência normativa da lei tributária, o que se encontra positivado na sequência entre os artigos 107 e 108 – ao passo que o primeiro fala de orientações para interpretação, o segundo trata da técnica de integração a ser empregada para colmatar lacunas. Com isso, tem-se que primeiro interpretar e, na insuficiência da interpretação para a extração de uma norma, passa-se à técnica da integração⁴⁸. Por isso o argumento ii) é subsidiário ao i) já que aquele tenta realizar uma interpretação sistemática do Direito Tributário com outros diplomas legais, sem admitir uma lacuna, e esse toma a lacuna como pressuposto ao se utilizar da técnica de integração analógica.

O primeiro argumento encontra suporte legal no artigo 110 do CTN, o qual dispõe expressamente que:

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

Schoueri explica que a relação entre Direito Tributário e o Direito Privado se revela da seguinte maneira⁴⁹:

conquanto o legislador tributário busque, em sua hipótese normativa, fenômenos com consistência econômica, não raro abrirá ele mão de descrever a situação minuciosamente, optando por tomar de empréstimo institutos próprios do Direito Privado.

Destarte, não havendo lacuna a ser preenchida, o contexto do caso concreto determinará qual o conceito de Grupo Econômico aplicável e se há a possibilidade de figuração de uma

⁴⁸ “Mais uma vez revelando sua visão de que o processo interpretativo seria de um texto, apenas, o Código Tributário Nacional inaugura um dispositivo que versa a integração. Este seria um processo que se daria após a interpretação, i.e., concluída a interpretação do texto e frustrada a construção de uma norma, abrir-se-ia espaço para a integração”. SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 1413.

⁴⁹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 1427.

sociedade empresária como responsável tributária de outra, a depender do critério de identificação de GE adotado pela legislação pertinente (como controle acionário, coordenação, subordinação, entre outros já vistos no Capítulo anterior).

O segundo argumento encontra base legal no artigo 108, I, do CTN, abaixo colacionado:

Art. 108. Na ausência de disposição expressa, a autoridade competente para aplicar a legislação tributária utilizará sucessivamente, na ordem indicada:
I - a analogia; [...].

A analogia, tal como retratada pelo CTN, é uma técnica de integração da Lei Tributária quando se identifica uma lacuna legislativa. Como já foi visto, o CTN é silente em quanto ao conceito de Grupo Econômico, e, portanto, cabe ao aplicador da lei estabelecer uma relação lógica de igualdade entre a situação do caso concreto com a definição de GE em um dos diplomas legais que versam sobre essa matéria.

A identificação de Grupos Econômicos no Direito Tributário é relevante para se vislumbrar a possibilidade de inclusão no polo passivo de uma ou mais sociedades empresárias que não praticaram o fato gerador como responsáveis tributárias, já que essas atuam em prol da mesma direção. Todavia, há que se diferenciar “responsável tributário” de “responsabilização”, ao passo que o primeiro identifica o polo passivo da relação tributária, o segundo é o processo lógico de imputar algo a alguém. Ao se admitir a possibilidade de uma sociedade empresária figurar como responsável no lugar da que praticou o fato gerador por participarem do mesmo grupo, resolve-se o problema da identificação do polo passivo da obrigação, mas resta responder como essa responsabilização se dará e qual o vínculo entre a sociedade que pratica o fato gerador e a responsável. Em outras palavras, o GE delimita o universo de possibilidade de “responsáveis tributários” respeitados os critérios de identificação legais, porém resta a dúvida de se essa responsabilidade se dará de maneira solidária, ou subsidiária e por meio de qual das hipóteses elencadas pelo CTN (dispostas nos artigos 129 a 138) – é o que se passa a fazer no próximo item.

2.2 Responsabilidade Tributária e GE

Como já visto, a espécie de sujeito passivo da obrigação tributária “responsável” encontra-se caracterizada pelo CTN em seu artigo 121, II. No item anterior, averiguou-se se

seria possível utilizar o conceito legal de GE de outros diplomas legais diferentes do CTN para delimitar um “universo de possíveis responsáveis” e se, por pertencer ao mesmo GE, uma sociedade empresária poderia figurar no polo passivo da obrigação como responsável tributária por um fato praticado por outra. Com o devido respeito e destaque à corrente que nega essa possibilidade, conclui-se que tanto seria possível utilizar o conceito de GE previsto em outras legislações no âmbito do direito tributário (por força de interpretação sistemática ou por analogia), como também não se trata de criação de nova hipótese de responsável tributário, sendo apenas uma aplicação do que o CTN já dispõe sobre o assunto. Cabe, agora, investigar com maior profundidade exatamente isso: o que o CTN dispõe sobre responsabilidade e como isso seria aplicado aos GE’s.

Antes de se adentrar às diferentes características dos responsáveis elencados pelo CTN, cabe destacar um aspecto em comum a todas as espécies elencadas pela lei e pela doutrina, qual seja a vinculação do responsável ao fato gerador. Essa máxima se encontra positivada no artigo 128 do CTN, veja-se:

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

Sobre esse dispositivo cabem destacar dois aspectos interessantes, o primeiro seria o fato de que somente a lei tributária pode estabelecer a responsabilização de terceira pessoa, logo, embora os diplomas específicos que trazem definições de GE tratem, também, de responsabilização, essa não se aplica à seara tributária, devendo ser respeitada a autonomia e as peculiaridades do Direito Tributário ao se investigar a responsabilização. Por isso, repete-se que a possibilidade de uma sociedade empresária figurar como responsável por fato gerador praticado por outra do mesmo GE seria uma consequência da aplicação da lei tributária, servindo o conceito de GE como uma ferramenta para auxiliar na identificação de possíveis responsáveis.

O segundo aspecto que se deve notar é justamente que o responsável não pode ser um terceiro escolhido de maneira completamente arbitrária e aleatória, deve guardar algum vínculo lógico com o dato gerador da obrigação. O legislador, ao eleger um terceiro para figurar como responsável tributário, está, na prática, visando uma maior probabilidade de pagamento do

crédito que é devido ao ente competente. Por isso, o responsável tributário será chamado a contribuir por um motivo de maior facilidade e praticidade no ato da arrecadação tributária, ou por esse estar em uma posição de garantidor do contribuinte. Nas palavras de Schoueri:

Se um terceiro é chamado a pagar o tributo que se espera do contribuinte, é porque o legislador acredita que o terceiro tem condições de se ver ressarcido, ao responder por débito que, afinal, não é seu. Não se justifica que terceiro seja afetado se o fato jurídico tributário é imputável ao contribuinte⁵⁰

[...] Por tal razão, impõe-se a conclusão de que o terceiro (substituto ou responsável *stricto sensu*) é pessoa que deve ter tido uma chance de legalmente se ver ressarcida do montante devido pelo contribuinte⁵¹.

Percebe-se, ademais, que essa vinculação ao fato gerador por parte do responsável é o núcleo essencial de uma classificação extremamente útil para se compreender a temática abordada, merecendo destaque no tópico abaixo as distinções entre o responsável substituto e o responsável *stricto sensu*.

2.2.1 Responsável substituto x responsável *stricto sensu*

Essa distinção entre a categoria de responsáveis não é feita pela lei, propriamente, haja vista que o CTN em seu artigo 121 apenas menciona a categoria de “responsável”, sem maiores minúcias. Doutrinariamente, essa divisão extrai-se do regime diferenciado de arrecadação de certos tributos, como é o caso do ICMS.

O substituto é aquele que a lei impõe o dever de cumprir a obrigação tributária, a transferência do dever de pagar do contribuinte ao substituto ocorre concomitantemente à prática do fato gerador, não havendo necessidade de que haja uma causa superveniente de transferência.

Cumprido salientar que a substituição ocorre no plano da hipótese tributária, por isso que, quando é perfectibilizado o fato gerador, o substituto já é o sujeito passivo da obrigação tributária.⁵²

⁵⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 1069.

⁵¹ *Ibid.*, p. 1071.

⁵² Sobre o momento em que a responsabilidade é transferida, Schoueri explica: “Fala-se em substituição quando o legislador, conquanto descrevendo uma conduta praticada por uma pessoa (contribuinte) como hipótese tributária, determina que, verificada aquela conduta, outra pessoa (substituto) terá a obrigação de recolher o tributo”. *Ibid.*, p. 1065.

Leandro Paulsen, a partir de um viés pragmático, destaca que a eleição de um substituto facilita em muito o processo de fiscalização e de arrecadação pelo ente competente justamente porque permite uma concentração de toda uma cadeia de contribuintes em poucos responsáveis, reduzindo os custos da administração pública e coibindo a sonegação e o inadimplemento⁵³.

Para melhor ilustrar a figura do responsável substituto, pode-se valer do artigo 150, § 7º da CRFB⁵⁴ e do artigo 6º da Lei Complementar nº 87/96, também denominada de Lei Kandir que disporá normas gerais para a instituição e cobrança do ICMS⁵⁵, vejamos, respectivamente:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

§ 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)

[...] **Art. 6º Lei estadual poderá atribuir a contribuinte do imposto ou a depositário a qualquer título a responsabilidade pelo seu pagamento, hipótese em que assumirá a condição de substituto tributário.** (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002)

§ 1º A responsabilidade poderá ser atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.

§ 2º A atribuição de responsabilidade dar-se-á em relação a mercadorias, bens ou serviços previstos em lei de cada Estado. (Redação dada pela Lcp 114, de 16.12.2002) (Grifos nossos).

No caso de substituição, a depender da posição em que o substituto ocupe na cadeia, essa será denominada de substituição “para trás” ou “para frente”. A primeira a situação consiste em o substituto ser responsável por arcar com as obrigações decorrentes de fatos geradores pretéritos e, portanto, encontra-se no final da cadeia de consumo. Conseqüentemente, a segunda será a situação na qual o substituto será responsável por fatos geradores presumidos, isto é, que podem vir a ser realizados pelos contribuintes que se encontram à sua frente.

⁵³ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 336.

⁵⁴ BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Brasília: Diário Oficial da União, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 2 set. 2023.

⁵⁵ BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o imposto devido pelos prestadores de serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 2 set. 2023.

No caso do ICMS, um contribuinte da cadeia de consumo poderá também ser o responsável tributário por recolher o chamado ICMS por substituição tributária (ICMS-ST), que abrangerá as possíveis futuras operações de circulação de mercadoria pelos que o sucedem. Daí a se falar em fato gerador presumido, já que a circulação de mercadoria pelos demais membros da cadeia de consumo ainda não ocorreu, mas se espera que venha a ocorrer. Logo, o primeiro elo da corrente será sujeito passivo por realizar o fato gerador de circular mercadoria – na condição de contribuinte – e pelos fatos geradores presumidos dos demais contribuintes – na condição de responsável.

Por outro lado, o responsável *stricto sensu* ou por transferência passará a ocupar o lugar de sujeito passivo da obrigação tributária após a ocorrência de um determinado fato distinto da hipótese tributária. Com efeito, percebe-se aqui que o papel da lei não é apenas indicar o responsável pela obrigação tributária, mas também elencar o fato específico que ativará a transferência⁵⁶. Logo, ao contrário do que ocorre com o responsável por substituição, o responsável *stricto sensu* nem sempre irá figurar no polo passivo da obrigação, haja vista que dependerá da perfectibilização do fato descrito na lei para ocupar esse posto – diferentemente do responsável substituto, que ocupa essa posição desde o momento da realização do fato gerador pelo contribuinte.

O CTN disciplinará a responsabilidade por transferência dividindo-a em três tipos, quais sejam: a responsabilidade dos sucessores (artigos 129 a 133); a responsabilidade de terceiros (artigos 134 e 135); e a responsabilidade por infrações (artigos 136 a 138). Passa-se a explicar com mais detalhes as características e dinâmicas dessas modalidades de responsabilidade, a fim de que, mais à frente, se tente estabelecer uma relação de semelhança entre essas hipóteses e o que ocorre com sociedades empresárias pertencentes a um mesmo GE.

2.2.1.1 Responsabilidade de sucessores (artigos 129 a 133, CTN)

O artigo 129 do CTN⁵⁷, que inaugura a seção de responsabilidade de sucessores, é bastante didático ao demonstrar que há, concomitantemente, dois fatos com marcos temporais

⁵⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 1072.

⁵⁷ “Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.”

distintos que devem ser analisados, o primeiro é a hipótese de incidência tributária – que, quando perfectibilizada, dará origem à obrigação tributária – e o segundo é o fato deslocador de competência. Esse artigo estabelece que o marco temporal da responsabilidade tributária pode ocorrer tanto antes como depois do acontecimento do fato gerador, sem prejuízo de responsabilização do sucessor. Embora o termo sucessor dê a impressão de que o fato deslocador de responsabilização precisa ocorrer cronologicamente após o fato gerador da obrigação, não é, propriamente, o que se deduz de uma leitura mais atenta do referido dispositivo.

Daniel Monteiro Peixoto⁵⁸ identifica que, genericamente, essa Seção está preocupada em estabelecer o dever dos sucessores de responderem por figurarem em uma posição de titulares de riqueza dos sucedidos. Em outras palavras, os sucessores, que agora detém a riqueza que outrora fora dos sucedidos, passam a responder pelos fatos geradores ocorridos na época da titularidade dos sucedidos. Ou seja, com a transferência da riqueza, vão também as obrigações tributárias que serão assumidas pelo sucessor. Assim, faz sentido analisar os artigos subsequentes tendo-se em mente qual o fato deslocador da sujeição passiva (que origina a responsabilidade) e qual o conteúdo da obrigação tributária.

Nessa esteira, o artigo 130 disporá a como fato causador da responsabilidade a aquisição de bens, tendo como objeto a obrigação tributária resultante de impostos reais, especificamente, aqueles “cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis”⁵⁹. A exceção a esse artigo se encontra em seu parágrafo único, o qual estabelece que, em caso de arrematação em hasta pública, os tributos devidos estarão embutidos dentro do preço pago quando da arrematação, havendo sub-rogação apenas até esse limite.

O artigo 131 e seus incisos, por sua vez, disporão acerca da responsabilidade pessoal do adquirente de bens e do remetente de tributos e da responsabilidade pela sucessão civil, tanto pelos herdeiros e meeiros, como pelo espólio.

⁵⁸ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Responsabilidade dos sócios e administradores em matéria tributária. *In*: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Interpretação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 89-128.

⁵⁹ “Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, subrogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.”

Os artigos 132 e 133 seguem tratando do instituto da sucessão, só que, agora, de pessoas jurídicas, o primeiro trata da sucessão da sociedade empresária resultante do evento de uma operação societária (logo trata do perfil subjetivo da empresa, que é quem desempenha a atividade empresarial); o segundo trata do evento de sucessão por aquisição de fundo de comércio ou estabelecimento comercial (por isso é relativo ao perfil objetivo da empresa).

De todos os artigos retratados, o único que dispõe expressamente acerca do vínculo entre responsável e contribuinte gerado pelo fato causador da sucessão é o artigo 133, que estabelecerá uma sistemática própria distinguindo os casos em que a responsabilidade será integral ou subsidiária. Se o alienante do fundo de comércio deixar de desempenhar a atividade empresarial, o adquirente passa a responder integralmente pelos tributos devidos; já se o alienante prosseguir com a atividade, ou, tendo parado de exercê-la, voltar a desempenhá-la dentro de 6 meses, o adquirente é responsável apenas subsidiariamente. Para mais, há outra sistemática específica que dispõe a ausência transferência nos casos de sucessão de estabelecimento empresarial no âmbito de recuperação judicial, exceto se o adquirente guardar alguma relação de proximidade com o alienante.

2.2.1.2 Responsabilidade de terceiros (artigos 134 e 135)

Os artigos 134 e 135 possuem uma relação de alternatividade e especialidade, haja vista que o primeiro é regra mais geral tratando de impossibilidade de exigência do pagamento da obrigação pelo contribuinte, e o segundo trata da circunstância específica de ato ilícito, sendo pressuposta a infração à lei ou excesso de poder por parte do responsável. Daniel Monteiro Peixoto explica que o aspecto comum que une esses dispositivos é a preocupação do CTN em estabelecer que sujeitos específicos podem ser responsabilizados, mesmo estando distantes do fato gerador⁶⁰.

Na seção anterior o sucessor possuía uma íntima relação com o fato gerador do tributo, uma vez que passava a ser titular e a se beneficiar da riqueza que gerou a obrigação tributária. No entanto, nessa seção, percebe-se que há um distanciamento do responsável em relação à situação jurídica tributária (razão pela qual esse passa a ser denominado genericamente de

⁶⁰ PEIXOTO, Daniel Monteiro. Responsabilidade dos sócios e administradores em matéria tributária. *In*: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Interpretação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2006. p. 89-128.

“terceiro”), e a transferência se dá pela imposição de um dever jurídico de zelo, que pode ser traduzido pela posição do terceiro de garantidor, no caso do artigo 134, ou pela inobservância de um dever jurídico imposto pela lei ou por contrato social, nas hipóteses do artigo 135.

O artigo 134 tem em seu *caput* previsão de solidariedade entre o responsável e o contribuinte, porém, como será visto em tópico futuro, não é aplicada a literalidade do dispositivo pela jurisprudência pertinente, bem como não é esse o entendimento da doutrina majoritária, havendo convergência em prol do respeito à ordem de cobrar primeiro do contribuinte e, após verificada a impossibilidade, cobrar do responsável. Como visto, a característica eminente do responsável nesse artigo é a sua posição de garantidor, já que, além de poder ressarcir, poderia também ter precavido o inadimplemento da obrigação tributária.

Assim, a transferência de responsabilidade depende, conjuntamente, de uma impossibilidade de cobrança da obrigação tributária pelo contribuinte e que, alternativamente, o débito ou a impossibilidade surjam de uma ação ou omissão imputáveis ao responsável⁶¹. Saliente-se que o responsável apenas responderá pelo crédito decorrente da obrigação principal e pelas penalidades de caráter moratório, excluídas as de natureza punitiva.

Ato contínuo, o artigo 135, quanto aos possíveis responsáveis, abrangerá todos aqueles elencados nos incisos do artigo anterior com a adição dos “mandatários, prepostos e empregados; e dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”, com a translação de responsabilidade orbitando um ato ilícito ou uma infração a estatuto social. Maria Lucia Aguilera⁶² explica que o ato/fato jurídico gerador da transferência é complexo e pode ser entendido a partir da seguinte estrutura: a ocorrência de um ato ilícito (podendo ser uma infração à lei ou a contrato social); o fato gerador da obrigação tributária (ato lícito); e, por fim, uma relação de causalidade entre esses atos. Em relação a se essa responsabilidade será solidária ou subsidiária, percebe-se que o artigo é silente acerca dessa temática, havendo diferentes posicionamentos doutrinários sobre como essa se dará – assunto que será explorado em tópico futuro.

⁶¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 1123.

⁶² AGUILERA, Maria Lucia. Responsabilidade de terceiros decorrente da prática de ilícitos e o lançamento de ofício: o caso da responsabilidade pessoal dos administradores. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (coord.). **Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Dialética, 2007. p. 126-142.

Nada obstante, há de se salientar o caráter sancionador desse dispositivo, posto que a transferência de responsabilidade está ligada à ocorrência de um fato ilícito, por isso, diferentemente do artigo anterior, o entendimento doutrinário e jurisprudencial aponta no sentido de que também é transferida a responsabilidade de pagar as multas de natureza punitiva.

2.2.1.3 Responsabilidade por infrações (artigos 136 a 138)

Essa seção introduzirá uma figura distinta do responsável, que vem sendo estudado nos artigos antecedentes, a qual será denominada de agente. O artigo 136 é claro ao distinguir essas figuras, sendo também bastante didático para entender a diferença entre os institutos da “responsabilidade” e do “responsável”, pois demonstra que nem sempre o responsabilizado será, propriamente, o responsável.

A diferença entre o agente e o responsável é sintetizada da seguinte maneira por Schoueri⁶³:

O responsável, no caso de infração, tem sua responsabilidade regulada pelo art. 135. São casos em que alguém, posto agindo no interesse de terceiro, comete infração a lei, contrato social ou estatuto.

O agente, por sua vez, não atua “no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego” nem tampouco cumpre “ordem expressa emitida por quem de direito”. Age, em síntese, no seu interesse, contra as pessoas por quem responde, contra seus mandantes proponentes ou empregadores, contra, enfim, as pessoas jurídicas de direito privado que dirige, gerencia ou representa.

Novamente, nessa seção a transferência de responsabilidade se dará por conta de um ato ilícito, o que muda dessa seção para a anterior é que esse fato ilícito não é mais tratado de maneira genérica, passando a ser qualificado pelos incisos do artigo 137 como uma infração. Para mais, não se pode esquecer que, além da infração, deve haver a prática da situação jurídica tributável, caso contrário a responsabilidade não poderá ser transferida do contribuinte, logo a infração sozinha não possui o condão de responsabilizar o agente, essa deve ser fato gerador de tributo também.

Para mais, o artigo 137 prevê a responsabilidade pessoal do agente para os casos de crimes tributários ou para situações com dolo específico, isto é, circunstâncias nas quais se percebe o interesse da atuação do agente, porém não vem a explicar o que seria, exatamente, essa

⁶³ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 1148.

modalidade de responsabilização. A responsabilização pessoal encontra-se no mesmo campo da classificação da responsabilidade como subsidiária ou integral, a diferença cinge no fato de que essas duas últimas preveem, também, a possibilidade de cobrança da obrigação do contribuinte, ao passo que aquela exclui totalmente o contribuinte da relação obrigacional. Logo, quando se configura caso de responsabilidade pessoal do agente, significa dizer que esse é o único que arcará com a obrigação de pagar o tributo e as multas moratórias e pecuniárias devidas.

Assim, fica claro o fato de transferência de responsabilidade (a infração), bem como a modalidade de responsabilização do agente. Porém, como se verificou na análise das hipóteses de responsabilidade por transferência, nem sempre o CTN é claro ao estipular e categorizar os modos de responsabilização, havendo menção, em certos casos, a responsabilidade solidária, subsidiária e pessoal, mas não em todos. Por isso, abre-se espaço para que a doutrina venha a tentar colmatar e sistematizar as diferentes modalidades de responsabilização e seus efeitos, é o que se passa a fazer no próximo tópico.

2.2.2 Funcionamento das modalidades de responsabilização tributária

A investigação acerca das modalidades de responsabilização do CTN tem por objetivo entender quem deverá pagar a obrigação tributária e como diante das diversas possibilidades de interação entre o responsável e o contribuinte. Trocando em miúdos, quer se saber se o responsável responderá sozinho ou junto com o contribuinte e, nesse caso, se responsável e contribuinte responderão conjunta e igualmente pela integralidade do débito ou se haverá alguma ordem específica de cobrança, ou seja, em termos técnicos, quer se saber se essas figuras respondem pessoalmente, solidariamente ou subsidiariamente.

Como visto no tópico imediatamente anterior, a responsabilidade pessoal ocorre nos casos de responsabilidade por infração e, nessa situação, o contribuinte se encontra totalmente desobrigado em arcar com o débito oriundo da obrigação tributária, justamente porque o fato gerador da obrigação foi um ato criminoso imputado ao agente. Portanto, esse responderá sozinho pelo tributo e pelas multas moratórias e punitivas.

Essa modalidade de responsabilidade se encontra disciplinada no artigo 137, que trata da responsabilidade do agente por ato ilícito; e nos artigos 130 a 132 e 135, que tratam,

respectivamente da sucessão de pessoas naturais e jurídicas e da responsabilidade de terceiros. Aqui há de se fazer nota a uma divergência doutrinária quanto a posição do contribuinte (sujeito passivo originário) nos casos de responsabilidade pessoal, havendo corrente encabeçada por Hugo de Brito Machado que entende que, ante o silêncio do CTN, não se poderia excluir a responsabilidade do contribuinte, veja-se:

A lei diz que são pessoalmente responsáveis, **mas não diz que sejam os únicos**. A exclusão da responsabilidade, a nosso ver, teria de ser expressa. **Com efeito, a responsabilidade do contribuinte decorre de sua condição de sujeito passivo direto da relação obrigacional tributária**. Independe de disposição legal que expressamente a estabeleça.⁶⁴ (Grifos nossos)

Segundo esse posicionamento, a responsabilidade do contribuinte deveria se dar em caráter supletivo, já que a solidariedade não se presume e somente a lei pode reconhecê-la. De outro modo, Schoueri, lastreado na jurisprudência do STJ, irá distinguir a figura do agente do responsável, como visto no item anterior, entendendo que, em casos de aplicação do artigo 137, seria possível a exclusão da responsabilidade do contribuinte, sendo hipótese de subsidiariedade apenas no artigo 135.

via de regra, o responsável responde apenas pelo tributo ou pela penalidade moratória ou punitiva, desde que lançadas, não se lhe estendendo qualquer responsabilidade pelas penalidades punitivas não lançadas (art. 134); se, entretanto, houve ato praticado com excesso de poder ou infração à lei, então a responsabilidade se estenderá à penalidade pecuniária. **Nesse caso, o sujeito passivo originário responderá igualmente pelo todo do crédito tributário. Embora fosse sustentável a argumentação de que o último não deveria arcar com a penalidade por infração, não é esse o entendimento jurisprudencial (art. 135); nos casos em que haja infração qualificada como crime, ou em que se preveja o dolo do agente, então este é o único que responderá pelo crédito (art. 137)**, a menos que o fato jurídico tributário seja imputável ao contribuinte; neste caso, este continuará responsável pelo tributo⁶⁵. (Grifos nossos)

Já no que tange à responsabilidade subsidiária, essa se encontra mencionada como “responsabilidade supletiva” no texto do artigo 128 do CTN, ao se dispor que “a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação”⁶⁶. No entanto, percebe-se que apenas há menção expressa desse tipo de responsabilidade no artigo

⁶⁴ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017. p. 166.

⁶⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 1147.

⁶⁶ BRASIL. Lei n. 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. Brasília: Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 21 set. 2023.

133, II, do CTN, nos casos de aquisição de fundo comercial por pessoa natural ou jurídica em que o alienante permanece no exercício da atividade empresarial. Logo, na ordem de cobrança, primeiro cobra-se do contribuinte (alienante) e, caso não se consiga saldar o débito tributário, passa-se a cobrar do adquirente (responsável).

Embora essas sejam as únicas menções literais do termo “responsabilidade subsidiária/supletiva” no CTN, tal como ocorre com a responsabilidade pessoal, existe no Código um dispositivo ambíguo, que pode dar margem à interpretação de reconhecimento de mais uma hipótese de responsabilidade subsidiária, que é o artigo 134. O *caput* desse artigo dispõe “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”⁶⁷, ora há aparente contradição ao se determinar, concomitantemente, uma solidariedade entre terceiro responsável e contribuinte e uma ordem de cobrança, estando aí seu caráter eminentemente subsidiário.

Em verdade, essa contradição encontra solução ao se compreender que o fato que deflagra a responsabilidade do terceiro é a impossibilidade de cobrança por parte do contribuinte, mas, uma vez verificada essa impossibilidade, existe uma responsabilidade solidária entre essas figuras, pois o sujeito ativo pode exigir o cumprimento integral da obrigação tributária principal tanto do terceiro, como do contribuinte. Nesse momento, configurada a responsabilidade solidária, vale lembrar a dicção do parágrafo único do artigo 124 do CTN⁶⁸, que veda o benefício de ordem de cobrança pelo sujeito ativo entre os co-obrigados.

Finalmente, há a responsabilidade solidária, que se encontra genericamente expressa nos artigos 124 e 125 e textualmente mencionada no artigo 134 do CTN. Os incisos do artigo 124 dispõem que a solidariedade será configurada se for verificado interesse comum das pessoas na prática do fato gerador da obrigação principal, bem como se a lei assim determinar. Cumpre salientar que a expressão “interesse comum” das pessoas que praticam o fato gerador é um conceito jurídico indeterminado que carece de densificação normativa e será melhor explorado no próximo item.

⁶⁷ BRASIL. Lei n. 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. Brasília: Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 21 set. 2023.

⁶⁸ “[...] Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

Ademais, deve-se realizar uma leitura atenta e sistemática desse artigo, especialmente de seu segundo inciso, para não se pensar que a lei civil, por exemplo, ao estipular a solidariedade entre devedores também estaria tratando da solidariedade tributária. Não é o caso, como já mencionado, o artigo 128 dispõe que “a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa”, o mesmo se aplica à solidariedade, sendo necessária menção expressa da lei para se inferir a solidariedade tributária, que não se confunde com a civil, concorrencial, previdenciária, entre outras. Em razão desse respeito à autonomia do Direito Tributário que não se pode inferir a solidariedade entre sociedades empresárias de um mesmo GE pelos dispositivos presentes nas respectivas leis específicas, sendo uma possível responsabilização solidária consequência única e exclusiva da aplicação da lei tributária, vez que essa é a única materialmente legítima para tratar dessa temática.

O artigo 125, por sua vez, é bastante direto ao estipular os efeitos da solidariedade, reiterando que, uma vez extinta a relação obrigacional, seja por meio de pagamento, isenção ou remissão, também é finda a solidariedade – sendo essa lógica também aplicada para a interrupção da prescrição.

Além disso, há que se expor acerca de responsabilidade solidária nos casos de substituição tributária. Embora o CTN seja silente em relação a como se dá a responsabilização em casos de substituição, a maioria das leis estaduais estabelecem a responsabilidade solidária entre substituto e substituído na cobrança de ICMS⁶⁹, como é o caso da Lei Estadual n° 2.657 de 26 de dezembro de 1996, que dispõe sobre esse imposto no Rio de Janeiro⁷⁰, veja-se:

Art. 21. A qualidade de contribuinte substituto, responsável pela retenção e recolhimento do imposto incidente em operações ou prestações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes, poderá ser atribuída, nas hipóteses e condições definidas pela legislação tributária:

[...] Art. 25. **O contribuinte fluminense destinatário da mercadoria, bem ou serviço sujeitos à substituição tributária fica solidariamente responsável pelo pagamento do imposto que deveria ter sido retido na operação anterior.**

⁶⁹ BECKER, Augusto; COSTA, João Paulo Silveira; BECKER, Carlos Alberto. A Substituição Tributária no ICMS: Impossibilidade de Responsabilização Solidária do Substituído. *In*: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA, 11., 2014, Santa Cruz do Sul. **Anais** [...]. Santa Cruz do Sul: Universidade de Santa Cruz do Sul, 2014. Disponível em: <https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/download/11831/1521>. Acesso em: 14 set. 2023.

⁷⁰ RIO DE JANEIRO. Lei Estadual n. 2657, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e dá outras providências. Rio de Janeiro: Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, 1996. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/legislacao/legislacao-tributaria-basica-navigation/folder0/basicaICMS?datasource=UCMServer%23dDocName%3A98875&_adf.ctrl-state=ihhhy6hnj_1&_afriLoop=113730449723252890. Acesso em: 28 set. 2023.

Parágrafo único - O disposto neste artigo:

I - não exime da aplicação da penalidade prevista no inciso I do Art. 60, qualquer contribuinte que, designado substituto, deixar de fazer a retenção do imposto

II - não comporta benefício de ordem. (Grifos nossos)

Conquanto muitas das legislações estaduais disciplinadoras do ICMS estabeleçam a responsabilidade solidária entre substituto e substituído, há entendimento doutrinário substancial que defende a impossibilidade dessa responsabilização. Hugo Machado de Brito é partidário do entendimento de que, uma vez ocorrida a substituição, o substituto não é, propriamente, responsável, mas sim contribuinte e, por isso, substituto e substituído não seriam membros de uma mesma relação jurídica: o único sujeito passivo da obrigação tributária seria o substituto⁷¹. Marco Aurélio Greco, segue nessa linha – embora não entre no mérito se o substituto seria responsável ou contribuinte –, irá defender que a atribuição de responsabilidade do substituto é plena, não podendo a lei estadual criar uma responsabilidade supletiva do substituído⁷².

Entendidas as modalidades de responsabilização disciplinadas pelo CTN, resta, agora, estudar como essas se dão dentro de um Grupo Econômico, entre as sociedades empresárias pertencentes a um mesmo grupo e entre as sociedades e seus sócios-administradores.

2.2.2.1 Responsabilização tributária aplicada a GE

Ante as modalidades de responsabilidade acima relacionadas, a de aplicação mais pertinente à temática de GE é a responsabilidade solidária, haja vista que esse é o único tipo de responsabilização que possui uma “cláusula geral” (qual seja o artigo 124) dentro do CTN,

⁷¹ “Nos casos de substituição tributária, a obrigação tributária, como vínculo jurídico que liga o credor ao devedor do tributo, é uma só. E o sujeito passivo dessa obrigação também é apenas um. Não existem duas relações jurídicas ligando o credor ao devedor do tributo. O substituto e o substituído não são dois sujeitos passivos da mesma relação jurídica. A lei que estabelece a substituição tributária retira do polo passivo da relação o substituído e nele coloca o substituto. As palavras, aliás, são bem expressivas dessa realidade, de sorte que nenhuma dúvida subsiste a esse respeito. (MACHADO; MACHADO SEGUNDO, 2011, p. 124)” *apud* BECKER, Augusto; COSTA, João Paulo Silveira; BECKER, Carlos Alberto. A Substituição Tributária no ICMS: Impossibilidade de Responsabilização Solidária do Substituído. *In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA*, 11., 2014, Santa Cruz do Sul. **Anais** [...]. Santa Cruz do Sul: Universidade de Santa Cruz do Sul, 2014. Disponível em: <https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/download/11831/1521>. Acesso em: 27 set. 2023.

⁷² “concretamente a figura, pois, ao fazê-lo, estará abrindo mão da possibilidade de se voltar contra o substituído caso haja algum percalço relativamente ao substituto. (GRECO, 2001, p. 100)” *apud* BECKER, Augusto; COSTA, João Paulo Silveira; BECKER, Carlos Alberto. A Substituição Tributária no ICMS: Impossibilidade de Responsabilização Solidária do Substituído. *In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA*, 11., 2014, Santa Cruz do Sul. **Anais** [...]. Santa Cruz do Sul: Universidade de Santa Cruz do Sul, 2014. Disponível em: <https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/download/11831/1521>. Acesso em: 27 set. 2023.

todas as hipóteses de aplicação das demais estão expressamente delimitadas dentro de artigos específicos.

Para além disso, a aplicação da responsabilidade pessoal não é útil para responsabilizar sociedades empresárias pertencentes a um mesmo Grupo Econômico, pois busca a responsabilização de pessoas naturais e não jurídicas. E, embora a responsabilidade subsidiária possa vir a cumprir com esse papel, suas hipóteses de aplicação são extremamente limitadas pelo CTN. Por isso, chega-se à conclusão de que a responsabilidade solidária é a mais adequada para a responsabilização dentro de Grupos Econômicos, além de ser, dentre as três, a que oferece uma maior segurança ao pagamento a ser percebido pelo sujeito ativo sendo, também, a mais frequente de ser utilizada na prática forense.

Ao analisar-se o artigo 124, CTN, que dispõe sobre a responsabilidade solidária, percebe-se em seu primeiro inciso a utilização da expressão “interesse comum” em relação à prática do fato gerador como uma hipótese de responsabilização solidária entre pessoas. Veja-se o artigo:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem. (Grifos nossos)

Contextualizando essa expressão de interesse comum na situação que constitui o fato gerador com a matéria de Grupos Econômicos, é bastante direta a correlação que pode ser feita. Uma vez que sociedades empresárias pertencentes a um mesmo GE atuam em prol de uma mesma direção, coordenando seus atos para atingir objetivos em comum, todas as sociedades participantes ostentariam interesse e se aproveitariam (em maior ou menor grau) dos fatos geradores praticados sob a égide do GE. O dito interesse comum nos atos econômicos umas das outras é um aspecto central da essência de um Grupo Econômico, sendo traduzido no aspecto da “direção” estudado no Capítulo anterior.

Para Suzy Elizabeth Cavalcante Koury⁷³, o critério que guia a solidariedade dentro de sociedades de um mesmo grupo é a relevância jurídica e econômica do fato gerador da

⁷³ KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos econômicos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 151-153.

obrigação e, uma vez estando todo o GE em posição de obter vantagem do ato tributável, todos devem compartilhar também dos ônus dessa situação, qual seja o tributo. A autora também é do entendimento de que, ao se incorrer na responsabilização solidária entre sociedades do mesmo GE, estar-se-ia realizando uma desconsideração da personalidade jurídica, posto que seria fundada em um abuso da forma jurídica com o intento de se evadir o pagamento de tributo.

Porém, o simples fato de haver Grupo Econômico não autoriza de maneira automática a instituição da solidariedade. Primeiramente porque, em Grupos Econômicos de Direito, as sociedades participantes mantêm a sua autonomia patrimonial, além de ser obrigatório constar na Convenção do GE a estrutura de poder e o modo de funcionamento das dinâmicas internas do grupo, fazendo com que as sociedades membras respondam limitadamente dentro das respectivas atribuições estabelecidas pelo seu documento fundador.

Mesmo nos grupos de fato, predomina-se na doutrina e na jurisprudência o entendimento de que há uma distinção entre o instituto do “interesse comum” e do “interesse econômico”, isso com o objetivo de não impor à classe empresária um ônus desproporcional. Os defensores dessa diferenciação afirmam que as sociedades empresárias não podem ser oneradas com a solidariedade pelo mero fato de participarem de um mesmo GE, haja vista que essa situação não é vedada pelo ordenamento jurídico.

Por isso, o interesse comum expresso pelo artigo 124, I deveria ser lido como a prática conjunta do fato gerador por mais de uma sociedade empresária do GE, sendo um interesse genérico na prosperidade das demais participantes do grupo entendido como mero interesse econômico e, portanto, insuficiente para configurar a solidariedade⁷⁴. Para Kyoshi Harada⁷⁵:

Importante não confundir interesse comum na situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação principal com o interesse econômico comum na exploração de determinada atividade econômica que existe entre as empresas coligadas. São duas coisas completamente distintas. Empresas do mesmo grupo econômico não são responsáveis solidários pelos tributos devidos por uma ou outra empresa, a menos que elas atuem em conjunto na situação configuradora da obrigação tributária principal.

⁷⁴ CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; CASTELO BRANCO, Dóris de Souza. Responsabilidade tributária e grupo econômico de fato. **Revista Quaestio Iuris**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 2, p. 1194-1211, 2016.

⁷⁵ HARADA; Kyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2018. p. 667.

Esse também é o atual entendimento do STJ acerca da matéria⁷⁶, veja-se o seguinte trecho da ementa abaixo:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ. 1. A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.” (STJ, AgRg no AREsp 21073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011)

Com isso, protege-se as sociedades pertencentes a um mesmo Grupo Econômico de fato de uma aplicação excessivamente larga e arbitrária da norma prevista no artigo 124, I. Ademais, há de se notar uma tendência jurisprudencial de reconhecer a solidariedade entre os participantes de GE's organizados por subordinação, uma vez que há um exercício de poder direto de uma sociedade sobre outra e, por isso, seria mais fácil de identificar hipóteses em que ambas as sociedades concorrem para a prática do fato gerador, sendo configurado o interesse comum⁷⁷.

Essa tendência não consolida a impossibilidade de reconhecimento de solidariedade em GE's organizados por coordenação, apenas demonstra a dificuldade na identificação desse tipo de grupo na prática, já que a atuação conjunta para a consecução dos objetivos comuns é muito mais sutil nesses casos.

É comum que, na prática, o reconhecimento de solidariedade entre sociedades do mesmo grupo econômico se dê com o processo judicial de cobrança do crédito público em andamento, redundando, pois, em um redirecionamento da execução fiscal⁷⁸. Raras são as vezes em que se verifica na instância administrativa a solidariedade de sociedades do mesmo grupo, havendo a inscrição do nome de ambas como sujeito passivo tributário na Certidão de Dívida Ativa, carecendo de haver um processo de execução fiscal com uma atuação incisiva das procuradorias dos sujeitos ativos, a fim de se verificar e comprovar a existência de GE e de interesse comum capazes de incluir no polo passivo do processo outras sociedades empresárias distintas da que praticou o fato gerador.

⁷⁶ STJ, AgRg no AREsp 21073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011

⁷⁷ CAMPOS, Hélio Silvio Ourém; CASTELO BRANCO, Dóris de Souza. Responsabilidade tributária e grupo econômico de fato. **Revista Quaestio Iuris**, Rio de Janeiro, v. 9, n. 2, p. 1194-1211, 2016.

⁷⁸ BARG, Anderson. A responsabilidade tributária de grupos econômicos na execução fiscal. **Revista da Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região**, Porto Alegre, v. 4, n. 1, p. 159-184, jun. 2019.

No próximo tópico, passa-se a explorar com maiores detalhes o instituto do redirecionamento da execução fiscal, bem como outros mecanismos processuais para se realizar de maneira eficaz a responsabilização de sociedades empresárias no âmbito de um GE.

2.3 Mecanismos processuais para responsabilização e satisfação do crédito público em GE

Superado o entendimento acerca das possíveis maneiras de responsabilizar sociedades integrantes de um mesmo GE e de seus administradores, cabe compreender, para além do campo do direito material, como isso se dará na prática. Muito embora os procedimentos administrativos de verificação das circunstâncias que circundam o fato gerador sejam eficientes - culminando com o lançamento e com o nascimento da obrigação tributária - não será nessa esfera que ocorrerá o principal embate entre fazenda e contribuinte. Como sabido, a executoriedade só é conferida ao crédito tributário com a inscrição do sujeito passivo em dívida ativa, consubstancializada por meio da Certidão de Dívida Ativa, servindo os fatos apurados administrativamente como meio de prova do sujeito ativo para demonstrar as suas alegações no âmbito do processo judicial de execução fiscal.

Ademais, como via de regra, os sujeitos passivos arcam corretamente com as suas obrigações e atuam de acordo com a boa-fé, sem possuírem o intento de se evadirem de seus deveres fiscais. De outro modo, aqueles sujeitos que buscam meios fraudulentos para não arcarem com suas obrigações tributárias são os que buscarão abusar da proteção e da estrutura jurídica conferida pela autonomia patrimonial das sociedades empresárias e pelos Grupos Econômicos.

Por isso, o recorte dado aos meios de apuração de responsabilidade e de a satisfação do crédito público desempenhados dentro do âmbito judicial foi feito em razão de: ser nesse momento ou nessa esfera que se encontram os devedores mais problemáticos e, conseqüentemente, os casos mais ricos; e é nesse âmbito que será empreendido o esforço argumentativo - por parte dos representantes da Fazenda Pública - lastreado pelos elementos de prova coletados no processo administrativo.

2.3.1 Inscrição de responsáveis como sujeitos passivos em dívida ativa

Nessa hipótese de busca à satisfação do crédito tributário, o ente competente foi bem-sucedido em identificar a presença de hipótese que justifique a inclusão de mais um componente no polo passivo da obrigação tributária antes do ajuizamento da execução fiscal. Com isso, pode figurar no termo de inscrição em dívida ativa, além do devedor principal, tanto o nome da sociedade empresária responsável, como dos seus sócios administradores e ser ajuizada a execução em face de ambos. O dispositivo que autoriza a inclusão dos responsáveis no termo de inscrição em dívida ativa é o artigo 2º, § 5º, I, da Lei nº 6.830/80⁷⁹, o qual se transcreve abaixo:

Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal. [...]

§ 5º - O Termo de Inscrição de Dívida Ativa deverá conter:

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;

Com isso, a execução poderá ser ajuizada em face do responsável, na forma do artigo 4º, IV, da Lei nº 6.830/80, veja-se:

Art. 4º - A execução fiscal poderá ser promovida contra:

I - o devedor;

II - o fiador;

III - o espólio;

IV - a massa;

V - **o responsável, nos termos da lei, por dívidas, tributárias ou não, de pessoas físicas ou pessoas jurídicas de direito privado;** e

VI - os sucessores a qualquer título. (Grifos nossos)

A principal vantagem desse instituto é que a Fazenda Pública, após ajuizar a execução fiscal, não possuirá o ônus argumentativo de demonstrar a necessidade de inclusão de outro sujeito no polo passivo do processo, o que gera um processo mais simples e com maior chance de sucesso, pois há um universo maior de patrimônios a serem penhorados.

⁷⁹ BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm. Acesso em: 28 set. 2023.

2.3.2 Redirecionamento da execução em responsabilização solidária

O redirecionamento da execução fiscal tem um conceito bastante simples, que consiste na promoção da execução de uma pessoa diferente da citada no âmbito do processo. Leandro Paulsen explica o procedimento⁸⁰:

O procedimento para o redirecionamento da execução fiscal costuma ser muito simples, bastando que a Fazenda peticione, demonstrando os fundamentos de fato e de direito da responsabilidade daquele contra o qual pretende que a execução prossiga.

Ainda sobre o procedimento do redirecionamento, Renato Lopes Becho⁸¹ explica que esse terá natureza incidental e poderá ser adotado tanto na esfera administrativa, como na judicial:

A responsabilidade tributária poderá ser discutida em um procedimento administrativo incidental à execução. Caso contrário, o imputado que não tiver se defendido anteriormente ao redirecionamento da execução poderá se defender, tanto em execução de pré-executividade quanto em embargos à execução fiscal, dependendo das provas que possua.

Como visto, quando se fala de responsabilidade solidária dentro de GE's, está se tratando do redirecionamento de uma pessoa jurídica para outra, havendo-se constatado uma hipótese de transferência prevista no artigo 134, CTN (impossibilidade de cobrança do contribuinte) ou no artigo 124, CTN (interesse comum na situação jurídica que configura o fato gerador).

Versando especificamente sobre o artigo 134 do CTN, Becho⁸² salienta que o pressuposto instaurador da responsabilidade solidária (a impossibilidade econômica de cobrança do contribuinte) é, via de regra, verificada no processo de execução fiscal, não havendo possibilidade desse requisito ser averiguado em procedimento prévio à execução, haja vista que justamente esse (a execução fiscal) é o instituto próprio de cobrança do crédito público. Ora, seria impossível se conceber um procedimento prévio para verificar a impossibilidade de cobrança que seja distinto da própria cobrança. O autor sugere que, ao ser constatada a

⁸⁰ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 761.

⁸¹ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 88.

⁸² BECHO, Renato Lopes. Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Macapá, n. 204, p. 45-57, set. 2012.

insolvência na execução fiscal, deve-se realizar a suspensão do feito executivo, na forma do artigo 40 da Lei nº 6.830/80⁸³, para se inaugurar procedimento administrativo para verificar a responsabilização do terceiro, ou, caso não se perceba a existência do requisito autorizador do redirecionamento, ocorra a prescrição intercorrente prevista no §4º desse dispositivo.

No caso de sociedades empresárias pertencentes a um mesmo grupo, há um requisito adicional que precisa ser comprovado pela Fazenda Pública além da circunstância que deflagra a responsabilidade, qual seja o já mencionado interesse comum (não bastando o mero interesse econômico). O qual pode ser constatado tanto antes, como depois do ajuizamento da execução; quando é verificado antes e a outra sociedade empresária não foi incluída no termo de inscrição em dívida ativa, o procedimento administrativo que apura a satisfação do requisito de interesse comum servirá como elemento de prova a ser manejado pela Fazenda Pública para fundamentar o pedido de redirecionamento; se for constatado depois, há a necessidade de aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica (IDPJ).

Leandro Paulsen, explicando a jurisprudência do STJ⁸⁴ sobre a necessidade do IDPJ para o redirecionamento da execução fiscal, afirma que o IDPJ seria indispensável em casos de redirecionamento da execução para sociedades empresárias fora das hipóteses textualmente previstas nos artigos 134 e 135, veja-se⁸⁵:

No redirecionamento contra outra pessoa jurídica que não a primeiramente citada, o procedimento depende de constar o nome da segunda no título executivo ou não, bem como de se tratar ou não das hipóteses de responsabilidade dos arts. 134 e 135. **Constando o nome do título, ou sendo hipótese de responsabilidade de terceiros, não há necessidade do incidente de desconsideração de personalidade jurídica. Mas, se o nome da segunda empresa não constar do título e a causa da responsabilidade não estiver entre aquelas dos arts. 134 e 135 do CTN, o incidente será imperativo.** (Grifos nossos)

⁸³ “Art. 40 - O Juiz suspenderá o curso da execução, enquanto não for localizado o devedor ou encontrados bens sobre os quais possa recair a penhora, e, nesses casos, não correrá o prazo de prescrição.

§ 1º - Suspenso o curso da execução, será aberta vista dos autos ao representante judicial da Fazenda Pública.

§ 2º - Decorrido o prazo máximo de 1 (um) ano, sem que seja localizado o devedor ou encontrados bens penhoráveis, o Juiz ordenará o arquivamento dos autos.

§ 3º - Encontrados que sejam, a qualquer tempo, o devedor ou os bens, serão desarquivados os autos para prosseguimento da execução.

§ 4º - Se da decisão que ordenar o arquivamento tiver decorrido o prazo prescricional, o juiz, depois de ouvida a Fazenda Pública, poderá, de ofício, reconhecer a prescrição intercorrente e decretá-la de imediato. (Incluído pela Lei nº 11.051, de 2004)”

⁸⁴ STJ, Primeira Turma, REsp 1775269/PR, rel. Min. GURGEL DE FARIA, mar. 2019.

⁸⁵ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 761-762.

Ou seja, nesse julgado, além do requisito de interesse comum na situação fática que narra o fato gerador (na forma do artigo 124, I), foi estipulada a existência de mais um obstáculo, dessa vez fora da ordem material, que seria o instituto da desconsideração da personalidade jurídica. A necessidade ou não desse incidente é tema sensível ao direito tributário e é mais evidente no âmbito da aplicação da responsabilidade pessoal prevista no artigo 135. Todavia, há de se salientar que esse tema é controvertido no STJ, sendo esse entendimento firmado pela Primeira Turma, ao passo que a Segunda Turma entende a desnecessidade de aplicação do IDPJ para redirecionamento da execução fiscal também em casos de aplicação do artigo 124, inclusive para grupos econômicos de fato, divergência que será melhor explorada no próximo Capítulo.

A necessidade ou não desse incidente é tema sensível ao direito tributário e é mais evidente no âmbito da aplicação da responsabilidade pessoal prevista no artigo 135.

2.3.2.1 A responsabilização do artigo 124, I, do CTN em GE's de fato

Entendida a lógica da responsabilização do artigo 124, I, do CTN, especialmente no que se refere à diferenciação do tipo de interesse que pode ensejar a responsabilização de sociedades empresárias de um mesmo GE, cabe, ainda, pormenorizar como isso se dá em Grupos Econômicos de fato. Nesse sentido, é útil a leitura do Parecer Normativo COSIT/RFB N° 04, de 10 de Dezembro de 2018, que se encontra assim ementado⁸⁶:

NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. SOLIDARIEDADE. ART. 124, I, CTN. INTERESSE COMUM. ATO VINCULADO AO FATO JURÍDICO TRIBUTÁRIO. ATO ILÍCITO. GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR. EVASÃO E SIMULAÇÃO FISCAL. ATOS QUE CONFIGURAM CRIMES. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO ABUSIVO. NÃO OPOSIÇÃO AO FISCO DE PERSONALIDADE JURÍDICA APENAS FORMAL. POSSIBILIDADE. A responsabilidade tributária solidária a que se refere o inciso I do art. 124 do CTN decorre de interesse comum da pessoa responsabilizada na situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária como o ilícito que a desfigurou. A responsabilidade solidária por interesse comum decorrente de ato ilícito demanda que a pessoa a ser responsabilizada tenha vínculo com o ato e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição. **Deve-se comprovar o nexos causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo. São atos ilícitos que ensejam a responsabilidade solidária: (i) abuso da personalidade jurídica em que se despreza a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas**

⁸⁶ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Parecer Normativo COSIT n. 4, de 10 de dezembro de 2018. Brasília: Diário Oficial da União, 2018. Seção 1, p. 23. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210>. Acesso em: 23 out. 2023.

mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo). O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica. Os atos de evasão e simulação que acarretam sanção, não só na esfera administrativa (como multas), mas também na penal, são passíveis de responsabilização solidária, notadamente quando configuram crimes. Atrai a responsabilidade solidária a configuração do planejamento tributário abusivo na medida em que os atos jurídicos complexos não possuem essência condizente com a forma para supressão ou redução do tributo que seria devido na operação real, mediante abuso da personalidade jurídica. Restando comprovado o interesse comum em determinado fato jurídico tributário, incluído o ilícito, a não oposição ao Fisco da personalidade jurídica existente apenas formalmente pode se dar nas modalidades direta, inversa e expansiva. (Grifos nossos)

Esse parecer normativo é útil na medida em que apresenta a definição de Grupo Econômico de fato para a Receita Federal do Brasil, bem como expõe de maneira clara e inequívoca os parâmetros utilizados para deflagrar a responsabilização de sociedades empresárias que abusam da personalidade jurídica do grupo com vias a se evadir do pagamento de tributos. Não obstante, vale mencionar que esse parecer não trata, propriamente, da regra-matriz de incidência do tributo, isto é, do fato gerador, mas sim da regra-matriz de responsabilidade tributária, já que vai tratar das circunstâncias que autorizam a responsabilização dos membros de um GE irregular. Nesse sentido, cabe citar o seguinte trecho do parecer⁸⁷:

Desta feita, 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. Nesta hipótese, a divisão de uma empresa em diversas pessoas jurídicas é fictícia. A direção e/ou operacionalização de todas as pessoas jurídicas é única. O que se verifica nesta hipótese é a existência de um grupo econômico irregular, terminologia a ser utilizada no presente Parecer Normativo.

Logo, o que se quer, em verdade, é coibir uma convenção particular de afastar a aplicação da regra-matriz tributária, após demonstrada a artificialidade da separação das personalidades jurídicas das sociedades empresárias que compõe o GE irregular.

⁸⁷ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Parecer Normativo COSIT n. 4, de 10 de dezembro de 2018. Brasília: Diário Oficial da União, 2018. Seção 1, p. 23. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210>. Acesso em: 23 out. 2023.

Todavia, cumpre salientar que não é todo ato capaz de atrair a responsabilização das sociedades que fazem parte do GE irregular, deve restar devidamente demonstrada a prática de ilícito e abuso da personalidade jurídica. Em relação ao ilícito, diz o parecer que esse deverá ser doloso a fim de que seja configurado o interesse comum e consciente na situação constituidora do fato jurídico tributário⁸⁸. Sem prejuízo do ilícito, a Receita Federal também considera capaz de dar azo à responsabilização aqueles atos praticados antes de ocorrer a situação jurídica tributável, englobados os planejamentos tributários abusivos.

Deve-se destacar que, embora esse seja o posicionamento da Receita Federal, há grande divergência doutrinária acerca do funcionamento da norma prevista no artigo 124, I, do CTN. Em sentido contrário, cabe destacar o posicionamento do professor Sergio André Rocha em parecer emitido nos autos do Agravo de Instrumento nº 5013729- 44.2022.4.02.0000, no qual se discute a legalidade e legitimidade da responsabilização da TIM S/A por passivos tributários do Jornal do Brasil S/A, sob a alegação dessas fazerem parte do mesmo Grupo Econômico de fato. Nessa ocasião, o professor afirmou que, diferentemente do que defende a Receita, a norma que se extrai da inteligência do artigo em comento não é uma norma que compõe a regra-matriz de responsabilização, mas sim da regra-matriz de incidência tributária.

A consequência lógica disso seria que não haveria de se falar em transferência de responsabilidade por uma circunstância que se perfaça após ou antes da ocorrência do fato gerador, ao passo que a RFB sustenta a possibilidade dessa transferência se dar quando se constata o abuso da personalidade jurídica conjugada à prática de um ato ilícito ou planejamento abusivo. Nas palavras do professor⁸⁹:

Com efeito, há consenso doutrinário no sentido de que o artigo 124, I, do CTN não é uma regra de responsabilidade tributária de terceiros, estabelecendo a solidariedade

⁸⁸ “26. Preliminarmente, esclareça-se um fato: não é qualquer ilícito que pode ensejar a responsabilidade solidária. Ela deve conter um elemento doloso a fim de manipular o fato vinculado ao fato jurídico tributário (vide item 13.1), uma vez que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador surge exatamente na participação ativa e consciente de ilícito com esse objetivo. Há, portanto, em seu antecedente a ocorrência do ato ilícito, que necessariamente implica também a comprovação de vínculo entre todos os sujeitos passivos solidários.” BRASIL. Receita Federal do Brasil. Parecer Normativo COSIT n. 4, de 10 de dezembro de 2018. Brasília: Diário Oficial da União, 2018. Seção 1, p. 23. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210>. Acesso em: 23 out. 2023.

⁸⁹ ROCHA, Sergio André. Responsabilidade tributária solidária e por sucessão. Requisitos previstos no código tributário nacional e na lei nº 8.212/1991. Ilegitimidade da requalificação de atos e negócios jurídicos lícitos. Inexistência de grupo econômico. Pretensão da fazenda nacional sem fundamento no ordenamento jurídico brasileiro. Parecer. Rio de Janeiro, 23 de janeiro de 2023. No prelo.

de duas ou mais pessoas apenas e tão somente quando elas realizam o mesmo fato gerador. [...]

Nota-se, portanto, que a interpretação do artigo 124, I, do CTN está bem assentada na doutrina e na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. **Este dispositivo não estabelece hipótese de responsabilidade de terceiros. Trata-se de regra específica sobre a sujeição passiva direta quando duas ou mais pessoas realizam o fato gerador do tributo.** (Grifos nossos)

Nessa linha também caminha Humberto Ávila, o qual, em parecer emitido sobre o mesmo caso, irá afirmar que o artigo 124, I, CTN versa sobre sujeição passiva, isto é, sobre um dos elementos da regra-matriz de incidência tributária, não sendo hipótese específica de responsabilidade. Veja-se⁹⁰:

Primeiro, porque ambos podem ser caracterizados como dispositivos genéricos, introdutórios do capítulo da sujeição passiva, e que não contém nenhuma hipótese específica de responsabilidade. Inclusive porque, além dos artigos 121 e 124, existe uma sessão específica para a responsabilidade de terceiros, e essa matéria foi tratada integralmente por dois dispositivos (134 e 135), nos quais não há nenhuma menção ao grupo econômico. **E, segundo, porque o artigo 124 trata da responsabilidade solidária, para todos aqueles designados em lei e para aqueles que têm interesse comum, mas não qualquer interesse em comum, e sim interesse em comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.** (Grifos nossos)

De todo modo, esses são os atuais posicionamentos de como funciona a sistemática do artigo 124, I, do CTN acerca da possibilidade ou não da responsabilização de Grupos Econômicos.

2.3.3 Redirecionamento da execução em responsabilização pessoal *versus* IDPJ

O redirecionamento da execução fiscal para o sócio-administrador se encontra autorizado pelo artigo 135, do CTN e a sua aplicação na prática processual suscita grande debate na doutrina e na jurisprudência. Isso porque a responsabilidade pessoal do sócio-administrador prevista nesse artigo é bastante semelhante, pelo menos na superfície, ao instituto da desconsideração da personalidade jurídica (IDPJ), previsto no artigo 50 do CC e nos artigos 133 a 137, do CPC, sendo ambos os instrumentos uma maneira de se assegurar o pagamento do débito obrigacional com o patrimônio da pessoa natural por trás da pessoa jurídica, após se

⁹⁰ ÁVILA, Humberto. Responsabilidade tributária. Redirecionamento de execuções fiscais sob a alegação de existência de grupo econômico, sucessão por aquisição de fundo de comércio e/ou sucessão por incorporação. Suposta fraude à execução. Diálogo das fontes com o direito do trabalho que prevê responsabilização solidária do grupo econômico. Impossibilidade. Inexistência de previsão legal em norma geral de direito tributário. Inconstitucionalidade e ilegalidade. Inexistência de grupo econômico. Inexistência de aquisição de fundo de comércio e/ou de sucessão aptas à responsabilidade tributária. Inocorrência de fraude à execução. Prazo prescricional. Segurança jurídica. Parecer. São Paulo, 3 de maio de 2023. No prelo.

constatar o requisito da prática de um ato considerado como abuso de forma para se inadimplir a obrigação jurídica.

Becho⁹¹ salienta que não há dúvida quanto à promoção da execução fiscal em face da pessoa do sócio-administrador, quando se percebe a prática de infração antes do ajuizamento da ação de execução, ou seja, ainda na esfera administrativa. Essa situação seria de simples resolução, pois o artigo 149, VII, do CTN autoriza a realização do lançamento tributário de ofício em face de terceiro, quando se comprova dolo, fraude, ou simulação, veja-se o dispositivo:

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

Nesses casos, como visto, o sócio-administrador (responsável tributário) seria inscrito no termo de dívida ativa e, com a sua citação regular, seria dado prosseguimento à execução fiscal com esse sujeito figurando no polo passivo, tal como autorizado pelo do artigo 4º, IV, da Lei nº 6.830/80.

A problemática surge, justamente, após constatada a prática de infração (autorizadora da responsabilização pessoal do sócio e do redirecionamento) no curso do feito executivo, sendo a controvérsia acerca da necessidade de instauração de IDPJ para o redirecionamento da execução fiscal.

A primeira corrente, a qual se filiam grande parte da doutrina tributária, preconiza a desnecessidade do incidente para o redirecionamento. Os partidários desse entendimento, sustentam-se sobre o princípio da legalidade em matéria tributária, especificamente no artigo 146, III, a), da CRFB, o qual outorga a competência para tratar de normas gerais de Direito Tributário à Lei Complementar. Por tal motivo, não estariam constitucionalmente autorizados o Código Civil ou Código de Processo Civil, como Leis Ordinárias, a versarem sobre sujeição passiva e obrigações tributárias, apenas o CTN. Nessa esteira, também se soma a esses argumentos o critério de especialidade de resolução de antinomia (*lex specialis*), havendo uma

⁹¹ BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 124.

derrogação da lei civil em prol da lei tributária. Becho sintetiza esse posicionamento da seguinte maneira⁹²:

Em outros termos, caracterizando a situação como *desconsideração da personalidade jurídica*, seria como se a discussão (cobrança de tributo) saísse da esfera do direito tributário (e da sua lei de regência, o CTN), permitindo que os credores buscassem satisfazer seu crédito como se não tributário fosse, aplicando a legislação comercial ou civil.

De outro giro, há corrente que defende a possibilidade de aplicação do instituto, com base em uma interpretação analógica e sistêmica do ordenamento jurídico, é o posicionamento, por exemplo, de Suzy Elizabeth Cavalcante Koury⁹³, veja-se:

Doutrinadores há que sustentam não ser cabível a utilização da *Disregard Doctrine* no Direito tributário em razão do princípio da legalidade, constitucionalmente consagrado [...]. Apesar disso, consideramos, como já dito, possível, em nosso direito, desconsiderar-se a personalidade jurídica de empresas agrupadas, com base na lei.

Koury irá afirmar que esse entendimento é baseado no artigo 124, I, do CTN e no método de interpretação econômico, cabendo ao intérprete realizar, nos casos concretos de abuso da forma jurídica, uma aplicação do IDPJ importado do Direito privado – que deve ser entendida como atípica, porém devidamente autorizada pelo ordenamento⁹⁴. A autora entende que essa é uma situação excepcional que não deve ocorrer em abstrato, sendo somente possível de ocorrer diante das circunstâncias do caso concreto pra fazer valer a vontade do legislador diante do abuso de direito previsto em lei (qual seja a autonomia patrimonial da pessoa jurídica).

Ademais, a autora reconhece ao menos uma hipótese, na qual a lei tributária aplica a *Disregard Doctrine* diretamente, que seria no artigo 61 e em seu parágrafo único do Decreto-Lei nº 1.598 de 1977, assim redigidos:

Art. 61. Se a pessoa ligada for sócio controlador da pessoa jurídica, presumir-se-á distribuição disfarçada de lucros ainda que os negócios de que tratam os itens I a VII do artigo 60 sejam realizados com a pessoa ligada por intermédio de outrem, ou com

⁹² *Ibid.*, p. 122.

⁹³ KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos econômicos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 149-150.

⁹⁴ “Patente, portanto, que, sempre que o contribuinte abuse de uma determinada forma jurídica para obter a evasão fiscal, autoriza-se o emprego do método da interpretação econômica. Para que isso ocorra, é indispensável a adoção de uma forma jurídica anormal, atípica e inadequada, embora permitida pelo Direito privado, além de só admitir-se o emprego desse método no caso concreto, para corrigir situações anômalas artificialmente criadas pelo contribuinte.” *Ibid.*, p. 153.

sociedade na qual a pessoa ligada tenha, direta ou indiretamente, interesse. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, sócio ou acionista controlador é a pessoa física ou jurídica que diretamente, ou através de sociedade ou sociedades sob seu controle, seja titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, a maioria de votos nas deliberações da sociedade. (Redação dada pelo Decreto-lei nº 2.065, de 1983)

Sobre esse dispositivo, Koury⁹⁵ afirma:

Assim, como pondera JUSTEN FILHO, ocorre a aplicação da *Disregard Doctrine*, pois o negócio sujeito à tributação passou a ser reputado como contrato pela sociedade e seu controlador, mesmo quando realizado por intermédio de outra pessoa jurídica.

Dessa forma, o legislador tributário pátrio coibiu a distribuição disfarçada de lucros nos grupos de empresas, de tal modo que, verificada a existência do controle, punesse a transferência de lucros entre as empresas integrantes do grupo e se tributo o lucro real da pessoa jurídica.

Como visto no item anterior, o STJ em julgado de 2019, entendeu pela necessidade da aplicação do IDPJ para responsabilizar sociedades empresárias pertencentes a um mesmo GE fora dos casos previstos nos artigos 134 e 135⁹⁶. Porém, em tese fixada no Tema 444⁹⁷, o STJ afirmou o seguinte quanto às peculiaridades processuais do redirecionamento da execução fiscal lastreada pelo artigo 135, do CTN:

1 - O prazo de redirecionamento da execução fiscal, fixado em cinco anos, contado da diligência de citação da pessoa jurídica, é aplicável quando o referido ato ilícito, previsto no artigo 135, inciso III, do Código Tributário Nacional (CTN), for precedente a esse ato processual;

2 - A citação positiva do sujeito passivo devedor original da obrigação tributária, por si só, não provoca o início do prazo prescricional quando o ato de dissolução irregular for a ela subsequente, uma vez que, em tal circunstância, inexistirá, na aludida data (da citação), pretensão contra os sócios-gerentes (conforme decidido no REsp 1.101.728, no rito do artigo 543-C do CPC/1973, o mero inadimplemento da exação não configura ilícito atribuível aos sujeitos de direito descritos no artigo 135 do CTN). O termo inicial do prazo prescricional para a cobrança do crédito dos sócios-gerentes infratores, nesse contexto, é a data da prática de ato inequívoco indicador do intuito de inviabilizar a satisfação do crédito tributário já em curso de cobrança executiva promovida contra a empresa contribuinte, a ser demonstrado pelo fisco, nos termos do artigo 593 do CPC/1973 (artigo 792 do novo CPC – fraude à execução), combinado com o artigo 185 do CTN (presunção de fraude contra a Fazenda Pública); e,

3 - Em qualquer hipótese, a decretação da prescrição para o redirecionamento impõe seja demonstrada a inércia da Fazenda Pública, no lustrado que se seguiu à citação da empresa originalmente devedora (REsp 1.222.444) ou ao ato inequívoco mencionado

⁹⁵ KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos econômicos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 155-156.

⁹⁶ PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020. p. 761-762.

⁹⁷ SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Primeira Seção define tese sobre prescrição nos casos de redirecionamento de execução fiscal de empresa para sócio. 2019. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/Primeira-Secao-define-tese-sobre-prescricao-nos-casos-de-redirecionamento-de-execucao-fiscal-de-empresa-para-socio.aspx>. Acesso em: 29 set. 2023.

no item anterior (respectivamente, nos casos de dissolução irregular precedente ou superveniente à citação da empresa), cabendo às instâncias ordinárias o exame dos fatos e provas atinentes à demonstração da prática de atos concretos na direção da cobrança do crédito tributário no decurso do prazo prescricional.

Ou seja, em se tratando especificamente da hipótese de redirecionamento da execução para o sócio-administrador prevista no artigo 135, o Tribunal apenas se pronunciou acerca do redirecionamento da execução fiscal, não se mencionando que, para isso, careceria de ocorrer o IDPJ, podendo-se interpretar do Tema 444 a desnecessidade do incidente para o redirecionamento da execução.

2.3.4 Penhora de créditos de terceiro (artigos 855 e 856, CPC)

Outro recurso que pode ser utilizado pelos representantes da Fazenda Pública em juízo para tentar saldar o crédito público, é a penhora de crédito de terceiro, na forma dos artigos 855 e 856, do CPC, veja-se:⁹⁸

Art. 855. Quando recair em crédito do executado, enquanto não ocorrer a hipótese prevista no art. 856, **considerar-se-á feita a penhora pela intimação:**

I - ao terceiro devedor para que não pague ao executado, seu credor;

II - ao executado, credor do terceiro, para que não pratique ato de disposição do crédito.

Art. 856. A penhora de crédito representado por letra de câmbio, nota promissória, duplicata, cheque ou outros títulos far-se-á pela apreensão do documento, esteja ou não este em poder do executado.

§ 1º Se o título não for apreendido, mas o terceiro confessar a dívida, será este tido como depositário da importância.

§ 2º O terceiro só se exonerará da obrigação depositando em juízo a importância da dívida.

§ 3º Se o terceiro negar o débito em conluio com o executado, a quitação que este lhe der caracterizará fraude à execução.

§ 4º A requerimento do exequente, o juiz determinará o comparecimento, em audiência especialmente designada, do executado e do terceiro, a fim de lhes tomar os depoimentos. (Grifos nossos)

Da interpretação sistemática de tais artigos, infere-se que os débitos de um terceiro que não paga a um devedor do Estado estão interligados com os créditos tributários, sendo possível satisfazer as obrigações tributárias por meio da penhora dos créditos da devedora em face de terceiro. Em estruturas de grupos econômicos fraudulentas, é comum que as sociedades empresárias participantes sejam reciprocamente credoras e devedoras, podendo vir a formar conluio e utilizar dessa estrutura para fraudar a execução.

⁹⁸ BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília: Diário Oficial da União, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 29 set. 2023.

Entende-se que, para se considerar legítima a penhora de terceiro, deve-se comprovar a relação entre devedora e terceiro e é nesse momento que a demonstração de existência de grupo econômico pode ser útil, tanto como possível início de uma investigação de bens da devedora “escondidos” no patrimônio de outras sociedades; quanto, a depender do caso, ser o próprio vínculo jurídico autorizador que o terceiro seja demandado a pagar o débito em favor da Fazenda Pública, e não mais ao devedor.

2.3.5 Desconsideração de atos fraudulentos (artigos 116 e 118, CTN)

O artigo 116 do CTN guarda em si a norma que prescreve possibilidade desconsideração de atos fraudulentos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência de fato gerador pela administração pública, e o artigo 118 prevê a abstração da validade jurídica dos atos praticados. Parte da doutrina considera o primeiro ser a positivação da prevalência da substância econômica sobre a forma⁹⁹, ao passo que o segundo é amplamente reconhecido como a positivação no ordenamento do princípio de *pecunia non olet*¹⁰⁰, veja-se os dispositivos:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verifiquem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

Parágrafo único. **A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.** (Incluído pela Lcp nº 104, de 2001) [...]

Art. 118. A definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se:

I - da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuintes, responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus efeitos;

II - dos efeitos dos fatos efetivamente ocorridos. (Grifos nossos).

⁹⁹ Cf. CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 14. ed. São Paulo: Saraiva, 2002, p. 272.

Cf. COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Fraude à lei, abuso do direito e abuso da personalidade jurídica em direito tributário – denominações distintas para o instituto da evasão fiscal. *In*: YAMASHITA, Douglas (coord.). **Planejamento tributário à luz da jurisprudência**. São Paulo: Lex Editora, 2007, p. 360.

Contra, entendendo que o artigo 116, parágrafo único, do CTN consiste em norma geral antielisiva, cf. TORRES, Ricardo Lobo. **Normas de interpretação e integração do direito tributário**. 4. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2006. p. 245.

¹⁰⁰ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019. p. 453.

Esses artigos são úteis como fundamento normativo tanto para a administração pública para identificar uma situação tributável que se tenta eludir por meio de uma estrutura de GE fraudulenta (antes do ajuizamento da execução fiscal e ainda na esfera administrativa), bem como podem ser articulados pela Fazenda Pública durante o curso do processo judicial de execução para embasar um possível redirecionamento da execução fiscal. Como exemplo disso, pode-se imaginar o cenário de que sociedades empresárias aparentemente autônomas estejam abusando de sua forma jurídica e agindo em conluio sob uma mesma direção, nesses casos, tais artigos poderiam fundamentar um reconhecimento de GE de fato.

2.3.6 Procedimentos específicos da PGFN (Portaria n° 180/2010 da PGFN)

Finalmente, faz-se conveniente citar a Portaria n° 180, de 25 de fevereiro de 2010 da Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, no tocante à responsabilização do codevedor da União. Os procedimentos dispostos nessa portaria em muito se assemelham aos já explanados nos tópicos anteriores, mas essa regulamentação é útil no sentido de unificar e conferir legitimidade aos instrumentos citados e ao seu modo de implementação na prática.

Primeiramente, a portaria indica quais as possíveis pessoas que podem figurar como responsável solidário, sendo elas: “o sócio, pessoa física ou jurídica, ou o terceiro não sócio, que possua poderes de gerência sobre a pessoa jurídica, independentemente da denominação conferida, à época da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária objeto de cobrança judicial.”¹⁰¹.

Bem como possui diretrizes aos Procuradores de como agir diante da verificação de uma das hipóteses de transferência de responsabilidade elencadas no artigo 2º da Portaria. Se for antes do ajuizamento da ação, é possível a inclusão do responsável solidário na Certidão de Dívida Ativa. Se a hipótese ocorrer após a emissão da CDA, mas antes do ajuizamento da ação de execução, prevê o artigo 4º que:

Art. 4º Após a inscrição em dívida ativa e antes do ajuizamento da execução fiscal, caso o Procurador da Fazenda Nacional responsável constate a ocorrência de alguma das situações previstas no art. 2º, deverá juntar aos autos documentos comprobatórios

¹⁰¹ BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria n. 180, de 25 de fevereiro de 2010 Brasília: Diário Oficial da União, 2010. Seção 1, p. 17. Disponível em: <https://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=24372>. Acesso em: 1º out. 2023.

e, após, de forma fundamentada, declará-las e inscrever o nome do responsável solidário no anexo II da Certidão de Dívida Ativa da União.

E, caso se verifique uma situação prevista no artigo 2º no curso da execução, o Procurador deverá efetuar a inclusão na certidão e proceder ao redirecionamento da execução fiscal, como preconiza o artigo 5º da Portaria, veja-se:

Art. 5º Ajuizada a execução fiscal e não constando da Certidão de Dívida Ativa da União o responsável solidário, o Procurador da Fazenda Nacional responsável, munido da documentação comprobatória, deverá proceder à sua inclusão na referida certidão. Parágrafo único. No caso de indeferimento judicial da inclusão prevista no caput, o Procurador da Fazenda Nacional interporá recurso, desde que comprovada, nos autos judiciais, a ocorrência de uma das hipóteses previstas no art. 2º desta Portaria.

Acerca dos artigos 4º e 5º dessa Portaria, Renato Lopes Becho¹⁰² aponta que esses podem ser interpretados como inconstitucionais, uma vez que o STF reconhece a necessidade de respeito ao devido processo legal, especialmente no tocante ao contraditório e à ampla defesa, para legitimar o redirecionamento da execução fiscal. Todavia, os procedimentos apontados pelos referidos artigos da portaria não tomam o devido cuidado em resguardar as garantias fundamentais do executado, posto que consideram o redirecionamento como algo automático.

Becho pontua, ainda, que não seria o caso de mitigação dessas garantias por se tratar de processo de execução, porque a presunção de certeza, exigibilidade e liquidez da CDA é apenas relativamente presumida, de modo a comportar manejo de defesa pelo co-devedor para afastar a sua inclusão no polo passivo da obrigação tributária.

¹⁰² BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros**: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 208-209.

3 ESTUDOS DE CASOS

No presente Capítulo, passa-se a estudar o posicionamento específico dos tribunais superiores, através de uma análise qualitativa de jurisprudência do STF e do STJ. Trata-se de um breve estudo de casos estrategicamente escolhidos como exemplares e cuja análise permite compreender, na prática, como tem se consolidado o entendimento jurisprudencial desses órgãos a respeito da temática de identificação de Grupos Econômicos e da responsabilização das sociedades empresárias participantes, no âmbito tributário.

Ao início de cada tópico, serão indicados os termos pesquisados nos buscadores de cada um dos órgãos podendo, também, o caso ser retirado de outros materiais bibliográficos, o que será devidamente referenciado. Por óbvio, é impossível abordar todos os casos encontrados, recortando-se para abordar aqueles considerados mais relevantes pelos parâmetros do próprio buscador e os mais recentes.

3.1 Casos no STF

Na pesquisa feita no buscador do Supremo Tribunal Federal, foram utilizados os termos “grupo econômico” e “direito tributário”, tendo-se encontrado 23 acórdãos, que datam desde 2013 até 2023. Também foi utilizado no buscador a pesquisa pelos termos “grupo econômico e “tributário”, achando-se o número de 10 acórdãos, por isso, como forma de ampliar o universo de pesquisa, o parâmetro utilizado na presente investigação foi o primeiro.

Especificamente sobre a matéria de Grupos Econômicos em Direito Tributário, isto é, descartando-se os casos que aparecem no mecanismo de busca sem possuírem uma pertinência como tema pesquisado, restam 8 acórdãos. A leitura de tais acórdãos não permite extrair um posicionamento do Tribunal, uma vez que todos são desprovidos por encontrarem obstáculo na jurisprudência defensiva construída pelo STF, especialmente na Súmula nº 279 e no Tema 660, os quais se colacionam abaixo:

Súmula 279 - Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário.
Tema 660 - Violação dos princípios do contraditório e da ampla defesa quando o julgamento da causa depender de prévia análise da adequada aplicação das normas infraconstitucionais. Extensão do entendimento ao princípio do devido processo legal e aos limites da coisa julgada.

A partir desses mecanismos defensivos, os órgãos colegiados do STF se abstém de entrar no mérito dos recursos, afirmando que, para isso, necessitariam reexaminar argumentos de ordem fático-probatória e que isso seria incompatível com a alçada da Corte; ou que não houve violação ao princípio do contraditório e ampla defesa, já que há necessidade de análise de dispositivos infralegais (em especial o CTN, combinado com alguma outra lei específica).

Não obstante essa ausência de julgados específicos acerca da temática, cumpre salientar o julgamento do Tema 13 do STF, o qual trata da declaração de inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei nº 8.620/93¹⁰³, o qual apresentava a seguinte redação:

Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa. (Revogado pela Medida Provisória nº 449, de 2008) (Revogado pela Lei nº 11.941, de 2009)

O RE 562.726/PR, que dá origem à controvérsia, encontra-se assim ementado:

DIREITO TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO. ART 146, III, DA CF. ART. 135, III, DO CTN. SÓCIOS DE SOCIEDADE LIMITADA. ART. 13 DA LEI 8.620/93. INCONSTITUCIONALIDADES FORMAL E MATERIAL. REPERCUSSÃO GERAL. APLICAÇÃO DA DECISÃO PELOS DEMAIS TRIBUNAIS.

1. Todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.

2. O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128.

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não

¹⁰³ BRASIL. Lei n. 8.620, de 05 de janeiro de 1993. Altera as Leis nºs 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 1993. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8620.htm. Acesso em: 11 nov. 2023.

seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

4. A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios. A referência ao responsável enquanto terceiro (*dritter Persone*, terzo ou tercero) evidencia que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. O “terceiro” só pode ser chamado responsabilizado na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos, ainda que a contrario sensu, na regra matriz de responsabilidade tributária, e desde que tenha contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte.

5. O art. 135, III, do CTN responsabiliza apenas aqueles que estejam na direção, gerência ou representação da pessoa jurídica e tão-somente quando pratiquem atos com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos. Desse modo, apenas o sócio com poderes de gestão ou representação da sociedade é que pode ser responsabilizado, o que resguarda a personalidade entre o ilícito (mal gestão ou representação) e a consequência de ter de responder pelo tributo devido pela sociedade.

6. **O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.**

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

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

9. Recurso extraordinário da União desprovido.

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

Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário (RE) 562276/PR. Relatora: Ministra Ellen Gracie. Ata de Julgamento Publicada em 16/11/2010. Publicação no DJE - ATA Nº 34, de 03/11/2010. DJE nº 218, divulgado em 12/11/2010. (Grifos nossos)

O caso é interessante pois demonstra o prestígio do STF à autonomia patrimonial da personalidade jurídica, que não se confunde com a pessoa do seu sócio-administrador, de modo a evitar que o legislador imponha um ônus descabido em um afã de recolher o tributo devido a qualquer custo, sendo utilizado como parâmetro para declarar a inconstitucionalidade material o artigo 170, parágrafo único, da Constituição. Esse entendimento transportado para a realidade de grupo econômicos redundava em uma consideração já mencionada no Capítulo anterior, qual seja a necessidade de que a hipótese de transferência da responsabilidade tributária seja

estabelecida por meio de lei complementar, não podendo a lei ordinária tratar especificamente dessa matéria, sob pena de afronta ao artigo 146, III, da CRFB.

Embora não haja acórdãos sobre GE's em âmbito tributário, cumpre salientar a existência de decisões monocráticas que tratam sobre o assunto, as quais são úteis para tentar extrair um posicionamento da Corte sobre o tema - apesar de em menor grau por serem mais dispersas, já que não foram prolatadas por órgão colegiado. Sem prejuízo disso, também se deve salientar que na pesquisa feita, a maioria dos julgados foram aplicando jurisprudência defensiva, afirmando, além das teses já apontadas, a ausência de requisito de repercussão geral para inadmitir os Recursos Extraordinários interpostos.

Utilizando os parâmetros de pesquisa de “grupo econômico” e “direito tributário”, acham-se 75 resultados, ao passo que quando se pesquisa “grupo econômico e “tributário”, acham-se 233 resultados, como forma de ter acesso a um universo de pesquisa mais rico, deu-se preferência ao último parâmetro em detrimento do primeiro. Todavia, a fim de se ter um recorte que represente de maneira mais fiel o posicionamento recente da Corte, faz-se uma seleção de julgados dos últimos cinco anos.

A tendência que se verifica nos julgados é o entendimento de que o responsável tributário só pode vir a responder por tributo em hipótese de descumprimento de deveres próprios com a Administração Tributária estabelecido na regra matriz de responsabilidade tributária, ou caso esse tenha corroborado na situação de inadimplemento pelo contribuinte. Ademais, têm sido utilizadas leis ordinárias como hipóteses autorizadas de reconhecimento de solidariedade entre sociedades do mesmo grupo econômico, especialmente o artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91. Como exemplo do abordado, citam-se trechos do julgado RE 1270667RS, de relatoria do Min. Dias Toffoli, caso que, inclusive, tem sido bastante citado por outros ministros em casos análogos:

Na ocasião, o Plenário da Corte decidiu que o responsável tributário só pode ser chamado a responder por tributo na hipótese de descumprimento de deveres próprios de colaboração para com a Administração Tributária, estabelecidos na regra matriz de responsabilidade tributária, além disso esse agente deve ter contribuído para a situação de inadimplemento pelo contribuinte [...].

Como se vê, o Tribunal Regional entendeu que a hipótese de responsabilidade solidária das empresas que integram o mesmo grupo econômico contida no art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91, está conforme as normas gerais de direito tributário que tratam da sujeição passiva tributária, as quais estão contidas nos arts. 128 e

135 do Código Tributário Nacional. Decidiu, assim, a partir da análise das normas infraconstitucionais de regência e dos fatos e provas dos autos que haveria substrato jurídico para atribuir às empresas ora recorrente o “ônus de suportarem os débitos contraídos pela devedora Companhia Carbonífera catarinense” [...].

Ademais, o pleito autoral concerne a exigibilidade ‘de valores referentes à contribuição social do Salário Educação, objeto de execução fiscal proposta originariamente em face de Companhia Carbonífera Catarinense’, cuja execução fiscal foi redirecionada à parte recorrente em função de responsabilidade solidária de ‘empresas que participam de mesmo grupo econômico’.

RECURSO EXTRAORDINÁRIO 1.270.667 do Estado do Rio Grande do Sul. Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI. Julgamento em 16 de outubro de 2020. Publicação em 20 de outubro de 2020. (Grifos nossos)

Esse julgado é útil na medida em que nos permite compreender que a regra matriz de responsabilidade tributária foi integrada e densificada por lei ordinária, pois é lá que se encontra a determinação de solidariedade entre as sociedades pertencentes a um mesmo GE – a despeito de haver posicionamento contrário, afirmando que isso violaria a reserva material de lei complementar para tratar de normas gerais de direito tributário. Nesse cenário, também cabe um *distinguishing* do Tema 13, pois naquele caso o dispositivo que determinava a responsabilização solidária e ilimitada do sócio-administrador foi declarado inconstitucional porque não teria sido suficientemente claro e específico para cumprir com o princípio da legalidade, nas palavras do STF: “O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta”; o que não ocorre com o artigo 30, IX, da Lei 8.212/91, o qual é considerado compatível com os limites materiais estabelecidos na constituição.

O caso acima citado serve para expor os parâmetros para considerar uma norma válida abstratamente de acordo com os princípios constitucionais e tributários, especialmente quando contrastado com o Tema 13, já o próximo caso a ser citado contribui para compreender os parâmetros fáticos utilizados para identificar um grupo econômico para fins tributários. Veja-se os trechos retirados da decisão do Min. Dias Toffoli no ARE 1373927 / RS:

Versando sobre esse princípio, já tive a oportunidade de consignar na apreciação da ADI nº 2.898/DF e do RE nº 656.089/MG, ambos de minha relatoria, amparando-me em lições de Humberto Ávila, **que o tratamento tributário distinto, quando calcado na finalidade fiscal, deve estar orientado com o critério de justiça prevalente no Direito Tributário, isso é, “deve corresponder à capacidade contributiva dos contribuintes” (Sistema constitucional tributário. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 419), a qual pode ter sua concretude presumida, de modo a autorizar o legislador a utilizar-se de elementos de fato sintomáticos do grau de riqueza deles.** Segundo o tributarista, a medida adotada que se afaste desse raciocínio deve ser legitimamente justificada.

Também consignei no exame dos citados casos, ainda com apoio nas lições de Ávila, que, estando a desigualdade tributária fundada nas finalidades extrafiscais, deve ela ser “proporcional (relação ‘medida-fim-bem jurídico’)” (idem), sendo necessário

verificar se a medida é apta para a consecução da finalidade pretendida (e constitucionalmente amparada), se a medida é a menos gravosa relativamente ao direito à isonomia e se “as vantagens decorrentes da promoção da finalidade extrafiscal estão em relação de proporção com as desvantagens advindas da desigualdade (relação ‘vantagens x desvantagens’)” (idem).

Está em harmonia com essa orientação o entendimento do Tribunal a quo.

Na espécie, a Corte de origem registrou que a substituição tributária ora questionada respeita a isonomia e está legitimamente motivada. Com efeito, as empresas atacadas interdependentes possuem particularidades próprias, as quais ensejam posição privilegiada, quando em comparação outras. Note-se, por exemplo, que a interdependência entre os estabelecimentos gaúcho e pernambucano permitiu, conforme soberanamente delineado pela instância a quo, a cooperação econômica e o subfaturamento de preços. Transcrevo trecho do voto condutor do acórdão recorrido:

“Como se vê, de acordo com os dispositivos legais acima destacadas, entre outras hipóteses, resulta caracterizada a interdependência econômica quando uma mesma pessoa fizer parte de duas empresas ostentando a qualidade de diretor, sócio ou gerente, ainda que as empresas possuam denominações diferentes ou quando uma delas, por si ou por seus sócios/acionistas e respectivos cônjuges ou filhos menores, for titular de 50% do capital social da outra.

E a prova produzida nos autos, inclusive pericial, claramente aponta a configuração de relação de interdependência empresarial, uma vez que ambas as empresas eram administradas pela mesma pessoa (ANTÔNIO CARLOS CAVALCANTI DE ARAÚJO FILHO), existindo interrelação empresarial e econômica entre elas, consubstanciada na constatação de que a “holding” REIFEN INVESTIMENTO E PARTICIPAÇÕES S/A detém 80% do capital social da empresa BANDEIRANTES COMPANHIA DE PNEUS S/A. e 90% do capital social da empresa BANDEIRANTES DISTRIBUIDORA DE PNEUS LTDA., o que evidencia tratar-se de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico e que atuam em cooperação econômica. [...]

ARE 1373927 / RS - RIO GRANDE DO SUL. Recurso Extraordinário com Agravo. Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI. Julgamento em 01/07/2022. Publicação em 04/07/2022. (Grifos nossos)

O Ministro combina o princípio da capacidade contributiva com a identidade entre sócios e a interdependência econômica para identificar o grupo econômico de fato e legitimar a responsabilidade solidária entre as sociedades do mesmo grupo. Perceba-se que a justificativa para o reconhecimento de solidariedade entre substituto e substituído tributário se dá, no plano normativo, pelo princípio da capacidade contributiva que autoriza a cobrança de ambas as sociedades por uma noção de justiça para retribuir o enriquecimento causado pelo subfaturamento de preço das mercadorias comercializadas; e, no plano fático, pela identidade de sócios das sociedades e pela sua interdependência empresarial e econômica.

Com isso, tem-se uma resumida noção do posicionamento recente do STF nas raras oportunidades em que enfrenta a temática e não se escuda em sua jurisprudência defensiva, podendo-se extrair do que pode ser (ou não) considerado uma norma válida para instaurar a responsabilidade solidária entre sociedades empresárias de um mesmo GE, bem como em possíveis parâmetros probatórios de identificação para grupos de fato e a justificativa

principlológica para a estipulação de responsabilidade solidária entre sociedades empresárias integrantes do mesmo grupo.

3.2 Casos no STJ

Na pesquisa feita no buscador do Superior Tribunal de Justiça, foram utilizados os termos “grupo econômico” e “direito tributário”, tendo-se encontrado 235 acórdãos, que datam desde 2012 até 2023. Também foi utilizado no buscador a pesquisa pelos termos “grupo econômico e “tributário”, achando-se o número de 6 acórdãos, por isso, como forma de ampliar o universo de pesquisa, o parâmetro utilizado na presente investigação foi o primeiro.

Uma tendência que se observa tanto no STF, como no STJ é que, na maioria dos casos, os recursos são desprovidos com fundamento em sua jurisprudência defensiva, especificamente com base nos verbetes sumulares nº 7 e 83, do STJ. De acordo com o mecanismo de busca do STJ, do universo de 235 acórdãos, 215 obtiveram juízo de improcedência e, desses 215, 141 acórdãos citaram uma dessa súmulas. Ou seja, 60% de todos os recursos foram negados com fulcro em uma dessas súmulas e, dos que foram negados, 65% o foram com base em uma dessas verbetes. Veja-se *in verbis*:

Súmula nº 7 - A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial.
Súmula nº 83 - O que diz a Súmula 83 STJ? Não se conhece do recurso especial pela divergência, quando a orientação do Tribunal se firmou no mesmo sentido da decisão recorrida.

Não obstante a isso, um entendimento firmado pelo STJ que tem se mantido hígido e incólume seria o fato de que a mera existência de grupo econômico não autoriza o redirecionamento da execução fiscal de um membro para os demais, em prestígio ao princípio da autonomia patrimonial. Esse acórdão foi proferido no AgRg no AREsp 21073/RS, julgado em 26/10/2011 e de relatoria do Ministro Humberto Martins, o qual se encontra assim ementado:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ. 1. A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, **não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação**. 2. A pretensão da recorrente em ver reconhecido o interesse comum entre o Banco Bradesco S/A e a empresa de leasingna ocorrência do fato gerador do crédito tributário encontra óbice na Súmula 7 desta Corte. Agravo regimental improvido.

AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 26/10/2011 (Grifos nossos)

Esse precedente já foi citado em outros casos semelhantes, como o AgRg no AREsp 852074/SP, julgado em 10/05/2016 e o AgInt no REsp 1694959/PB, julgado em 05/06/2018, ambos de relatoria da Ministra Aussete Magalhães. Desses acórdãos, vale citar a ementa do primeiro, veja-se:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE DAS EMPRESAS INTEGRANTES DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM QUE, DIANTE DO ACERVO PROBATÓRIO DOS AUTOS, CONCLUIU PELA EXISTÊNCIA DE INTERESSE COMUM DAS EMPRESAS NA SITUAÇÃO CONFIGURADORA DO FATO GERADOR DO TRIBUTO. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DE FATOS E PROVAS. SÚMULA 7 DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO. I. Agravo Regimental interposto em 04/03/2016, contra decisão publicada em 02/03/2016. II. Na origem, trata-se de Agravo de Instrumento interposto por FLORALCO AÇÚCAR E ÁLCOOL LTDA - EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL, em face de decisão que reconheceu a formação de grupo econômico, determinando a inclusão das empresas FLORALCO ENERGIA GERAÇÃO DA ENERGIA LTDA, BERTOLO IMPORTADORA E EXPORTADORA LTDA, BERTOLO AGROPASTORIL LTDA, USINA BERTOLO E ÁLCOOL LTDA no polo passivo da Execução Fiscal. III. **A Corte de origem, com lastro no conjunto fático-probatório dos autos, manteve a decisão que determinara a inclusão das empresas integrantes do mesmo grupo econômico no polo passivo da Execução Fiscal, ao fundamento de que restara devidamente comprovado o interesse comum das empresas na situação configuradora do fato gerador do tributo.** IV. Nesse contexto, considerando a fundamentação do acórdão objeto do Recurso Especial, os argumentos utilizados pela parte recorrente, relativos à suposta afronta ao art. 124 do CTN, pela ausência de demonstração da realização conjunta de situação configuradora do fato gerador do tributo, pelas empresas incluídas no polo passivo da Execução Fiscal, somente poderiam ter sua procedência verificada mediante o necessário reexame de matéria fática, não cabendo a esta Corte, a fim de alcançar conclusão diversa, reavaliar o conjunto probatório dos autos, em conformidade com a Súmula 7/STJ. Nesse sentido: STJ, AgRg no AREsp 520.056/SP, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 10/10/2014; AgRg no AREsp 21.073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 26/10/2011. V. Agravo Regimental improvido.

AgInt no REsp 1694959 / PB AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL 2017/0217065-3 RELATORA Ministra ASSUSETE MAGALHÃES; SEGUNDA TURMA; DJe 08/06/2018 (Grifos nossos)

Em todo GE, para ser considerado como tal, deve haver uma direção comum para a qual todas as sociedades empresárias membras caminham, logo é inerente à sua formação o interesse econômico recíproco dos participantes nas atividades desenvolvidas. Esse fundamento aliado aos princípios de salvaguarda à livre iniciativa constitucionalmente previsto e às demais previsões legais que resguardam a autonomia patrimonial da pessoa jurídica são suficientes para entender a necessária distinção entre o “mero interesse econômico” e o “interesse comum na situação configuradora do fato gerador do tributo”, previsto no artigo 124, I, do CTN. O

primeiro não dá azo ao redirecionamento, porque seria materialmente inconstitucional e formalmente violaria o princípio da legalidade, já que tal redirecionamento não seria balizado pela regra matriz de responsabilização; ao passo que, no segundo, o redirecionamento seria autorizado, bem como também seria possível, se essa hipótese fosse verificada antes do ajuizamento da execução, a inclusão de ambas as sociedades na dívida ativa do ente competente – cabendo ênfase, ademais, que tal responsabilidade seria de natureza solidária, segundo os julgados acima referenciados do STJ.

Outro tópico que já fora brevemente mencionado anteriormente e que causa divergência entre as turmas do STJ é a respeito da questão da necessidade ou não de se instaurar um incidente de desconsideração da personalidade jurídica para que possa ser feito o redirecionamento da execução fiscal de uma sociedade empresária para outra. Perceba-se que o ponto agora investigado não é a hipótese de redirecionamento para o sócio-administrador por prática de ato ilícito, prevista no artigo 135, do CTN, mas sim quais são os critérios adotados para a extensão da responsabilidade a outras pessoas jurídicas.

O entendimento da Primeira Turma sobre o tema é no sentido de que, a fim de se redirecionar a execução fiscal à pessoa jurídica integrante do mesmo GE da sociedade inicialmente executada, deve ser feito o IDPJ, caso não haja enquadramento nas hipóteses dos artigos 134 e 135 do CTN – logo, se for hipótese de haver interesse comum ou de haver previsão de responsabilidade em lei ordinária, na forma do artigo 124, do CTN, careceria de aplicar o incidente para haver o redirecionamento da execução. Esse é o entendimento firmado no REsp 1775269/PR de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, julgado em 21 de fevereiro de 2019 e que se encontra assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO A PESSOA JURÍDICA. GRUPO ECONÔMICO "DE FATO". INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CASO CONCRETO. NECESSIDADE. 1. **O incidente de desconsideração da personalidade jurídica (art. 133 do CPC/2015) não se instaura no processo executivo fiscal nos casos em que a Fazenda exequente pretende alcançar pessoa jurídica distinta daquela contra a qual, originalmente, foi ajuizada a execução, mas cujo nome consta na Certidão de Dívida Ativa, após regular procedimento administrativo, ou, mesmo o nome não estando no título executivo, o fisco demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, em consonância com os artigos 134 e 135 do CTN.** 2. Às exceções da prévia previsão em lei sobre a responsabilidade de terceiros e do abuso de personalidade jurídica, o só fato de integrar grupo econômico não torna uma pessoa jurídica responsável pelos tributos inadimplidos pelas outras. 3. **O redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária**

originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí porque, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora. 4. Hipótese em que o TRF4, na vigência do CPC/2015, preocupou-se em aferir os elementos que entendeu necessários à caracterização, de fato, do grupo econômico e, entendendo presentes, concluiu pela solidariedade das pessoas jurídicas, fazendo menção à legislação trabalhista e à Lei n. 8.212/1991, dispensando a instauração do incidente, por compreendê-lo incabível nas execuções fiscais, decisão que merece ser cassada. 5. Recurso especial da sociedade empresária provido. REsp 1775269/PR, rel. Min. GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe 01/03/2019 (Grifos nossos)

Nessa toada, vale colacionar os seguintes trechos dos fundamentos do julgado:

“Caso o pedido de redirecionamento da execução fiscal mire pessoas jurídicas não elencadas na Certidão de Dívida Ativa, após a comprovação, pela Fazenda, da caracterização de hipótese legal de responsabilização dos terceiros indicados, o magistrado também pode decidir pela inclusão no polo passivo sem a instauração do incidente de desconsideração, pois a responsabilização de terceiros tratada no Código Tributário Nacional não necessita da desconsideração da pessoa jurídica devedora. [...]

Porém, essa conclusão não é adequada quando a pretensão fazendária de redirecionamento mira pessoa jurídica integrante do mesmo grupo econômico 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 (arts. 134 e 135 do CTN).

O art. 124 do CTN dispõe que "são solidariamente obrigadas as pessoas que I- tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; e II- as pessoas expressamente designadas por lei".

Desde logo, chamo atenção para o fato desse dispositivo não servir à pretensão de redirecionamento, tendo em vista estar relacionado com a impossibilidade de arguição do benefício de ordem na solidariedade dos devedores identificados no ato de constituição do crédito tributário, o qual, vale registrar, não pode ser refeito no decorrer do processo executivo. [...]

Oportuno registrar que o art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 ("as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei") **não permite o redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que não tenha participado da situação de ocorrência do fato gerador, ainda que integrante do grupo econômico.**

A correta leitura desse dispositivo depende de sua conjugação com as regras do Código Tributário Nacional, daí porque o fisco deve lançar o tributo com a indicação das pessoas jurídicas que estejam vinculadas ao fato gerador, não lhe sendo permitido, no curso do processo executivo, redirecionar a cobrança para pessoa jurídica estranha ao fato imponible, ainda que integrante do mesmo grupo econômico da devedora original.

REsp 1775269/PR, rel. Min. GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe 01/03/2019 (Grifos nossos)

Esse entendimento vem sendo reproduzido repetidas vezes pela Primeira Turma do STJ em diversos casos, dos quais pode-se citar: o AgInt no REsp 2006433 / RJ, de relatoria do Min. Benedito Gonçalves, julgado em 03/04/2023; o AgInt no REsp 2042333 / SP, de relatoria da

Min. Regina Helena Costa, julgado em 27/03/2023 e o AgInt no REsp 1928491 / RS, de relatoria do Min. Gurgel de Faria, julgado em 22/11/2022.

Nesses e em outros casos pode-se vislumbrar que, para a Primeira Turma do STJ, apenas os artigos 134 e 135 autorizariam o redirecionamento da execução fiscal para sociedade empresária pertencente a mesmo GE do que a originalmente executada sem a necessidade de instauração de IDPJ. Em sentido contrário, quaisquer hipóteses não abarcadas por esses dispositivos careceriam de instauração de incidente processual, a fim de se autorizar a inclusão de outra sociedade empresária no polo passivo da execução.

Esse posicionamento é incisivamente combatido pela Fazenda Pública, uma vez que haveria um ônus probatório maior, precisando-se comprovar os requisitos presentes no artigo 50 do Código Civil (quais sejam o abuso da personalidade jurídica ou a confusão patrimonial), com vias a se conseguir saldar o crédito público. Outro ponto extremamente prejudicial aos interesses fazendários é a suspensão do feito executivo até o momento da prolação da decisão interlocutória que põe fim ao incidente, essa medida pode ser demasiadamente prejudicial porque, enquanto durar o sobrestamento do processo, abre-se margem tanto para a executada como para a sociedade que se busca executar dilapidarem seus patrimônios ou realizarem fraudes com o objetivo de se evadirem do pagamento do tributo devido. A prática jurídica é clara em demonstrar que a probabilidade de sucesso de um processo de cobrança ajuizado em face de uma sociedade devedora é inversamente proporcional ao tempo gasto, ou seja, o imediatismo é grande aliado da Fazenda, ao passo que a morosidade provocada pelo IDPJ é altamente nociva a essa.

As principais teses movidas pelas Procuradorias com fito de afastar a incidência de IDPJ para efetivar o redirecionamento são a necessidade de observância aos princípios próprios do Direito Tributário, de forma a se derrogar o procedimento previsto no CC e no CPC e se aplicar o CTN e a LEF e que a utilização do IDPJ seria ilegal e inconstitucional, posto que, ao fazê-lo, estar-se-ia admitindo hipótese de suspensão de exigibilidade do crédito tributário fora do rol do artigo 151, do CTN, o que seria uma violação do artigo 146, III, da CRFB. Para mais, os representantes da Fazenda pontuam a grande insegurança jurídica gerada pela dissidência entre as Turmas do STJ, pois não há um precedente uníssono e claro que oriente a imprescindibilidade da instauração ou não do incidente, podendo gerar cenários em que diversos atos processuais

executórios tenham que ser refeitos por força de um Acórdão proferido em sede recursal de Recurso Especial, aumentando ainda mais a duração do processo.

Mais favorável aos interesses fazendários é o posicionamento da Segunda Turma do STJ, o qual caminha na linha de que não é preciso instaurar IDPJ para se realizar o redirecionamento da execução para sociedade diferente da originalmente executada. Esse entendimento se encontra presente no REsp 1.786.311/PR, de relatoria do Ministro Francisco Falcão, julgado em 14/05/2019 e que se encontra assim ementado:

REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA. I - Impõe-se o afastamento de alegada violação do art. 1.022 do CPC/2015, quando a questão apontada como omitida pelo recorrente foi examinada no acórdão recorrido, caracterizando o intuito revisional dos embargos de declaração. II - Na origem, foi interposto agravo de instrumento contra decisão que, em via de execução fiscal, deferiu a inclusão da ora recorrente no polo passivo do feito executivo, em razão da configuração de sucessão empresarial por aquisição do fundo de comércio da empresa sucedida. **III - Verificado, com base no conteúdo probatório dos autos, a existência de grupo econômico e confusão patrimonial, apresenta-se inviável o reexame de tais elementos no âmbito do recurso especial**, atraindo o óbice da Súmula n. 7/STJ. IV - **A previsão constante no art. 134, caput, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a incidência do incidente na execução fiscal regida pela Lei n. 6.830/1980, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções, que diversamente da Lei geral, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015.** Na execução fiscal "a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível" (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/5/2014). V - **Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exigi-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito.** VI - Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido. REsp 1.786.311/PR, rel. Min. FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/05/2019, DJe 14/05/2019 (Grifos nossos)

Esse precedente é frequentemente citado em outros acórdãos proferidos pela Segunda Turma, dos quais se pode citar: o REsp 1808645 / PE, de relatoria do Min. Herman Benjamin, julgado em 13/06/2023, o AgInt no REsp 1742004 / SP, de relatoria da Min. Aussete

Magalhães, julgado em 07/12/2020 e o AgInt no AREsp 2033750 / RJ, também de relatoria do Min. Francisco Falcão, julgado em 28/11/2022.

O entendimento firmado nesses julgados em muito se assemelha aos argumentos movidos pela Fazenda Pública, eis que apregoa a incompatibilidade do procedimento previsto no CPC com o rito da execução fiscal previsto na LEF e vislumbra que, ao se possibilitar a incidência do IDPJ no âmbito da execução fiscal, estar-se-ia permitindo a suspensão do processo sem a apresentação de garantia, em divergência com o que estabelece a lei processual.

Com efeito, o precedente também permite a aplicação do artigo 124, II, do CTN, na medida em que entende como possível lei ordinária determinar a responsabilidade solidária ente sociedades empresárias do mesmo grupo, veja-se a ementa do AgInt no REsp 2009902 / RJ, de relatoria do Min. Herman Benjamin, julgado em 07/12/2022:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. DECISÃO SINGULAR. POSSIBILIDADE. PRINCÍPIO DA COLEGIALIDADE NÃO VIOLADO. OFENSA AOS ARTS. 498 E 1.022 DO CPC/2015 NÃO CONFIGURADA. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO. ART. 124, II, DO CTN. CONTEXTO FÁTICOPROBATÓRIO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. ANÁLISE PREJUDICADA. FALTA DE IDENTIDADE ENTRE PARADIGMAS E FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. **1. A Corte regional expressamente consignou que "aos débitos de todas as contribuições para financiamento da Seguridade Social, e, no caso, CSLL (...), PIS (...) e COFINS (...), aplicam-se as normas previstas na Lei 8.212/1991, notadamente o artigo 30, inciso IX, que atribui responsabilidade solidária às empresas que integram grupo econômico, conjugado com o art. 124 do CTN".** 2. Ademais, o aresto julgou que "aos débitos de tributos que não visam custear a Seguridade Social, no caso, o IRPJ (...), a responsabilidade solidária do grupo econômico tem por fundamento o abuso da personalidade jurídica por desvio da finalidade ou confusão patrimonial, na forma do artigo 50 do CC". 3. Conforme constou na decisão monocrática, não há violação dos arts. 489 e 1.022 do CPC/2015. Não se constata omissão, obscuridade ou contradição no acórdão recorrido capaz de torná-lo nulo, especialmente porque o Tribunal de origem apreciou a demanda de forma clara e precisa, estando bem delineados os motivos e fundamentos que embasam o decisum. 4. Não se pode confundir julgamento desfavorável ao interesse da parte com negativa ou ausência de prestação jurisdicional. **5. A jurisprudência da Segunda Turma do STJ é no sentido de que não é condição para o redirecionamento da Execução Fiscal, quando fundada nos arts. 124, 133 e 135 do CTN, a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica.** 6. Há verdadeira incompatibilidade entre a instauração desse incidente e o regime jurídico da Execução Fiscal, considerando que deve ser afastada a aplicação da lei geral. 7. Dessa forma, as inúmeras constatações fáticas de confusão patrimonial, as quais não podem ser contrariadas sem violação da Súmula 7/STJ, atraem a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN. 8. Quanto à alegada divergência jurisprudencial, observa-se que a incidência da Súmula 7/STJ impede o exame do dissídio, por faltar identidade entre o paradigma apresentado e o acórdão recorrido

Ante os julgados acima colacionados, percebe-se o posicionamento da Segunda Turma distancia-se do entendimento da Primeira Turma, na medida em que a Primeira Turma interpreta que não se poderia aplicar uma regra de responsabilização em âmbito tributário advinda de uma lei ordinária, ao passo que a Segunda Turma vê no artigo 124, II, do CTN uma autorização legalmente qualificada para integrar a regra matriz de responsabilidade tributária. Nos precedentes trazidos isso fica evidente ao se analisar as consequências jurídicas extraídas do texto do artigo 30, IX, da Lei 8.212/91, veja-se o contraste entre os seguintes trechos:

Oportuno registrar que o art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 ("as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei") **não permite o redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que não tenha participado da situação de ocorrência do fato gerador, ainda que integrante do grupo econômico.**

REsp 1775269/PR, rel. Min. GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, DJe 01/03/2019

V - Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial.

(REsp 1786311/PR, Rel. Ministro FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 09/05/2019, DJe 14/05/2019)

A Corte regional expressamente consignou que "aos débitos de todas as contribuições para financiamento da Seguridade Social, e, no caso, CSLL (...), PIS (...) e COFINS (...), aplicam-se as normas previstas na Lei 8.212/1991, notadamente o artigo 30, inciso IX, que atribui responsabilidade solidária às empresas que integram grupo econômico, conjugado com o art. 124 do CTN

(AgInt no REsp 2009902/RJ, rel. Min. Herman Benjamin, DJe 07/12/2022)

Em suma, a Primeira Turma apresenta um posicionamento mais alinhado aos interesses da iniciativa privada, apoiada pelos princípios constitucionais de livre concorrência de forma a tutelar enfaticamente a autonomia patrimonial das pessoas jurídicas. Por outro lado, a Segunda Turma está mais tendente aos interesses fazendários, de forma a prestigiar uma interpretação menos literal e mais sistemática do CTN, com vias a permitir que a regra matriz de responsabilidade tributária seja integrada por leis ordinárias e viabilizar uma maior arrecadação para os cofres públicos. Salienta-se que essa discrepância ainda não foi pacificada por Órgão Especial do STJ.

3.2.1 Caracterização de Grupos Econômicos de fato pelo STJ

Para mais, ainda resta falar sobre os critérios jurisprudenciais utilizados pelo STJ para o reconhecimento de Grupos Econômicos de fato para fins tributários. De modo geral, o STJ se abstém de adentrar o mérito da maior parte dos casos que tratam do reconhecimento de Grupos Econômicos de fato, escudando-se no seu verbete Sumular n° 7, afirmando que, para analisar a existência de GE de fato, haveria de valorizar novamente o substrato fático-probatório, o que não é possível em sede de Recurso Especial, sob pena de ocorrer supressão de instância. Todavia, isso não significa que o Tribunal Superior não possui entendimento sobre essa matéria, mesmo nos casos de aplicação da Súmula n° 7, o Ministro deve avaliar os critérios empregados pela instância inferior e verificar se não há discrepância com Lei federal, com isso é possível verificar uma chancela indireta de quais critérios são ou não válidos para a identificação de grupos econômicos de fato, e são esses parâmetros que passam a ser investigados dentro da jurisprudência da Corte.

Um primeiro exemplo no qual se pode identificar um critério de identificação de GE de fato é no AgInt no REsp 2010157 / RJ, de relatoria do Min. Francisco Falcão, julgado em 15/12/2022, e é assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. GRUPO ECONÔMICO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. INSTAURAÇÃO. DESNECESSIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO ALINHADO COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ. I - Na origem, trata-se de agravo de instrumento interposto por Multidecision-dados, Modelos e Inteligência Ltda. contra a decisão que, nos autos da execução fiscal ajuizada pela União, reconheceu a existência de grupo econômico e incluiu a agravante no polo passivo da execução. II - No Tribunal a quo, a decisão foi mantida. Esta Corte negou provimento ao recurso especial. III - A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça é firme no sentido de que é desnecessária a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, previsto nos arts. 133 a 137 do CPC/2015, para análise da pretensão pelo redirecionamento da execução fiscal a outra pessoa jurídica com a qual a executada formou grupo econômico de fato. **IV - O Tribunal de origem, ao analisar o conteúdo fático-probatório dos autos, consignou expressamente que “o grupo econômico de fato restou configurado a partir do entrelaçamento de participações societárias e de situações fáticas que conectam uma empresa à outra.”, assentando, em seguida, que fatos revelam a ocorrência de confusão de atividades, de quadro societário e administração centralizada, bem como de patrimônio entre as empresas.”, concluindo, em seguida, que “restou exhaustivamente demonstrado pela Exequente no processo de origem que há fortes indícios de que a Executada se vale de diversas sociedades empresárias que exploram a mesma atividade comercial, com os mesmos sócios e endereços idênticos, a fim de se esquivar do pagamento da vultosa dívida contraída junto ao Fisco”.** V - Verifica-se que o acórdão recorrido encontra-se alinhado com a jurisprudência do STJ. Nesse sentido destacam-se: (AgInt no REsp n. 1.907.874/SC,

relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 21/3/2022, DJe de 25/3/2022, AgInt no REsp n. 1.928.740/RS, relator Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 14/3/2022, DJe de 17/3/2022 e AgInt no AREsp n. 1.851.186/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 11/10/2021, DJe de 4/11/2021.) VI - Agravo interno improvido AgInt no REsp Nº 2010157 – RJ, Rel, Min. FRANCISCO FALCÃO, SEGUNDA TURMA, julgado em 15/12/2022, DJe 16/12/2022 (Grifos nossos)

Em síntese, o caso versa sobre recurso interposto pela recorrente com vias de reformar acórdão proferido pelo TRF da 2ª Região, que reconheceu a existência de GE de fato entre TELEDATA INFORMAÇÕES E TECNOLOGIA S. A, porque as sociedades executadas possuíam os mesmos administradores, bem como era uma prática a criação de diversas sociedades que não exerciam atividade econômica significativamente relevante (quando individualmente considerada), nem suficientemente distinta das demais – isto é, todas exerciam a atividade de prestação de serviços de informática. Logo, à semelhança do que entende o Parecer Normativo nº 4 da RFB mencionado no Capítulo anterior, o que existia, na realidade, era uma unidade coesa para o exercício de uma única atividade empresária, da qual decorriam diversas situações tributáveis (como a aferição de renda, no caso concreto), mas que a executada buscava esconder utilizando-se de diversas sociedades fraudulentas.

Percebe-se, nesse caso concreto, que o critério utilizado para a identificação foi a identidade do quadro societário e de administradores e o compartilhamento de recursos e patrimônio para o desenvolvimento da atividade econômica, configurando uma interdependência recíproca entre as participantes do GE. Ademais, salienta-se que o conceito de poder de direção aplicado é mais restrito, entendido como a participação acionária mútua entre as sociedades empresárias e que se encontra descrito nos artigos 1.097 a 1.100 do Código Civil.

Diferente desse caso, é o AgInt nos EDcl no AREsp 2192234 / RS, de relatoria do Min. Herman Benjamin, julgado em 29/05/2023, veja-se trecho da ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. OFENSA AOS ARTS. 489 E 1.022 DO CPC NÃO CONFIGURADA. FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO DE FATO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO. REVISÃO. IMPOSSIBILIDADE. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL. SÚMULA 7/STJ. ANÁLISE PREJUDICADA PELA FALTA DE IDENTIDADE ENTRE PARADIGMAS E FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO RECORRIDO. 1. Conforme constou no decisum monocrático, não se configurou ofensa aos arts. 489 e 1.022 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal a quo julgou integralmente a lide e solucionou a controvérsia. 2. Não há vícios de omissão ou contradição, pois a Corte de origem

apreciou e decidiu, fundamentadamente, todas as questões postas ao seu crivo, não cabendo falar em negativa de prestação jurisdicional. 3. O acórdão recorrido consignou: **"O pedido de efeito suspensivo foi analisado nos seguintes termos: (...) Inicialmente, cumpre referir que, para fins de reconhecimento de grupo econômico em execução fiscal de dívida tributária, é desnecessária a desconsideração da personalidade jurídica e, por consequência, a distribuição do incidente previsto nos artigos 133 a 137 do Código de Processo Civil. (...) No que tange à alegação de prescrição e decadência, convém destacar que se trata de matéria sobre a qual não dispôs a decisão agravada, razão pela qual o pronunciamento acerca da matéria importa em supressão de instância. Do grupo econômico à falta de norma específica, a jurisprudência extrai do disposto no art. 2º, §2º, da CLT, algumas diretrizes para o conceito de grupo econômico. Para tanto, dispõe o referido dispositivo legal que grupo econômico se caracteriza "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".** Conforme já assentado em inúmeros julgados desta Corte, a formação de grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária. A rigor, as empresas respondem de forma autônoma por suas próprias obrigações tributárias. No entanto, a ruptura da autonomia patrimonial e organizacional fica caracterizada pela adoção de manobras e práticas em detrimento da satisfação de obrigações tributárias. Nestes casos, a responsabilização estender-se-á a todas as pessoas jurídicas pela existência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária, de acordo com o preconizado no art. 124, I, do CTN. Consoante se extrai dos autos, a União Federal identificou, após aprofundado trabalho no âmbito da Procuradoria da Fazenda Nacional, a existência de grupo econômico com atuação voltada ao cometimento de fraudes e sonegações. Detalhando o intrincado esquema de ocultação patrimonial, a exequente levou a conhecimento do juízo que algumas empresas do grupo contraem vultosas dívidas, enquanto os sócios acumulam patrimônio (ali incluídos veículos, imóveis, embarcações e até mesmo aeronaves). **Em síntese, apontou que as empresas AMETISTA, SOLARE, SOLAR e BELAFLEX atuam no ramo de indústria e comércio de moveis estofados, a ENTREGA RÁPIDA atua na atividade de transporte de cargas, também relacionado ao grupo, ao passo que a ATHOS ADMINISTRADORA DE BENS S/S LTDA, STAR e P.J.W. atuam como braço patrimonial do grupo, adquirindo patrimônio em benefício do grupo e de seus sócios. Consta que a devedora originária AMETISTA ESTOFADOS LTDA (antes denominada GRALHA AZUL INDUSTRIA E COMÉRCIO DE ESTOFADOS LTDA) teria encerrado irregularmente suas atividades, deixando passivo fiscal de aproximadamente R\$ 50 milhões, prosseguindo em suas atividades por intermédio de outras empresas do grupo. Segundo a exequente, após o início do processo de dissolução irregular da executada AMETISTA, com a inclusão de "laranjas" no quadro societário e alterações fraudulentas de endereço (início de 2013), DIOGENYS e RICARDO CARANDINA, com o fim de blindagem patrimonial, transferiram, em meados de 2013, diversos bens imóveis para as demais empresas. Com efeito, os elementos contidos nos autos desvelam fortes indícios da prática de fraudes e simulações na condução das atividades desempenhadas pelo grupo empresarial, bem como o liame entre as empresas envolvidas, estando justificado o reconhecimento de responsabilidade solidária, sem embargo de que tal questão seja discutida na via adequada.** Nesta perspectiva, não se reconhece, em juízo de cognição sumária como ora se procede, a plausibilidade do direito a ensejar a suspensão da decisão agravada. Por fim, cumpre esclarecer que a alegação de existência de acórdão (Agravado de Instrumento nº 0003869610.2010.4.04.0000) no qual reconhecida a ilegitimidade passiva dos sócios não aproveita à recorrente, por se tratar de execução diversa. Além disso, o fundamento do referido julgado se assentou precipuamente no reconhecimento de inconstitucionalidade do artigo 13, da Lei nº 8.620/93 (inclusão do nome dos sócios na CDA), não tendo adentrado no exame particularizado da matéria. [...]

Em tal caso, cuida-se de, na origem, de Execução Fiscal ajuizada referente a créditos tributários oriundos de contribuições sociais não pagas. A executada originária não arcou devidamente com suas obrigações, de modo que, a fim de se satisfazer o crédito público, foi instaurado redirecionamento da execução fiscal tanto para seus administradores como para as pessoas jurídicas que passaram a administrar em seguida. Veja-se que o principal intuito de toda essa operação era a comercialização de móveis estofados, porém houve um desmembramento artificial da comercialização entre a sociedade que manufacturava os produtos e as que os vendia e distribuía. Com efeito, o que se notou foi o abuso da personalidade jurídica das diversas sociedades criadas com o intuito de fraude e sonegação de tributos, de modo que, na prática, existia uma unidade de controle que atingia todas as sociedades criadas para o desempenho de uma única atividade.

Nesse outro caso, percebe-se que o critério de identificação do GE de fato se dá por um compartilhamento do perfil objetivo da empresa (estabelecimento comercial e demais insumos e ativos financeiros necessários ao desempenho da atividade econômica), havendo unidade patrimonial; a interdependência das sociedades para o desempenho da mesma atividade empresarial – redundando na ausência de autonomia entre as sociedades –; a identidade do quadro de sócios e administradores e a sucessão por dissolução irregular. Esses parâmetros não diferem muito dos adotados no caso anterior para o reconhecimento do GE, a discrepância se encontra na baliza legal utilizada para conceituar o componente de unidade de direção, de forma a se compreender que as sociedades estão submetidas a um mesmo controle.

No caso concreto, percebe-se que há diversas fraudes e irregularidades, de modo que o conceito de poder acionário (tal como apresentado no caso anterior) seria insuficiente para comprovar a interdependência entre as sociedades participantes, por isso foi utilizado um critério de poder mais amplo, de modo a se ter uma definição mais alargada e capaz de enxergar o grupo econômico. Esse critério de poder de direção mais amplo encontra esteio legal no artigo 2º, § 3º, da CLT, sendo esse o diploma jurídico o mais adequado para o caso retratado ante a sua maior preocupação com a realidade fática em detrimento das abstrações e das formalidades jurídicas, sendo mais adequado e melhor preparado para coibir atos fraudulentos praticados pelo sujeito passivo da obrigação.

Finalmente, a fim de sintetizar os critérios abordados, e a partir de um estudo dos parâmetros utilizados em tribunais que vêm sendo ratificados pelo STJ, chega-se aos seguintes sinais de alerta para um possível reconhecimento de grupo econômico de fato com objetivo de proporcionar ao sujeito passivo a chance de se evadir de suas obrigações tributárias por meios fraudulentos¹⁰⁴:

- a) As diferentes empresas coordenadas por uma mesma holding possuem registradas na Junta Comercial o mesmo endereço do estabelecimento empresarial;
- b) Os empregados registrados formalmente em uma empresa trabalham para todas do mesmo grupo, ainda que não possuem noção que isso acontece. Um exemplo clássico acontece nas empresas de ônibus interestaduais: Compro um bilhete pelo guichê ou pela plataforma da web da Empresa ABC, porém no remanejamento dos passageiros para os ônibus, percebo que com o mesmo bilhete da Empresa ABC posso entrar em um veículo tanto da Empresa ABC quanto das Empresas XYZ ou XPTO;
- c) Operações empresariais entre as empresas integrantes do mesmo grupo econômico que levantam a hipótese de um esvaziamento de ativos da empresa com maior dívida consolidada. Mais uma vez o exemplo dos transportes deixa clara a questão. Ex: A Empresa ABC concentra 70% das operações de fato do grupo, enquanto as Empresas XYZ e XPTO somariam os outros 30%. Contudo, o que acontece na prática é que as operações acontecem 95% em veículos das supracitadas empresas, que recebem todo o ativo recebido pela Empresa ABC, quem suporta na prática todo o encargo tributário por ser o sujeito passivo da obrigação tributária.
- d) Para que o caixa de uma empresa pudesse fechar, ostentando custo de operação superior à receita líquida, é possível constatar transferências financeiras de outra empresa como forma de cobrir o déficit que seria gerado pelas transferências gratuitas de ativos, o que causaria uma verdadeira “maquiagem contábil”.

Ao cabo, o que se percebe, não apenas nos casos analisados, mas nos casos em geral de atuação da Fazenda Pública em juízo (em especial da PGFN), é a utilização de um abuso da personalidade jurídica de diversas sociedades esp. arsas que, em verdade, compõe um GE de fato que desempenham uma atividade única. Por isso, a chave para a identificação de GEs de fato é a visualização da operação econômica desempenhada em escala macro, a fim de que se perceba a identidade de sócios, a utilização do mesmo patrimônio e de empregados, por exemplo.

¹⁰⁴ MENDES, Marco Aurélio Souza. Blindagem patrimonial dos grupos econômicos e sonegação: contribuições da utilização do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal para desmontar estruturas fraudulentas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 25, v. 135, p. 189-209, 2017. p. 200.

CONCLUSÃO

Finalmente, espera-se que o presente trabalho tenha cumprido com seus objetivos de aprofundar e contribuir para o debate acerca da identificação e responsabilização de Grupos Econômicos dentro do campo tributário.

No Capítulo 1 foi explicado o conceito de GE, bem como suas características e sua disciplina no ordenamento jurídico brasileiro. Em seguida, no Capítulo 2, foi constatada a lacuna legislativa no Direito Tributário acerca de uma definição de GE não havendo, também, uma estruturação normativa para a responsabilização de sociedades empresárias participantes de GE's. Por isso, nesse capítulo, também foi investigada sobre a possibilidade de aplicação de analogia do conceito de GE de outros diplomas legais, ademais analisou-se como se daria a responsabilização de GE's e de seus membros e, ao cabo, listaram-se alguns dos argumentos e técnicas empregados pela Fazenda Pública em juízo a fim de buscar a satisfação de crédito público a despeito dos subterfúgios utilizados pelos devedores com vias a se evadir do cumprimento das suas obrigações tributárias. Por último, foi feito um estudo de casos estrategicamente selecionados do corpo jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal e do Superior Tribunal de Justiça, com o objetivo de verificar como esses órgãos têm se comportado na responsabilização de sociedades empresárias do mesmo, tanto no plano normativo (quais as balizas legais utilizadas e como essas são interpretadas), como no plano fático (quais são as circunstâncias fáticas que são entendidas como caracterizadoras da existência de grupo econômico, em especial os de fato).

Com efeito, conclui-se que o ordenamento jurídico pátrio em sua seara tributária apresenta grande debilidade em definir GE's, havendo-se de recorrer para a doutrina e jurisprudência para buscar como esse conceito deve ser trabalhado nessa área do conhecimento jurídico. Todavia, ao se socorrer da doutrina, percebe-se sempre uma divisão entre uma corrente fazendária e outra mais favorável ao contribuinte, tendendo a primeira a maximizar a responsabilização de sociedades empresárias por pertencerem ao mesmo grupo após satisfeitas certas condições (como interesse comum, ou prática de ato ilícito); ao passo que a segunda costuma entender pela impossibilidade de responsabilização de GE's fulcrada no princípio da legalidade e em uma interpretação gramatical, entendendo-se por uma carência de substrato

normativo (ou seja, por ausência de lei complementar regulamentando como seria essa modalidade de sujeição passiva).

Esse lacuna legislativa e divergência doutrinária é transportada para o Poder Judiciário, na análise de casos é cognoscível a discrepância de posicionamento dentro das próprias Turmas do STJ acerca da necessidade, ou não, da instituição de incidente de descon sideração da personalidade jurídica para o redirecionamento da execução fiscal de uma sociedade empresária originalmente executada para outra pertencente ao mesmo GE – entendendo a Primeira Turma pela imprescindibilidade do IDPJ, enquanto a Segunda adota um posicionamento mais favorável à Fazenda Pública de que esse instituto não seria estritamente necessário. Logo, verifica-se uma situação de flagrante insegurança jurídica gerada pela defasagem da Lei Tributária para lidar com a temática de Grupo Econômico.

Se permite-se a ventilação de um possível remédio para o imbróglio estudado ao longo de todo o presente o trabalho, uma saída seria um esforço legislativo para produzir um dispositivo com estatura de Lei Complementar, no qual se i) define inequivocamente Grupo Econômico; ii) define a modalidade de sujeição passiva a qual os GEs estariam enquadrados e iii) explica como deve se dar a responsabilização de sociedades empresárias do mesmo GE e, se possível, em qual condição (pormenorizando a regra-matriz de responsabilidade tributária, definindo quais circunstâncias são autorizadas da inclusão de outros sujeitos passivos além do sujeito passivo da obrigação principal). Com essa simples medida grande parte dos problemas acima apontados, se não todos, encontrar-se-iam resolvidos.

REFERÊNCIAS

AGUILERA, Maria Lucia. Responsabilidade de terceiros decorrente da prática de ilícitos e o lançamento de ofício: o caso da responsabilidade pessoal dos administradores. *In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (coord.). Responsabilidade Tributária.* São Paulo: Dialética, 2007.

ÁVILA, Humberto. **Competências tributárias:** um ensaio sobre a sua compatibilidade com as noções de tipo e conceito. São Paulo: Malheiros, 2018.

ÁVILA, Humberto. Responsabilidade tributária. Redirecionamento de execuções fiscais sob a alegação de existência de grupo econômico, sucessão por aquisição de fundo de comércio e/ou sucessão por incorporação. Suposta fraude à execução. Diálogo das fontes com o direito do trabalho que prevê responsabilização solidária do grupo econômico. Impossibilidade. Inexistência de previsão legal em norma geral de direito tributário. Inconstitucionalidade e ilegalidade. Inexistência de grupo econômico. Inexistência de aquisição de fundo de comércio e/ou de sucessão aptas à responsabilidade tributária. Inocorrência de fraude à execução. Prazo prescricional. Segurança jurídica. Parecer. São Paulo, 3 de maio de 2023. No prelo.

BARG, Anderson. A responsabilidade tributária de grupos econômicos na execução fiscal. **Revista da Escola da Magistratura do TRF da 4ª Região**, Porto Alegre, v. 4, n. 1, p. 159-184, jun. 2019.

BECHO, Renato Lopes. Desdobramentos das decisões sobre responsabilidade tributária de terceiros no STF: regras matrizes de responsabilização, devido processo legal e prazos de decadência e prescrição. **Revista Dialética de Direito Tributário**, Macapá, n. 204, p. 45-57, set. 2012.

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

BECKER, Augusto; COSTA, João Paulo Silveira; BECKER, Carlos Alberto. A Substituição Tributária no ICMS: Impossibilidade de Responsabilização Solidária do Substituído. *In: SEMINÁRIO INTERNACIONAL DE DEMANDAS SOCIAIS E POLÍTICAS PÚBLICAS NA SOCIEDADE CONTEMPORÂNEA*, 11., 2014, Santa Cruz do Sul. **Anais [...]**. Santa Cruz do Sul: Universidade de Santa Cruz do Sul, 2014. Disponível em: <https://online.unisc.br/acadnet/anais/index.php/sidspp/article/download/11831/1521>. Acesso em: 27 set. 2023.

BERGMANN, Thomas Ribeiro. Os Grupos Econômicos e o Problema do Fundamento Legal da Responsabilidade Tributária. **Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 40, p. 396-397, 2018.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil, de 05 de outubro de 1988. Brasília: Diário Oficial da União, 1988. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 05 dez. 2022.

BRASIL. Decreto-Lei n. 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Brasília: Diário Oficial da União, 1943. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 30 jun. 2023.

BRASIL. Lei Complementar n. 116, de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o imposto devido pelos prestadores de serviços de qualquer natureza, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 2003. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp87.htm. Acesso em: 2 set. 2023.

BRASIL. Lei n. 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. Brasília: Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 06 dez. 2022.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília: Diário Oficial da União, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 05 dez. 2022.

BRASIL. Lei n. 6.830, de 22 de setembro de 1980. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 1980. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L6830.htm. Acesso em: 28 set. 2023.

BRASIL. Lei n. 8.212, de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 30 jun. 2023.

BRASIL. Lei n. 8.620, de 05 de janeiro de 1993. Altera as Leis n.ºs 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. Brasília: Diário Oficial da União, 1993. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8620.htm. Acesso em: 11 nov. 2023.

BRASIL. Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Brasília: Diário Oficial da União, 2002. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm. Acesso em: 10 jun. 2023.

BRASIL. Lei n. 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. Brasília: Diário Oficial da União, 2011. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm. Acesso em: 30 jun. 2023.

BRASIL. Lei n. 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília: Diário Oficial da União, 2015. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 29 set. 2023.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Exposição de motivos n. 196/1976. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1976. Disponível em: <https://www.gov.br/cvm/pt-br/aceso-a-informacao-cvm/institucional/sobre-a-cvm/EM196Lei6404.pdf>. Acesso em: 26 jun. 2023

BRASIL. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional. Portaria n. 180, de 25 de fevereiro de 2010 Brasília: Diário Oficial da União, 2010. Seção 1, p. 17. Disponível em:

<https://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=24372>. Acesso em: 1º out. 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Parecer Normativo COSIT n. 4, de 10 de dezembro de 2018. Brasília: Diário Oficial da União, 2018. Seção 1, p. 23. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210>. Acesso em: 23 out. 2023.

BRAZUNA, José Luis Ribeiro. **Defesa da concorrência e tributação**: à luz do artigo 146-A da Constituição. São Paulo: Quartier Latin, 2009.

CAMPOS, Hélio Silvío Ourém; CASTELO BRANCO, Dóris de Souza. Responsabilidade tributária e grupo econômico de fato. Revista Quaestio Iuris, Rio de Janeiro, v. 9, n. 2, p. 1194-1211, 2016.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial**: direito de empresa. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

COMPARATO, Fábio Konder. **Direito Empresarial**. São Paulo: Saraiva, 1995.

COMPARATO, Fábio Konder. FILHO, Calixto Salomão. **O poder de controle na sociedade anônima**. Rio de Janeiro: Forense, 2008.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA. Resolução n. 2/2012. Brasília: Conselho Administrativo de Defesa Econômica, 2012. Disponível em: <https://www.legisweb.com.br/legislacao/?id=241834>. Acesso em: 30 jun. 2023.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 8. ed. São Paulo: LTr, 2019.

DERZI, Misabel de Abreu Machado. **Direito Tributário, Direito Penal e tipo**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1988.

GRIMALDI, Marina. As definições de grupo econômico sob a ótica do direito societário e do direito concorrencial: entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da responsabilidade solidária entre seus componentes. In: ENCONTRO NACIONAL DO CONPEDI, 23., 2014, Florianópolis. **Anais** [...]. Florianópolis: CONPEDI, 2014. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=af3b0930d888e15a>. Acesso em: 26 jun. 2023.

HARADA; Kyioshi. **Direito financeiro e tributário**. 27 ed. São Paulo: Atlas, 2018.

KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos econômicos**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

LOPES, Christian Sahb Batista; FRATTARI, Rafhael. Solidariedade Tributária e Grupos Econômicos. **Revista de Direito Tributário e Financeiro**, Florianópolis, v. 1, n. 1, p. 587-582, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 38. ed. São Paulo: Malheiros, 2017.

MENDES, Marco Aurélio Souza. Blindagem patrimonial dos grupos econômicos e sonegação: contribuições da utilização do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na

execução fiscal para desmontar estruturas fraudulentas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, ano 25, v. 135, p. 189-209, 2017.

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de direito empresarial**. 10. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. Responsabilidade dos sócios e administradores em matéria tributária. In: BARRETO, Aires Fernandino *et al.* **Interpretação e Estado de Direito**. São Paulo: Noeses, 2006.

RABELO, Flávio Marcílio. Proposta de Metodologia para Análise dos Grupos Econômicos: entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da responsabilidade solidária entre seus componentes. **Revista de Administração de Empresas**, São Paulo, v. 36, n. 2, p. 26-33, 1996.

RIO DE JANEIRO. Lei Estadual n. 2657, de 26 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (ICMS) e dá outras providências. Rio de Janeiro: Diário Oficial do Estado do Rio de Janeiro, 1996. Disponível em: http://www.fazenda.rj.gov.br/sefaz/faces/menu_structure/legislacao/legislacao-tributaria-basica-navigation/folder0/basicalCMS?datasource=UCMServer%23dDocName%3A98875&_adf.ctrl-l-state=ihhy6hnj_1&_afLoop=113730449723252890. Acesso em: 28 set. 2023.

ROCHA, Sergio André. Responsabilidade tributária solidária e por sucessão. Requisitos previstos no código tributário nacional e na lei nº 8.212/1991. Ilegitimidade da requalificação de atos e negócios jurídicos lícitos. Inexistência de grupo econômico. Pretensão da fazenda nacional sem fundamento no ordenamento jurídico brasileiro. Parecer. Rio de Janeiro, 23 de janeiro de 2023. No prelo.

SANTOS, Sheyla Darolt Bolsi de; BRANCO, Mauro de Paula. Do fordismo ao sistema de acumulação globalizado. **Percursos**, Curitiba, v. 1, n. 24, p. 135-151, 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SECRETARIA ESPECIAL DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instrução Normativa n. 2110/2022. Brasília: Receita Federal do Brasil, 2022. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=126687#divConteudo>. Acesso em: 30 jun. 2023.

STJ, AgRg no AREsp 21073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011.

STJ, Primeira Turma, REsp 1775269/PR, rel. Min. GURGEL DE FARIA, mar. 2019.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA. Primeira Seção define tese sobre prescrição nos casos de redirecionamento de execução fiscal de empresa para sócio. 2019. Disponível em: <https://www.stj.jus.br/sites/portalp/Paginas/Comunicacao/Noticias/Primeira-Secao-define-tese-sobre-prescricao-nos-casos-de-redirecionamento-de-execucao-fiscal-de-empresa-para-socio.aspx>. Acesso em: 29 set. 2023.

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito Financeiro e Tributário**. 9. ed. Rio de Janeiro; São Paulo: Renovar, 2002.

XAVIER, Alberto. **Tipicidade da tributação, simulação e norma antielisiva**. São Paulo: Dialética, 2001.