



Universidade do Estado do Rio de Janeiro

Centro de Ciências Sociais

Faculdade de Direito

Gustavo Telles da Silva

A Solidariedade tributária nos grupos econômicos

Rio de Janeiro
2022

Gustavo Telles da Silva

A solidariedade tributária nos grupos econômicos

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Orientador: Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz

Rio de Janeiro

2022

CATALOGAÇÃO NA FONTE
UERJ/REDE SIRIUS/BIBLIOTECA CCS/C

S586

Silva, Gustavo Telles.

A solidariedade tributária nos grupos econômicos / Gustavo Telles
Silva. - 2022.
200 f.

Orientador: Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz.
Dissertação (Mestrado). Universidade do Estado do Rio de Janeiro,
Faculdade de Direito.

1. Direito tributário- Teses. 2.Responsabilidade (Direito) – Teses.
3.Tributos – Teses. I.Queiroz, Luís Cesar Souza de. II. Universidade do
Estado do Rio de Janeiro. Faculdade de Direito. III. Título.

CDU 347.73

Bibliotecária: Marcela Rodrigues de Souza CRB7/5906

Autorizo, apenas para fins acadêmicos e científicos, a reprodução total ou parcial desta tese, desde que citada a fonte.

Assinatura

Data

Gustavo Telles da Silva

A solidariedade tributária nos grupos econômicos

Dissertação apresentada, como requisito parcial para obtenção do título de Mestre, ao Programa de Pós-Graduação em Direito, da Universidade do Estado do Rio de Janeiro. Área de Concentração: Cidadania, Estado e Globalização.

Aprovada em 31 de maio de 2022

Banca Examinadora:

Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz (Orientador)
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Gustavo da Gama Vital de Oliveira
Faculdade de Direito - UERJ

Prof. Dr. Daniel Giotti de Paula
Fundação Getúlio Vargas

Rio de Janeiro

2022

Aos meus pais, João e Leonice, por todas as abdições e sacrifícios pessoais realizados para fazerem de mim o que eu sou. O amor de vocês é o que tenho de mais precioso.

AGRADECIMENTOS

Agradeço primeiramente a Deus, que não me deixou desistir nos momentos de desânimo e a Nossa Senhora Aparecida, que me acalentou como mãe sempre que não pude estar próximo da minha.

Agradeço a minha família, a base da minha existência, apoio incondicional e onipresente em minha vida.

Agradeço ao João, por todo o amor e encorajamento durante este percurso e ao, agora, anjinho Rosney, por ter aquecido meus pés enquanto eu escrevia e, por ter sido, em boa parte desse caminho, motivo da risada mais pura.

Agradeço ao meu orientador Prof. Dr. Luís Cesar Souza de Queiroz, por ter aceito a orientação nos primeiros meses do mestrado, pelos valiosos ensinamentos nas salas de aula da UERJ e nas conversas presenciais e remotas, enfim, por todo o apoio, sempre brilhante, na pessoa de quem eu agradeço a todos os meus professores, do mestrado, da universidade, da escola e da vida.

Ninguém educa ninguém, ninguém se educa a si mesmo, os homens se educam entre si, mediatizados pelo mundo (*Paulo Freire (Pedagogia do Oprimido. 9 ed., Rio de Janeiro. Editora Paz e Terra. 1981, p.79)*)

A alegria não chega apenas no encontro do achado, mas faz parte do processo da busca. E ensinar e aprender não podem dar-se fora da procura, fora da boniteza e da alegria. (*Paulo Freire (Pedagogia da autonomia – saberes necessários a prática educativa. São Paulo: Paz e Terra, 1996. p. 53)*)

RESUMO

SILVA, Gustavo Telles da. *A solidariedade tributária nos grupos econômicos*. 2022. 200f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

A análise da solidariedade tributária nos grupos econômicos é objetivo principal deste trabalho. Nas primeiras linhas do trabalho aborda-se o regime jurídico da solidariedade tributária, tratando-se, inicialmente, da importância da linguagem na construção do conhecimento sobre o tema e o impacto desta constatação frente aos ruídos na interpretação das normas do Código Tributário Nacional (CTN). Posteriormente, passa-se ao exame dos fundamentos da solidariedade tributária, abordando-se os limites constitucionais e legais para a definição de quem deverá arcar com o pagamento do tributo. Nas últimas linhas do primeiro capítulo é realizada a verificação dos requisitos do CTN para a solidariedade na sujeição passiva tributária e na responsabilidade tributária, através dos aspectos da norma tributária e da norma de responsabilidade, respectivamente, bem como as hipóteses de solidariedade previstas no Código Tributário Nacional e na Lei Complementar nº 123/2006. O segundo momento do estudo aborda historicamente os grupos econômicos como expansão externa da empresa, tendência do desenvolvimento econômico do século XX, bem como das experiências estrangeiras, com destaque para o modelo dualista alemão. Ainda no segundo capítulo é estudada a disciplina dos grupos no Brasil, sistematizada pela Lei 6.404/76, que adotou o modelo dualista alemão, segundo o qual os grupos são divididos em grupos de direito e de fato, traçando-se uma análise da conformação do fenômeno grupal com os dogmas do direito societário aplicados às sociedades isoladamente consideradas. Por fim, já tendo construído as bases do direito societário e do direito tributário necessárias ao enfrentamento do tema, passou-se à investigação da solidariedade tributária nos grupos econômicos, reconhecendo-se, de plano, as dificuldades no modo pelo qual os intérpretes têm condição de possibilidade em compreender tributação dos grupos econômicos. Em seguida, foram explicitadas as previsões legais de responsabilidade solidária das empresas pertencentes a grupos econômicos no ordenamento pátrio, focando a investigação no art. 30, IX da Lei 8212/91, por ser a única previsão deste tipo em matéria de tributo, concluindo-se pela sua inconstitucionalidade. A seguir são enfrentadas as teses em defesa da solidariedade tributária nos grupos, destacando-se a abordagem crítica do Parecer Normativo Cosit nº 4/2018. Por fim, busca-se construir uma proposta interpretativa da solidariedade tributária nos grupos econômicos através da aplicação do art. 124, I do CTN, bem como da aplicação da responsabilidade tributária prevista no CTN, com destaque para àquela dos arts 136 a 138 do CTN, em interpretação ainda não vista nos estudos sobre o tema e àquela prevista na Lei Complementar nº 123/2006. Na finalização do trabalho são abordadas criticamente a jurisprudência do STJ e decisões do CARF, ficando evidenciado que a complexidade do tema possui enorme reflexo no conteúdo heterogêneo das decisões.

Palavras-Chave: Grupo Econômico. Interesse Comum. Responsabilidade Tributária.
Solidariedade Tributária.

ABSTRACT

SILVA, Gustavo Telles da. *Tributary solidarity in economic groups*. 2022. 200f. Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade do Estado do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2022.

The analysis of tax solidarity in economic groups is the main objective of this work. In the first lines of the work, the legal regime of tax solidarity is approached, dealing, initially, with the importance of language in the construction of knowledge on the subject and the impact of this finding in the face of noise in the interpretation of the norms of the National Tax Code (CTN). Subsequently, the analysis of the fundamentals of tax solidarity is analyzed, approaching the constitutional and legal limits for the definition of who should bear the payment of the tribute. In the last lines of the first chapter, the analysis of the CTN requirements for solidarity in passive tax subjection and in tax liability is carried out, through the aspects of the tax rule and the responsibility rule, respectively, as well as the solidarity hypotheses provided for in the Tax Code and in Complementary Law nº 123/2006. The second moment of the study deals historically with economic groups such as the company's external expansion, a trend in the economic development of the 20th century, as well as foreign experiences, with emphasis on the German dualist model. Also in the second chapter, the discipline of groups in Brazil is studied, systematized by Law 6.404/76, which adopted the German dualist model, according to which groups are divided into groups of law and fact, tracing an analysis of the conformation of the group phenomenon with the dogmas of corporate law applied to companies in isolation. Finally, having already built the foundations of corporate law and tax law necessary to face the issue, we moved on to the investigation of tax solidarity in economic groups, recognizing, from the outset, the difficulties in the way in which interpreters are able to of possibility in understanding taxation of economic groups. Then, the legal provisions of joint and several liability of companies belonging to economic groups in the country's order were explained, focusing on the analysis in art. 30, IX of Law 8212/91, as it is the only provision of this type in terms of taxation, concluding that it is unconstitutional. Next, the theses in defense of tax solidarity in the groups are faced, highlighting the critical analysis of the Normative Opinion Cosit nº 4/2018. Finally, it seeks to build an interpretative proposal of tax solidarity in economic groups through the application of art. 124, I of the CTN, as well as the application of tax liability provided for in the CTN, with emphasis on that of articles 136 to 138 of the CTN, in an interpretation not yet seen in studies on the subject and that provided for in Complementary Law nº 123/2006. At the end of the work, the jurisprudence of the STJ and decisions of the CARF are critically addressed, showing that the complexity of the topic has an enormous impact on the heterogeneous content of the decisions.

Keywords: Economic group. Tax solidarity. Responsibility. Common interest.

SUMÁRIO

	INTRODUÇÃO	11
1	REGIME JURÍDICO DA SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA	14
1.1	Noções iniciais – a importância da linguagem na construção do regime jurídico da solidariedade tributária	14
1.1.1	<u>Os ruídos na interpretação do texto do Código Tributário Nacional (CTN) relativo ao tema da solidariedade tributária</u>	16
1.1.1.1	A ambiguidade relativa aos termos “responsabilidade” e “responsável” em matéria tributária.....	17
1.1.1.2	A indeterminação conceitual atinente à expressão “interesse comum”	21
1.2	Interpretação e construção do regime jurídico e dos fundamentos da solidariedade tributária	26
1.2.1	<u>Os requisitos da Constituição e da legislação complementar para a sujeição passiva tributária e para a responsabilidade tributária</u>	29
1.2.1.1	Análise dos critérios da norma tributária e dos requisitos do CTN para a solidariedade na sujeição passiva tributária	40
1.2.1.2	Os critérios da norma da responsabilidade tributária e os requisitos do CTN para a solidariedade na responsabilidade tributária	52
1.2.1.3	A situação de solidariedade na responsabilidade tributária prevista LC n.º 123/2006.....	65
2	OS GRUPOS ECONÔMICOS	71
2.1	Aspectos Históricos, Formação e Classificação dos Grupo Econômicos	71
2.1.1	<u>O Modelo Dualista Alemão</u>	77
2.1.2	<u>Outras Experiências Estrangeiras</u>	83
2.1.2.1	Portugal.....	83
2.1.2.2	Itália.....	86
2.1.2.3	Espanha.....	88
2.1.3	<u>A Disciplina dos Grupos no Direito brasileiro</u>	91
2.1.3.1	Grupos econômicos de Direito	92

2.1.3.2	Grupos econômicos de fato	95
2.2	O exercício do controle e o fenômeno dos grupos	102
2.2.1	<u>Autonomia de controle e os grupos econômicos</u>	103
2.2.1.1	O poder de controle interno e externo e os grupos de fato formais e informais.....	107
2.3	A (In)dependência da pessoa jurídica versus a solidariedade nos grupos econômicos	109
3	A SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA NOS GRUPOS ECONÔMICOS	112
3.1	A Tributação dos Grupos Econômicos e os “casos difíceis”	112
3.2	Previsões de Responsabilização dos Grupos no Ordenamento Jurídico Brasileiro e a “Lacuna” no Direito Tributário	117
3.3	Das Teses comumente levantadas para Reconhecimento da Responsabilidade Solidária dos Grupos Econômicos	120
3.3.1	<u>Da Infração à Ordem Econômica</u>	120
3.3.2	<u>Da Sociedade de Segundo Grau</u>	121
3.3.3	<u>Da Solidariedade por interesse comum do Art. 124, I do CTN</u>	123
3.3.3.1	Parecer Normativo Cosit nº 04/2018	124
3.4	Uma proposta interpretativa para a solidariedade tributária nos Grupos Econômicos	129
3.4.1	<u>Inexistência de solidariedade tributária pelo simples fato de ser integrante de grupo econômico</u>	130
3.4.2	<u>Situações que podem acarretar solidariedade tributária entre integrantes de grupo econômico</u>	132
3.4.2.1	Situações específicas a contribuintes e a desnecessidade de utilização da desconsideração da personalidade jurídica.....	132
3.4.2.2	Situações específicas à responsabilidade por sucessão e de terceiros	136
3.4.2.3	Situações que podem envolver contribuintes, responsáveis ou qualquer terceiro.....	139
3.4.2.4	Situações relativas à LC 123/2006	143
3.5	Uma análise crítica da jurisprudência sobre a solidariedade tributária nos grupos econômicos	144
3.5.1	<u>O julgamento do TRF-4 sobre o art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91</u>	145

3.5.2	<u>A jurisprudência do STJ</u>	154
3.5.3	<u>As decisões do CARF</u>	171
	CONCLUSÃO	176
	REFERÊNCIAS	190

INTRODUÇÃO

Os grupos econômicos são um fenômeno resultante do desenvolvimento da economia e da globalização, consequência do combate à concentração interna das empresas, que possuía alto potencial monopolista, passando-se ao que se chamou de concentrações secundárias ou externas, através da participação de uma sociedade em outra. Tal fenômeno ganhou enorme importância a partir do século XX, passando a ser um dos principais mecanismos de interação entre empresas, criando-se conglomerados que movimentam, muitas vezes, mais capital do que Estados nação.

O fenômeno grupal é uma poderosa ferramenta de empreendedorismo, mas também um enorme desafio para o ordenamento jurídico, bem como um objeto infinito de possibilidades para o pesquisador.

E é exatamente no desafio ao ordenamento jurídico que consiste a investigação realizada nesta trabalho, uma vez que o fenômeno grupal possui um tentáculo para cada ramo do direito, não sendo diferente para o direito tributário. Tanto isto é verdade, que como será possível observar, diferentes áreas do direito já previram regras de responsabilização dos grupos econômicos, o que ainda não ocorreu de forma eficiente na esfera tributária.

Em paralelo a uma rasa regulamentação, seja no direito societário, seja no direito tributário, temos no Brasil agrupamentos empresariais que juntos movimentam uma receita bruta total de R\$ 2,707 trilhões, o que corresponde quase a 66% do Produto Interno Bruto do país¹. Assim, além de representar um objeto infinito de pesquisa, o fenômeno grupal atrelado à tributação é um tema necessário e fundamental.

O principal objetivo deste trabalho é investigar se há solidariedade tributária nos grupos econômicos, através, principalmente, da interpretação das disposições contidas no Código Tributário Nacional, bem como da análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça – STJ e de julgados do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais - CARF.

A indagação para a qual se procura uma resposta é: o ordenamento jurídico brasileiro, tendo como referência maior a Constituição Federal, dispõe que há

¹ Dados de 2011: Valor Grandes Grupos, dez. de 2012, nº 11.

solidariedade tributária entre empresas em razão de integrarem um grupo econômico?

Para tanto, o primeiro Capítulo deste estudo focará os esforços em tratar do Regime Jurídico da Solidariedade Tributária, adentrando-se na legislação do Direito Tributário.

Inicialmente, será abordada a importância da linguagem na construção do conhecimento e seu impacto no estudo do regime jurídico da solidariedade tributária, tendo em vista os ruídos na interpretação das disposições do Código Tributário Nacional, que ora se utiliza de termos ambíguos, como ocorre com as palavras “responsabilidade” e “responsável”, e ora se vale de expressões com elevada indeterminação conceitual, como ocorre na utilização de “interesse comum” como núcleo definidor da solidariedade tributária do art. 124, I do CTN.

Em seguida, passa-se à análise dos fundamentos da solidariedade tributária, investigando se e em que medida a Constituição Federal e o CTN determinam as balizas para a escolha daquele que, ao fim e ao cabo, deverá arcar com o pagamento do tributo. Será realizado minucioso exame dos requisitos previstos pelo CTN e pela legislação complementar em matéria tributária para a presença de solidariedade na sujeição passiva tributária e na responsabilidade tributária, tendo em conta os aspectos da norma tributária e da norma de responsabilidade tributária.

No segundo Capítulo, o estudo será voltado à identificação do fenômeno grupal, a partir das diretrizes do Direito Societário. Inicialmente, a compreensão dos agrupamentos como um resultado histórico do desenvolvimento, passando pela análise sintética de experiências estrangeiras na Alemanha, em Portugal, na Itália e na Espanha, com foco no modelo alemão que influenciou a legislação brasileira. Ainda neste primeiro momento será analisada a conformação do fenômeno grupal com os dogmas do direito societário aplicados às sociedades isoladamente consideradas, mediante o confronto entre a autonomia de controle e a independência da pessoa jurídica, o controle interno e externo e os grupos de fato.

Construídas as bases teóricas que se acreditou serem necessárias ao enfrentamento do tema, no terceiro e último momento do trabalho, passa-se à investigação da solidariedade tributária nos grupos econômicos. Neste Capítulo, exorta-se a percepção da investigação da solidariedade tributária nos grupos econômicos como um “caso difícil”, pelas dificuldades enfrentadas pelo intérprete à compreensão dos diversos pontos imbricados. Busca-se apontar as normatizações

sobre a solidariedade nos grupos econômicos ofertadas por diferentes ramos do Direito, como o trabalhista, consumerista e concorrencial, bem como a falta de disposições sobre essa matéria no Direito Tributário, sem perder de vista a discussão acerca da Lei 8.212/91 que, em seu art. 30, IX, trata de especial previsão sobre solidariedade tributária de grupos econômicos. Indo além, o estudo adentra nos diferentes argumentos já suscitados na defesa da referida solidariedade, culminando na crítica ao Parecer Normativo Cosit nº 4/2018, que tentou uniformizar uma interpretação para a solidariedade por interesse comum (ou de fato) do art. 124, I do CTN.

Por fim, antes de se analisar criticamente a jurisprudência do STJ e os entendimentos firmados no CARF, que demonstram a dificuldade e a heterogeneidade esperadas frente a um tema tão complexo, a terceira parte do trabalho, considerando o que dispõem a Constituição Federal e a legislação infraconstitucional, apresenta uma proposta interpretativa acerca da existência de solidariedade tributária entre empresas que integram um grupo econômico.

Diante de todas as questões enfrentadas neste percurso, com imbricação de diferentes ramos do direito e enfrentamento de interpretações legais e jurisprudenciais, percebe-se a importância e a atualidade do tema para os contribuintes, para os Fiscos, para o Judiciário e para a Academia, pelo que se busca contribuir para o debate e, quem sabe, para a produção legislativa e jurisprudencial sobre a matéria.

1. REGIME JURÍDICO DA SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA

1.1. Noções iniciais – a importância da linguagem na construção do regime jurídico da solidariedade tributária

A linguagem, a partir do século XX, tornou-se a questão central da filosofia, através de um enfrentamento paulatino por esta, de seus problemas internos. “Na teoria do conhecimento substituiu-se a crítica transcendental da razão para virar crítica de sentido enquanto crítica da linguagem, a lógica deparou-se com as linguagens artificiais” (SCHURIG, 2019, pp. 49-50). Observa-se que, uma a uma as ordens sociais passaram a se deparar com a questão da linguagem.

Obviamente, antes disso a questão da linguagem já fazia parte dos estudos filosóficos, mas a abordagem era outra. A Filosofia da Consciência, por exemplo, evidenciava o papel da linguagem mediante um enfoque instrumental para a comunicação, o que já se observava desde Platão (428-348 a.C.) em o Crátilo, e Kant (1724-1804) em sua Filosofia da Consciência, na qual a linguagem é concebida como instrumento de consolidação e comunicação do conhecimento sobre o mundo em si (MUNIZ, 2014, p. 16).

Aristóteles inicia um ensaio de ruptura desse pensamento, buscando uma teoria da linguagem que fosse uma teoria da significação, o que é destacado por Schurig ao dizer que “Aristóteles exprime sua crença em algo existente entre a essência do ser e a palavra, algo que se refere ao intérprete (...) as palavras faladas são símbolos das afecções de alma, e as palavras escritas são símbolos das palavras faladas” (SCHURIG, 2019, pp. 57-58).

Nesse contexto, Aristóteles entende que existe um caráter obrigatório de mediação da linguagem para se acessar o ‘ser’, afirmando “que não há, para nós mortais, acesso imediato ao ser sem mediação linguística” (SCHURIG, 2019, p. 60) o que leva Oliveira (1996, p. 28) a pontuar que “essa é uma posição que antecipa uma ponderação a ser ofertada apenas pós Heidegger, já na filosofia contemporânea segundo o qual toda reflexão é sempre reflexão mediada linguisticamente”.

A mudança ocorrida a partir do século XX, chamada de virada linguística, passou a entender o conhecimento como um modelo pautado na comunicação, o que deslocou a linguagem de um papel de objeto da filosofia para um papel de fundamento da filosofia.

Em sua obra sobre interpretação e aplicação tributárias, Queiroz (2021, p. 87) explicita, por meio da abordagem de diferentes teorias como a Hermenêutica Filosófica de Hans Gadamer e da Argumentação de MacCormick e Alexy, o reconhecimento de que “a linguagem é fundamental para a construção e transmissão do conhecimento ou, noutros termos, para a compreensão- interpretação-aplicação, inclusive de natureza jurídica”.

Colares (2014, p. 01), ao escrever sobre a relação entre linguagem e Direito, cita Weissborud e Mertz para quem “Desde que a teoria legal é uma forma de discurso, necessariamente usando linguagem como seu ‘medium’, então, talvez possamos traçar um relacionamento entre a estrutura de nossa linguagem e nossas teorias legais”. A referida passagem, apesar de sucinta, é extremamente profunda, pois revela a imperiosa necessidade de inter-relacionar linguística e Direito, diante do reconhecimento do papel central da linguagem para a construção de conceitos e, conseqüentemente, para a interpretação.

E nesse ponto, retoma-se a contribuição de Queiroz (2021, p. 89), em sua análise sobre a íntima relação existente entre a linguagem e a construção de conceitos. O autor, abordando a obra de Hans Gadamer, vai nos dizer que “a conversação, o diálogo, que se dá no *medium* da linguagem, é o modo próprio para o entendimento e requer o estar aberto para compreender o que o outro diz”, e vai além, apontando que essa conversação que se dá entre os indivíduos também acontece com o texto:

Metaforicamente, a mesma postura de conversação deve ser adotada quando o intérprete pretende compreender a linguagem do texto, pois o texto sempre fala algo [...] Ele (Gadamer) alerta que o texto vertido em linguagem não nos fala como um tu, pois é o interpretante que tem que trazê-lo à fala, o que somente pode ser feito a partir do atuar do interpretador (QUEIROZ, 2021, p. 89).

O ponto central do presente trabalho é investigar se há solidariedade tributária nos grupos econômicos. Para tanto, é preciso interpretar os textos atinentes ao direito societário, precisamente naquilo que dispõem sobre os grupos econômicos, bem como os textos relativos à sujeição passiva tributária, à solidariedade e à responsabilidade tributária. A análise interpretativa não ocorrerá somente através do Direito Positivo, mas também pela análise crítica da jurisprudência do STJ e das decisões do CARF, no tocante à responsabilização

fiscal dos grupos econômicos.

O que todas estas fontes de análise têm em comum? São vertidas em linguagem e são fruto da interpretação, sendo esta o instrumento pelo qual o intérprete constrói os sentidos, através da racionalidade, mas influenciado pela tradição que carrega em si, o que exigirá deste um equilíbrio necessário a não privilegiar a total subjetividade ou a extrema objetividade.

Além disso, há de se reconhecer o papel fundamental do direito positivo nesta análise, pois é a lei em sentido amplo a primeira fonte a ser buscada pelo intérprete jurídico. Assim, muitas dessas divergências também são ocasionadas pelos ruídos advindos da utilização da linguagem, especialmente pelo legislador do Código Tributário Nacional, principal texto do ordenamento jurídico brasileiro sobre normas gerais em matéria tributária, conforme se verá adiante.

1.1.1. Os ruídos na interpretação do texto do Código Tributário Nacional (CTN) relativo ao tema da solidariedade tributária

A constatação apresentada anteriormente, de que vivemos em um mundo construído por linguagem, tendo esta papel central na filosofia e na ciência do Direito no tocante à construção do pensamento, do encadeamento das ideias e na elaboração dos conceitos, faz com que o intérprete se depare com alguns obstáculos comunicacionais, como os enfrentados no propósito de investigar a solidariedade tributária nos grupos econômicos no direito positivo, na doutrina e na jurisprudência brasileiras.

Preliminarmente, a fim de adentrar na análise dos fenômenos que aqui se quer abordar, faz-se mister trazer à colação alguns termos fundamentais para se alcançar um adequado entendimento, como signo, palavra, conceito e definição. Queiroz (2021, p. 07) apresenta uma interessante abordagem acerca de tais termos:

Considera-se que *conceito* é uma ideia geral, noção ou sentido de algo. Signos são elementos da linguagem, que designam outros elementos. O signo é um fenômeno que nossa mente relaciona com outro fenômeno. A *palavra* ou *termo* é um signo simbólico que exprime um significado, um sentido. A palavra é a expressão verbal do conceito. Diferentes palavras (automóvel, carro, veículo automotor, etc.) podem exprimir um mesmo conceito. E diferentes conceitos podem ser expressos por uma mesma palavra (p. ex., a palavra *bala*, pode designar um *tipo de doce* ou *projétil de arma de fogo*). Conceito não se confunde com definição. O termo *definição* tem sido usado tanto para designar a operação mental em que se determina o âmbito de um conceito, como para designar o produto da enunciação ou

exteriorização por meio de linguagem dessa operação mental (QUEIROZ, 2021, p. 07).

Tendo em conta tais lições, é possível observar que os textos são formados por signos simbólicos, linguagem construída convencionalmente, com o intuito de transmitir significados entre pessoas de uma comunidade. A ligação convencional entre palavras e objetos é decorrente de decisões conscientes de um indivíduo ou de uma coletividade.

As palavras, signos simbólicos construídos artificialmente, muitas vezes não são suficientes para expressar a riqueza do subjetivismo humano, de modo que “não é raro existir um desacordo entre o que se quer expressar e a palavra usada para tanto” (QUEIROZ, 2021, p. 10). Além disso, geralmente as palavras são utilizadas de forma conjunta, através de frases e orações, que podem atribuir diferentes contextos para aqueles signos simbólicos utilizados.

Como apontado por Queiroz (2021, p. 11), o reconhecimento de que as palavras, assim como as relações existentes entre elas e os objetos, são construídos convencionalmente, permite reconhecer as dificuldades encontradas no processo de interpretação, tanto aquelas advindas dos valores que são transmitidos pela linguagem, como também àqueles valores e sentimentos advindos do intérprete.

Além disso, ainda existem alguns fenômenos da linguagem que importam substancialmente à interpretação jurídica, destacando-se para os fins que aqui se almeja dois deles: a ambiguidade e a indeterminação.

1.1.1.1. A ambiguidade relativa aos termos “responsabilidade” e “responsável” em matéria tributária

A ambiguidade é um fenômeno bastante comum da linguagem, resultado de uma limitação simbólica frente ao rico e abundante espectro do mundo real.

A necessidade cognitiva e comunicacional do ser humano faz com que, por meio de convenções arbitrárias, este atribua significados diversos às palavras que lhe são conhecidas. Entretanto, estas necessidades não impõem uma precisão absoluta à linguagem ordinária, fazendo com que seja comum a utilização de signos idênticos para tratar de objetos imediatos diferentes. A precisão semântica não é, portanto, regra do jogo da linguagem natural ou ordinária. (MUNIZ, 2014, p. 31)

Queiroz (2021, p. 90) vai dizer que ocorre a ambiguidade por polissemia

“quando o sentido de um termo ou palavra é duvidoso, em função de esse termo ou palavra ser utilizado para designar objetos claramente diferentes”.

Muniz (2014, p. 30), por sua vez, ensina que “são ambíguos os símbolos que trazem consigo mais de um significado, ou seja, aqueles que se relacionam a mais de um objeto imediato”.

Tal fenômeno ocorre, por exemplo, com a palavra *manga*, que pode ser uma fruta ou uma parte da roupa; com a palavra *renda*, que pode ser um tipo de tecido ou rendimento sujeito à tributação pelo imposto de renda.

Como o método científico exige uma necessária precisão, Muniz (2014, p. 31) vai destacar que é imperiosa a realização do processo de elucidação, para que o intérprete aponte o sentido do termo a partir do contexto em que ele fora empregado. No caso da ambiguidade então, existe a possibilidade de sua eliminação através da análise semântica do termo utilizado e do contexto no qual ele fora empregado.

Esta necessária análise é que se pretende fazer neste trabalho, a fim de trazer maior clareza a diferentes termos empregados no Direito Positivo, e importantes para o objeto do presente estudo, que são carregados de ambiguidade e imprecisão, como ocorre com o termo “responsabilidade” presente em diversos momentos do Código Tributário Nacional.

As palavras “responsabilidade” e “responsável” são tomadas de ambiguidade de modo que o próprio CTN as utiliza para designar situações diferentes. Existe a responsabilidade em matéria tributária como sujeição passiva definida pelo art. 121 do CTN, ao determinar que o sujeito passivo da obrigação principal se diz responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei; e existe a responsabilidade tributária mais abrangente que significa a sujeição ao cumprimento da obrigação tributária que pode ser vista, por exemplo, nos artigos 123, 128, 136 e 138 do CTN.

Da mesma forma, há ambiguidade no termo “solidário/solidariamente”, tanto que tal fato levou o legislador do CTN a cometer verdadeira imprecisão, ao utilizar no art. 134² do referido Código a palavra solidariamente, quando o que está querendo se dizer é que haverá subsidiariedade entre o contribuinte e o responsável tributário.

Resulta destas ambiguidades grande divergência sobre a classificação das

² “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”(BRASIL, 1966, art. 134).

normas de solidariedade e responsabilidade tributárias presentes no Código Tributário Nacional.

Rubens Gomes de Sousa, um dos principais construtores do CTN, fazia uma análise econômica da relação entre o sujeito passivo e o fato jurídico, distinguindo um sujeito passivo direto, quem efetivamente praticou o fato jurídico e um sujeito passivo indireto, que surge por interesse ou necessidade do Estado em cobrar o tributo de outra pessoa. Na concepção de Sousa, “responsável tanto é o devedor solidário, como o sucessor do devedor, como o obrigado a suprir o inadimplemento do devedor, como, finalmente, aquele a quem a lei já designa como devedor de obrigação ainda ‘in fieri’” (SOUSA, [s.d], p. 348).

Apesar da enorme contribuição da doutrina de Rubens Gomes de Sousa, principalmente no tocante às investigações sobre o sujeito passivo da relação jurídica tributária, sua classificação tem gerado críticas pela doutrina atual, principalmente pela separação entre sujeito passivo direto e indireto, que demonstra grande influência de critérios econômicos na definição do sujeito passivo, uma tendência da época.

Além disso, para os fins deste trabalho, bem como pelo que será exposto adiante, discorda-se que a solidariedade seja classificada como uma espécie de responsabilidade tributária, tendo em vista que a solidariedade não é uma causa autônoma de responsabilidade.

Maria Rita Ferragut (2020, p. 35) também elabora classificação própria para as normas de responsabilidade tributária, dizendo que “a classificação mais acertada para as normas de responsabilidade tributária é a que as divide em (i) substituição; (ii) solidariedade; (iii) sucessão; (iv) responsabilidade de terceiros; e (v) responsabilidade por infrações”.

Da mesma forma, a classificação empregada pela referida autora não coaduna com aquilo que já fora apontado e será desenvolvido adiante, precisamente no tocante à solidariedade não ser hipótese autônoma de responsabilidade tributária.

Marcus Abraham (2020, pp. 215-216), por sua vez, entende que pela conjugação do art. 121 com o art. 128, ambos do CTN, é possível observar que o sujeito passivo da obrigação tributária poderá ser o contribuinte, o responsável ou ainda o substituto. O autor vai adotar um artifício, empregado por alguns doutrinadores, em dividir a responsabilidade em *lato sensu* e *stricto sensu*, o que parece auxiliar na elucidação da ambiguidade do termo. A responsabilidade *lato*

sensu abarcaria a responsabilidade *stricto sensu* por solidariedade (somente o art. 124, II do CTN), por sucessão (arts. 130 a 133 do CTN) e por transferência para terceiros (art. 134 e 135); e a responsabilidade por substituição (art. 128).

Interessante notar que o referido autor somente inclui como hipótese de responsabilidade a solidariedade tributária prevista no art. 124, II do CTN, deixando de fora a solidariedade por interesse comum do art. 124, I. E tal fato é compreensível, pois como se verá adiante, a solidariedade prevista no inciso I do art. 124 do CTN somente abrange contribuintes, ao passo que a solidariedade do inciso II do art. 124 abrangeria contribuinte e responsável (terceiro). Apesar disso, mantém-se a discordância, pois para nós a solidariedade, seja do inciso I ou do inciso II do art. 124 do CTN não é hipótese autônoma de responsabilidade tributária.

Outros tantos importantes autores do Direito Tributário que possuem classificações próprias para as normas de responsabilidade e solidariedade tributárias poderiam ainda ser citados, a fim de demonstrar que a ambiguidade do termo “responsabilidade”, bem como as diferentes formas em que este é empregado pelo CTN, causam grande dissonância na doutrina brasileira, desde os primórdios até os dias atuais, e que, também em decorrência disto, é muito comum se incluir a solidariedade como causa autônoma de responsabilidade tributária.

Conforme verifica-se nos itens 1.2.1.1 e 1.2.1.2, ao abordar a solidariedade tributária na sujeição passiva tributária e na responsabilidade tributária, a figura do contribuinte não se confunde com a figura do responsável, sendo cada um deles, inclusive, pertencentes a relações jurídicas diversas. O contribuinte será o único sujeito de direito a figurar no polo passivo da relação jurídica tributária, que surge a partir de uma norma jurídica tributária, ao passo que o responsável ocupará posição em uma relação jurídica não tributária, decorrente de normas primárias diversas daquela norma jurídica tributária (QUEIROZ, 2016, p. 35).

Da mesma forma, e tendo tal questão em mente, nem a solidariedade e nem a substituição pertencerão ao organograma da responsabilidade tributária, pois tais institutos não possuem conceitos que se amoldam ao de responsabilidade tributária. Como a substituição não é objeto deste trabalho, fixa-se na solidariedade.

A solidariedade tributária foi tratada pelo CTN separadamente, dentro do capítulo destinado ao Sujeito Passivo, não estando abarcada dentre as hipóteses de responsabilidade tributária. Misabel Derzi, em atualização à obra de Aliomar Baleeiro (2010, p. 1.119), já pontuava que a norma do art. 124, I do CTN, que trata da

solidariedade por interesse comum, não é “forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo”.

O mesmo pode ser dito de todo o tratamento dado pelo CTN para a solidariedade, pois as normas previstas em tal codificação atinentes à solidariedade tributária não imputam o dever de pagar o tributo, sendo meras gradações ou caracterizações do dever daquelas pessoas que já se encontram na relação jurídica.

Quanto aos casos de responsabilidade tributária disciplinados pelo Código Tributário Nacional, conforme apontado no item 1.2.1.2, a classificação sugerida por Queiroz parece ser a mais escorreita, uma vez que objetiva aclarar exatamente o que foi disposto pelo legislador.

Para o referido autor, haveria duas hipóteses de classificação das normas de responsabilidade tributária segundo os ditames do CTN. Sendo o sujeito passivo o responsável tributário, a norma poderá ser “primária principal administrativo-fiscal”, quando se está diante de uma responsabilidade por sub-rogação, ou “primária punitiva”, quando se está diante de uma responsabilidade por punição. (QUEIROZ, 2016, p. 191/192)

A lógica é simples e bastante coadunada com aquilo que o CTN expressa. Assim, a responsabilidade do adquirente ou remitente pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos (art. 131, I do CTN); a responsabilidade do sucessor e/ou do cônjuge pelos tributos devidos pelo *de cuius* até a data da partilha (art. 131, II do CTN); bem como a responsabilidade da pessoa jurídica resultante de fusão, transformação ou incorporação pelos tributos devidos pelas pessoas jurídicas fusionadas, transformadas ou incorporadas (art. 132, *caput* do CTN) serão todos casos de responsabilidade por sub-rogação. Os demais casos previstos no CTN estarão tratando de responsabilidade por punição, já que impõem um dever de caráter punitivo.

1.1.1.2. A indeterminação conceitual atinente à expressão “interesse comum”

Conforme já apontado, o Direito se utiliza da linguagem para viabilizar a sua função e, conseqüentemente, relaciona-se com os problemas dela decorrentes, como é o caso da indeterminação dos termos linguísticos (ou dos conceitos a eles atribuídos).

Segundo Queiroz (2021, p. 90), o fenômeno da imprecisão ou indeterminação não é peculiar à linguagem jurídica, mas está adstrita à linguagem em geral, causando “para o intérprete uma dificuldade bem mais elevada quando ele desempenha sua atividade de construção de sentidos”. Para o referido autor, o impasse dos estudiosos sobre o tema começa na identificação da incidência do fenômeno, se ocorre sobre a palavra, sobre o conceito ou sobre a linguagem.

Longe de querer adentrar em sua profunda análise acerca das posições de diferentes estudiosos do Direito, atenta-se aqui para sua conclusão conciliatória, por meio da qual Queiroz (2021, p. 93) explicita que a convergência entre as diferentes perspectivas está no fato de que elas “apontam para um tipo de dificuldade interpretativa referente à demarcação da extensão, da precisão de limites, da rigorosa definição de sentido”.

Porém, parece-me que a contribuição mais expressiva do autor neste ponto seja na consideração da indeterminação como decorrente de um fenômeno mais complexo, qual seja, uma questão atrelada ao “próprio processo de conhecimento – compreensão-interpretação – do mundo” (QUEIROZ, 2021, p. 94), isto porque deixa claro que o fenômeno da indeterminação está além do Direito, impondo-se a necessidade do jurista adentrar nas questões linguísticas e filosóficas para entendê-lo. Segundo Queiroz (2021, p. 94):

O ser humano compreende o mundo em que vive segundo informações e critérios social e culturalmente recebidos da tradição e, permanentemente, enriquecidos e reelaborados em função de suas experiências, vivências e aspirações. (...) O ser humano constrói o mundo de acordo com suas possibilidades e limitações e é afetado por sua visão de mundo. Ele não apenas está no mundo – ser no mundo –, mas também pertence ao mundo – ser do mundo.

Coelho e Ferreira Filho (2018, pp. 90-91), também irão abordar a subjetividade como característica intrínseca ao processo comunicacional:

(...) a subjetividade é característica presente em qualquer processo comunicacional, tal como é a utilização de expressões no campo do Direito. (...) Em cada situação, há necessidade de que o intérprete utilize sua tradição, sua compreensão de mundo e interprete os signos linguísticos a partir da realidade social e econômica, impedindo que o processo hermenêutico seja completamente (quicá parcialmente) objetivo.

O processo complexo de obtenção do conhecimento é integrado pelas

atividades de identificação, demarcação, constituição e atribuição de nomes aos objetos, que por serem atividades humanas, mesmo que informadas sócio e culturalmente, “não podem ser consideradas atividades mecânicas, automáticas ou objetivas. Muito pelo contrário. São atividades que demandam, consciente ou inconscientemente, um grande esforço axiológico racional” (QUEIROZ, 2021, p. 95).

Esta é a razão pela qual Queiroz (2021, p. 98) questiona a utilização dos termos: conceito determinado e conceito indeterminado, como se existissem somente os extremos, o tudo ou nada. O autor vai propor que a questão seja abordada da seguinte forma: “em geral, a construção dos conceitos pelos seres humanos está submetida a algum grau de indeterminação, pelo que o uso do termo *conceito* deve ocorrer sem as indevidas adjetivações *determinado* e *indeterminado*”.

Dessa posição trazida pelo referido autor, é imprescindível para o presente trabalho e para as conclusões que se seguirão, o aspecto conciliatório que permeia a sua análise. Não se deve mais sustentar posições extremadas que desaguam em escolhas como conceitos determinados/segurança e conceitos indeterminados/justiça/equidade.

Mais vantajoso para o Direito seria, de uma vez por todas, admitir-se que as certezas são extremamente limitadas e as incertezas fazem parte do processo de conhecimento, afastando-se uma ingenuidade epistemológica que só traz prejuízos.

Queiroz (2021, p. 180) aponta que valor e razão atuam de forma cooperativa no processo de conhecimento. Assim, no ato de interpretar, de construção de sentidos sempre existirá a atuação conjunta do binômio valor-razão, mesmo na construção de sentido dos conceitos de menor grau de indeterminação, pois “toda interpretação é fruto da combinação valor-razão”.

Reconhecida e aceita a inevitável presença da indeterminação conceitual na interpretação do Direito, caso esta venha a propiciar divergências, segundo o autor, a melhor solução é a tolerância. E nesse diapasão, será necessário que a tolerância seja completada com a responsabilidade, conforme apontado por Kaufmann, para quem “a tolerância possibilita o agir responsável. Possibilita, todavia, também o agir irresponsável. Assim, o princípio da tolerância tem que ser complementado pelo princípio da responsabilidade” (QUEIROZ, 2021, p. 185).

Tendo sido identificado que a indeterminação é uma característica do Direito, por assim ser primeiro uma característica intrínseca ao processo de conhecimento e construção de sentido, surge a indagação acerca da segurança

jurídica, notadamente em relação à liberdade conferida ao intérprete para a atribuição de significado aos termos linguísticos.

A indeterminação do direito, de fato, possibilita que vários fatores influenciem no processo interpretativo, afinal de contas o intérprete é um ser humano que possui sua compreensão de mundo, seus anseios, suas necessidades, suas expectativas e etc.. Basta observar a influência que a opinião pública e a mídia exercem sobre a conduta e o pensamento dos intérpretes em geral, em especial do judiciário. Como anteriormente observado, a Hermenêutica se desenvolve a partir de um processo subjetivo, impossível de ser objetivado em sua completude.

Porém, Coelho e Ferreira Filho (2018, p. 94) vão deixar claro que isso não necessariamente importa em quebra da segurança jurídica

Para tentar trazer alguma luz à indagação³ (sem pretensão de respondê-la peremptoriamente), é preciso observar que a própria noção de segurança jurídica – inclusive na qualidade de princípio – configura-se como uma perspectiva subjetiva. Dizer o que seja a segurança jurídica exige um juízo de subjetividade também do intérprete, que o fará em uma realidade determinada no tempo e no espaço, dos quais não pode se afastar. De qualquer sorte, pode-se perceber que a indeterminação do Direito permite que a regulação dos comportamentos possa se adequar a realidades do passar do tempo, permitindo que as relações jurídicas não sejam prejudicadas. Assim, poder-se-ia inferir que a indeterminação acaba por promover a segurança jurídica, na medida em que permite que o entendimento acerca da suposta norma não fique defasado no tempo.

Os autores irão defender interessante perspectiva de que a indeterminação, na verdade, acabaria por promover a segurança jurídica, pois permite “que a regulação dos comportamentos possa se adequar a realidades do passar do tempo, permitindo que as relações jurídicas não sejam prejudicadas”, impedindo que o Direito se torne defasado.

Parece que, mais uma vez, trata-se de olhar para o meio e menos para os extremos. Da mesma forma que a liberdade excessiva do intérprete gera a crítica do risco à segurança jurídica, também a interpretação que busca uma falsa objetividade e limitação traz enormes perigos, uma vez que através do argumento da neutralidade já se cometeu enormes abusos, como ocorrera na Alemanha nazista, por exemplo.

Assim, diante da constatação de que o processo de construção do

³ A indeterminação do Direito prejudicaria a segurança jurídica ou serviria como instrumento para assegurá-la?

conhecimento, de interpretação do mundo, envolve necessariamente o binômio valor-razão, ao menos até que essas atividades sejam desenvolvidas, exclusivamente por seres humanos, não há como se erradicar a indeterminação, pelo contrário, talvez ela seja primordial para a vicissitude e intertemporalidade do Direito.

O caso mais emblemático de indeterminação no tocante ao estudo da solidariedade tributária talvez seja a utilização da expressão “interesse comum” pelo art. 124, inciso I do CTN, ao determinar que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

O alcance da referida expressão é geralmente abordado pelos principais manuais de Direito Tributário e também já foi alvo de diferentes análises por parte do judiciário. O embate mais emblemático sobre a expressão “interesse comum” fica a cargo do Fisco e dos Contribuintes, pois a depender do alcance que se defenda, o art. 124, I do CTN poderia ser aplicado ou não para qualificar uma relação jurídica como solidária.

Adiante (itens 1.2.1.1 e 3.3.3) serão abordados, respectivamente, a solidariedade por interesse comum e o Parecer Normativo Cosit nº 04/2018, pelo qual a Receita Federal do Brasil tentou unificar a interpretação sobre o alcance e significado da expressão “interesse comum” prevista no art. 124, I do CTN.

Além disso, há casos no Código Tributário Nacional (CTN) de elevada imprecisão do legislador na utilização de certos termos, de modo que a indeterminação alcança um patamar de verdadeira incompreensão, sendo necessário esforço hermenêutico para entender os efeitos da responsabilização.

Isso ocorre, por exemplo, no art. 133, I do CTN ao disciplinar que o adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento responde integralmente pelos tributos se o alienante cessar a exploração. É pacífico o entendimento na doutrina⁴ que a palavra integralmente não quer dizer exclusivamente, de modo que neste caso haverá solidariedade entre o adquirente e o alienante.

Na mesma esteira andou o art. 135 do CTN, ao determinar que são pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias

⁴ “O sucessor responde pelos tributos relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato: a) integral e solidariamente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade” (LOBO TORRES, 2018, p. 257); “A palavra “integralmente”, no inciso I do art. 133 do CTN, há de ser entendida como solidariamente (...)” (MACHADO, 2020, p. 161).

resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos as pessoas elencadas nos seus incisos. Ocorre que também é pacífico o entendimento⁵ de que a palavra “pessoalmente” não quer significar exclusivamente, mas sim solidariamente.

O intérprete, diante destes ruídos, possui um desafio ainda maior na construção do conhecimento, o que fica evidente no enfrentamento do tema aqui proposto, uma vez que a disciplina da solidariedade e da responsabilidade tributárias está tomada de questões controversas e polêmicas, conforme ficará cada vez mais evidente ao se aprofundar as questões centrais do trabalho.

1.2. Interpretação e construção do regime jurídico e dos fundamentos da solidariedade tributária

Diante das constatações trazidas nos tópicos anteriores, destacadamente a do protagonismo da linguagem para a compreensão e, conseqüentemente, para a interpretação, seja jurídica, seja não jurídica, bem como, a partir disso, o debate sobre as conseqüências deste protagonismo, precisamente o reconhecimento de que a construção dos conceitos pelos seres humanos está submetida a algum grau de indeterminação, novas balizas são definidas para a abordagem do tema “interpretação”.

As ideias do giro-linguístico trouxeram novas perspectivas filosóficas e de linguagem, de modo que, aplicadas ao Direito desconstruem as bases da tradicional Hermenêutica Jurídica e propõem um novo paradigma à interpretação jurídica.

Não se pode esquecer que a Teoria do Direito adotou a dissociação entre texto normativo, que é o aspecto físico, o suporte físico, textual, e norma jurídica, que é o produto da interpretação. Coelho e Ferreira Filho (2018, p. 82) irão pontuar que para entender os problemas que permeiam a interpretação jurídica “é preciso observar que existe uma distinção, hoje incorporada nas lições hermenêuticas, entre texto e norma, ou seja, entre o texto aprovado pelo legislador e o significado que lhe é atribuído pelo intérprete”.

⁵ “Outra coisa é a responsabilidade de que cuida o art. 135. Nela existe a solidariedade *ab initio* (...)” (LOBO TORRES, 2018, p. 259); “as pessoas mencionadas no art. 134, se agirem com excesso de mandato, infração à lei ou contrato, (...) passam à posição de responsáveis solidários” (MACHADO, 2020, p. 163); “Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente(...)” (BRASIL, STJ, EREsp nº 174.532/PR).

O Ministro Eros Grau, no julgamento da ADPF 153/DF, traz em seu voto importante manifestação sobre a referida distinção, expressando a emblemática frase “todo e qualquer texto é obscuro até o momento da interpretação” (BRASIL, STF, 2010, p. 15).

Queiroz (2021, p. 77), na mesma esteira, evidencia que o texto do Direito Positivo não se confunde com norma jurídica, dizendo que:

Texto jurídico é o conjunto de símbolos produzidos que veicula uma ou mais mensagens prescritivas de natureza jurídica, e *norma jurídica* é a mensagem prescritiva, o sentido ou a significação jurídico-normativa que se constrói a partir da interpretação de texto jurídico.

Tendo em mente tal distinção, é possível observar a importância da hermenêutica jurídica para o Direito, uma vez que é por meio dela que a partir dos símbolos do texto será possível construir a norma jurídica, capaz de ser empregada em diferentes nuances da vida social, regulando comportamentos e pacificando conflitos.

Conforme apontado no tópico anterior, “toda interpretação, enquanto atividade humana de construção de sentido, envolve, necessariamente, valor e razão, com tolerância e responsabilidade” (QUEIROZ, 2021, p. 188), de modo que a atuação do intérprete não é somente descritiva, mas, ao contrário, constrói sentidos que até aquele momento não existiam.

Nesta esteira, Marcus Abraham (2020, p. 166) defende a atividade construtiva do intérprete, ao dizer que “a atividade do intérprete não consiste em meramente descrever o significado previamente existente dos dispositivos. Sua atividade consiste em constituir esses significados”.

Esta concepção de interpretação era refutada pelas chamadas teorias cognitivas da interpretação, desenvolvidas após a ruptura do Estado Absolutista, com o início do Estado de Direito, quando a filosofia passou a se pautar nas bases do liberalismo. Por intermédio destas correntes, que pregavam a natureza descritiva da interpretação, difundia-se a ideia de que o intérprete somente revelaria aquilo que já estava claro e definido no texto, possuindo então um papel meramente enunciativo.

Era justamente nesse momento em que a máxima *in claris cessat interpretatio* possuía grande relevância, em um contexto onde se defendia a

“completude do ordenamento jurídico, com um processo de codificação (multiplicação de textos legais), solução de lacunas através de processos de integração (analogia), interpretação mecânica e fundada no silogismo e na literalidade do texto legal” (COELHO; FERREIRA FILHO, 2018, p. 84).

Com o advento do Estado Social, e a edição de Constituições tomadas de direitos sociais pós-Revolução Industrial, a hermenêutica também passou a sofrer modificações. A fim de garantir tais direitos esculpidos constitucionalmente, as Cortes Constitucionais passaram a proferir decisões paradigmáticas para garantir a efetividade das normas constitucionais. Na mesma toada, passou-se a defender teorias não cognitivas da interpretação, onde a norma não seria descoberta pelo intérprete, mas sim criada por ele.

Queiroz (2021) parece adotar um conceito de interpretação que Coelho e Ferreira Filho (2018) irão chamar de “teorias intermediárias”. Isso porque o referido autor “assume o caráter subjetivo do processo de interpretação, mas afirma a possibilidade de se objetivarem limites a essa compreensão, de sorte que não descambe para uma anarquia ou abstração total” (COELHO; FERREIRA FILHO, 2018, p. 84). Por este motivo expressa que nem o termo *descrever* nem o termo *criar* se coadunam com a sua noção de interpretação, pois ambos apontam para direções opostas, sem que possam abarcar o fenômeno hermenêutico em sua plenitude.

Nesta mesma esteira está Abraham (2020, p. 166), que, conforme já destacado, reconhece que a atividade do intérprete não é meramente descritiva, ao mesmo tempo que determina que “há traços de significados mínimos incorporados ao uso ordinário ou técnico da linguagem. (...) que permitem a compreensão mínima de cada sentença, sob certo ponto de vista já incorporados ao uso comum da linguagem”.

Também pode-se relembrar as lições de Humberto Ávila (2014, p. 53) para quem “o intérprete não só constrói, mas reconstrói sentido, tendo em vista a existência de significados incorporados ao uso linguístico e construídos na comunidade do discurso”.

Por todo o exposto, é firme a noção (e posição) adotada, neste trabalho, de que a linguagem constitui a realidade cognoscível e que, somente pela interpretação é possível retirar a obscuridade do texto e se construir um sentido que ainda não fora revelado. Essa noção é primordial para a construção dos degraus em cada capítulo, para ao final se analisar a solidariedade nos grupos econômicos.

Além disso, tem-se a noção de que a atividade do intérprete é influenciada de forma valorativa e racional, ao passo que possui limites máximos (e não mínimos) decorrentes do uso e construção linguísticos socioculturalmente informados. Também esta é uma importante constatação para diversos diálogos com o texto que ocorrerão neste trabalho, principalmente ao analisar o Parecer Normativo Cosit nº 4/2018 e sua interpretação dada ao termo “interesse comum” do art. 124, I do CTN, em comparação ao que a doutrina e a jurisprudência vêm assentando.

No decorrer do trabalho serão abordadas questões interessantes que encontram seu núcleo central na interpretação, seja do Fisco, seja da doutrina, seja do judiciário, seja do contribuinte, de modo que, já de antemão, é preciso ter em mente estas importantes lições, que já há muito deixaram de ser propedêuticas, para ocupar lugar central nas discussões jurídicas.

1.2.1. Os requisitos da Constituição e da legislação complementar para a sujeição passiva tributária e para a responsabilidade tributária

A questão que se quer enfrentar nesse item é se há critérios constitucionais e legais para a eleição do sujeito passivo tributário ou contribuinte, bem como para o responsável tributário. Isso porque a depender da resposta, haverá importantes consequências na análise dos institutos da solidariedade e da responsabilidade tributárias, questões, que por serem centrais neste trabalho, acabarão por influenciar sobremaneira a resposta de sua principal indagação, qual seja, se é possível reconhecer a solidariamente às empresas integrantes de um grupo econômico pelo pagamento do tributo.

Inicialmente, mediante uma perspectiva estrutural do Direito, entende-se que as condutas em sociedade são reguladas por um conjunto estruturado de normas, cuja premissa fundamental é a de que a Constituição ocupa o lugar de maior hierarquia. Segundo Queiroz (2021, p. 75), “a Constituição representa o fundamento maior de validade de todas as outras normas do sistema jurídico, à medida que estabelece os critérios mais elevados para a identificação das normas que pertencem a esse sistema”.

Conforme assinalado por Darzé (2009, p. 43), “é atributo do direito positivo, na qualidade de sistema autopoiético, controlar a criação, modificação e extinção dos seus elementos”. Assim, o próprio Direito Positivo prevê a forma como serão

produzidas, modificadas e extintas os elementos que o compõem.

Percebe-se, então, que a norma jurídica somente será considerada válida quando for produzida na estrita observância dos requisitos formais e materiais descritos na norma de produção normativa (ou de competência) que regula a sua produção, sendo esta necessariamente superior hierarquicamente àquela.

O traço comum das normas jurídicas é ter, todas elas, sua existência condicionada às disposições, de ordem formal e material, de outras normas, podendo toda e qualquer norma ser reconduzida a uma norma de competência. Além disso, elas se organizam segundo uma mesma forma, havendo homogeneidade sintática de seus elementos. As normas distinguem-se quanto ao seu conteúdo e função, mantendo-se invariável a sua estrutura: Dado o fato F, deve ser a consequência C.

A norma de produção normativa não regula condutas, papel que está adstrito às normas de conduta, na verdade ela determina os requisitos para a produção de outras normas jurídicas. Como apontado, toda norma jurídica apresenta uma mesma estrutura, com um antecedente e um consequente, não sendo diferente para a norma de produção normativa.

Queiroz (2021, p. 83), de forma objetiva, assim explicita as características do antecedente e do consequente da norma de produção normativa:

Em termos mais analíticos, a norma de produção normativa é aquela cujo antecedente descreve uma específica situação de fato, que se caracteriza por apresentar, total ou parcialmente, os requisitos formais (**sujeito competente e procedimentos**) e materiais (**declaração prescritiva condicionada**) necessários para que uma norma passe a pertencer (a ter validade – criação) ou deixe de pertencer (revogação) ao sistema jurídico, e cujo, consequente apresenta uma estrutura relacional, composta por variáveis, que simboliza a norma jurídica a ser criada ou revogada” (grifos nossos).

Sobre os requisitos formais, o sujeito competente será aquele determinado na Constituição como possuidor de competência para emitir a declaração prescritiva mediante a observância de um procedimento, que por sua vez é um conjunto de fatos que precisam ser realizados para o surgimento, desenvolvimento, aperfeiçoamento e publicação da declaração prescritiva (QUEIROZ, 2021, p. 84).

Já o requisito material, a própria declaração prescritiva, “corresponde ao conteúdo do que é prescritivamente determinado pelo sujeito competente” (QUEIROZ, 2021, p. 84), que ao ser concretizada no mundo real se tornará o

conteúdo da norma produzida (seja ela de conduta ou outra norma de produção normativa).

Como se parte da premissa de que a Constituição ocupa a posição de maior hierarquia em nosso ordenamento jurídico, sendo fundamento de validade para todas as normas que integram esse sistema, é possível concluir que as normas constitucionais de produção normativa serão aquelas que, em patô mais elevado, irão condicionar o conteúdo do Direito positivo brasileiro.

Esta constatação é fundamental para a presente análise, e explica-se o porquê.

A Constituição Federal é composta de normas constitucionais de conduta e normas constitucionais de produção normativa. Todas essas normas vivem em harmonia e se inter-relacionam, de modo que o aspecto material da norma constitucional de produção normativa é axiologicamente enriquecido pelas normas constitucionais de conduta. Em outras palavras, a produção de normas jurídicas por meio das normas constitucionais de produção normativa estará sempre condicionada pelas normas constitucionais de conduta, uma vez que estas regulam a declaração prescritiva do antecedente daquelas.

Utilizando-se de exemplos, Queiroz (2021, p. 85) deixa a questão ainda mais clara, conforme trecho abaixo:

Por exemplo, toda declaração prescritiva a ser produzida está condicionada ao atendimento do princípio da dignidade da pessoa humana e da igualdade material, seja qual for a matéria disposta na norma produzida. Se for relativa à produção de uma norma penal, a declaração prescritiva a ser produzida estará, por exemplo, também condicionada pela impossibilidade de se adotar a pena de morte ou a pena cruel. Se for relativa à produção de uma norma tributária, a declaração prescritiva a ser produzida estará, por exemplo, também condicionada pela impossibilidade de se adotar um tributo que tenha caráter confiscatório.

A Constituição Federal de 1988, como bem se sabe, é rígida e analítica, havendo claro empenho do constituinte sobre a matéria tributária, não tendo, o mesmo, limitado o papel da Constituição a ser norma meramente exemplificativa ou de conteúdo unicamente principiológico, pelo contrário, orienta o legislador infraconstitucional com o desenvolver da matéria tributária, precisamente quanto aos seus conceitos, tipos e fundamentos básicos (LIMA NETO, 2017, p. 50).

Queiroz (2021, pp. 249-250) evidencia estas características de nossa Constituição, explicando que o sistema constitucional brasileiro de atribuição de

competências possui duas importantes características, quais sejam, a rigidez e a minuciosidade, de onde se extrai que esta rigidez não está ligada aos ditos “conceitos fechados”, mas a própria exigência da Carta Magna para que esse sistema seja alterado:

O sistema constitucional brasileiro de atribuição de competência tributária apresenta duas características relevantes: uma, é um sistema rígido, pois somente pode ser alterado por meio de emenda constitucional, a qual para ser produzida tem que respeitar as condições formais e materiais estabelecidas pela própria Constituição, especialmente as relativas aos limites materiais para a reforma constitucional, denominadas cláusulas pétreas (art. 60, § 4º); duas, é um sistema bastante minucioso, à medida que a Constituição apresenta muitos enunciados relativos a essa matéria.

Schoueri (2021, p. 79), ao enfrentar as características da Constituição de 1988 no tocante à matéria tributária, vai apontar que além de estabelecer rígida imputação das competências tributárias aos entes federativos, a Carta Magna de 1988 vai além, descendo às minúcias do exercício dessa competência, cuidado fundamental tomado pelo constituinte para assegurar a harmonia do sistema tributário frente às necessidades diversas de uma federação.

Para o autor “não deixa de ser curioso verificar que o constituinte brasileiro, nesse aspecto, foi bem mais criterioso que seus pares no exterior (..) Noutros países, os textos constitucionais não costumam descer aos detalhes da matéria tributária” (SCHOUERI, 2021, p. 80). Tal evidência é taxativamente demonstrada por Queiroz (2021, pp. 198-231) em seu “Interpretação e Aplicação Tributárias”, através da análise do número de palavras utilizadas pela Constituição de 1988 na matéria tributária em comparação às Constituições da Argentina, Uruguai, Chile, Portugal, Espanha e Alemanha, o que leva o autor a falar em uma verdadeira “Constituição Tributária brasileira”⁶.

Sobre a análise acima exposta, Queiroz (2021, p. 230) deixa em evidência que não se trata de um vício de prolixidade, mas de uma opção política em tratar no nível constitucional matérias de direito tributário, que em outros países são deixadas para o legislador infraconstitucional. E, obviamente, isto traz consequências importantes para o sistema como um todo, principalmente em um contexto de constitucionalização do Direito.

⁶ O autor demonstra que a Constituição da Alemanha utiliza pouco mais de 2.800 palavras para tratar da matéria tributária, enquanto que as Constituições da Argentina, Espanha, Chile e Portugal utilizam entre 500 e pouco mais de 600 palavras. Já a Constituição brasileira utiliza mais de 12.000 palavras.

Ao conceituar o “sistema tributário nacional”, Abraham (2021, p. 59) leciona que a Constituição de 1988 define as balizas para a estruturação de todo o sistema tributário brasileiro, apresentando este “a peculiaridade de encontrar, no próprio texto constitucional, as traves mestras de toda a estruturação do sistema”

Assim, estudar a norma constitucional de produção normativa permite, em última análise, verificar a validade do tributo criado, bem como de cada um dos critérios da norma tributária produzida, o que inclui o critério pessoal passivo, matéria central para este trabalho. Não à toa, Roque Antônio Carraza (2007, p. 495) ensina que por intermédio das normas constitucionais que definem as competências tributárias o constituinte já definiu o arquétipo de toda a relação jurídica tributária, inclusive o sujeito passivo:

A Constituição, ao discriminar as competências tributárias, estabeleceu – ainda que, por vezes, de modo implícito e com uma certa margem para o legislador – a norma padrão de incidência (o arquétipo, a regra-matriz) de cada exação. Noutros termos, ela apontou a hipótese de incidência possível, o sujeito ativo possível, o sujeito passivo possível, a base de cálculo possível e a alíquota possível, das várias espécies e subespécies tributárias.

O papel central da norma constitucional de competência fica ainda mais evidente em uma federação como a brasileira. A coexistência harmônica dos entes federativos, todos dotados de autonomia e com interesses, muitas vezes, antagônicos, somente é viável em face da minuciosa demarcação de suas respectivas competências., o que, inegavelmente, levou a Constituição ao extremo do detalhe para o exercício das faculdades impositivas, mesmo antes de 1988.

Geraldo Ataliba (1968, p. 21) ao dispor sobre esta importante característica da Constituição, asseverou que o

[...] sistema constitucional brasileiro é o mais rígido de quantos se conhece, além de complexo e extenso. Em matéria tributária tudo foi feito pelo constituinte, que afeiçoou integralmente o sistema, entregando-o pronto e acabado ao legislador ordinário, a quem cabe somente obedecê-lo, em nada podendo contribuir para plasmá-lo.

Neste aspecto, discorda-se do referido autor, uma vez que, apesar de não se discutir que a regra por aqui é a delimitação da competência tributária pelo constituinte, não há como negar o importante papel que a Constituição delegou à lei complementar, que somente confirma a existência de balizas constitucionais que

devem guiar a atuação do legislador infraconstitucional na definição do sujeito passivo da obrigação tributária, principalmente no tocante à identificação dos aspectos definidores da norma jurídica tributária.

O art. 146, III, “a” da Constituição de 1988 determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Da leitura do citado artigo, observa-se que a Constituição elegeu um veículo introdutor de normas jurídicas de quórum qualificado, para tratar de matérias tributárias importantíssimas, em complementação às disposições da Constituição. Não é outra a abordagem conferida à matéria por Marcus Abraham (2020, p. 70)

Outro importante aspecto decorrente do federalismo fiscal brasileiro dentro do sistema tributário nacional é o imperioso respeito ao instrumento de *lei complementar* como veículo instituidor de normas gerais em matéria tributária. Isso porque essa espécie de norma jurídica (..) tem como finalidade a complementação das normas constitucionais, a partir da exigência de quórum qualificado para deliberação a respeito de matérias específicas expressamente a ela reservadas, entre as quais as normas gerais em matéria financeira e tributária, conferindo a devida importância aos temas de interesse nacional e considerando a necessidade de um especial consenso dos parlamentares brasileiros.

O fato do art. 146, III, “a” da Constituição de 1988 delegar ao legislador infraconstitucional complementar, o estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre a definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes, não quer significar que se relegou a matéria ou a deixou ao arbítrio do legislador infraconstitucional. Pelo contrário, além de ser limitador formal, também estabelece limites materiais, pois como já acima demonstrado, o sistema de normas constitucionais é harmônico e inter-relacionado, de modo que esta norma constitucional de produção normativa, que contém, dentre outros, os Princípios da igualdade, da capacidade contributiva, da vedação à tributação com efeitos de confisco, da legalidade, da livre iniciativa, informa a produção de todas as normas tributárias descritas na Carta Magna, de modo que tais condicionantes nutrem de forma vital as normas produzidas, ou seja, sem a observância de todo o sistema constitucional, as normas produzidas são

natimortas.

Por essa ótica, é imperioso se concluir que a gênese da sujeição passiva tributária, isto é, o parâmetro normativo da matéria, é encontrado na Constituição Federal, restando às legislações complementar e ordinária desenvolverem o tema sem se afastarem das balizas traçadas pela Lei Maior.

Essa conclusão nos parece ser seguida até mesmo pelos autores que entendem não haver previsão na Constituição sobre quem deva ser o sujeito passivo da relação jurídica tributária. Mesmo estes reconhecem a existência de limitações constitucionais aplicáveis ao legislador infraconstitucional.

Maria Rita Ferragut (2020, p. 10) deixa clara a sua posição ao discorrer que “[...] desconhecemos a existência de qualquer norma constitucional que indique quem deva ser o sujeito passivo de uma relação jurídica tributária. Por isso, entende-se que a escolha é infraconstitucional”.

Porém, a mesma autora (2020, p. 18), mais à frente, aponta que:

Entendemos que o legislador ordinário é livre para eleger qualquer pessoa como responsável, dentre aquelas pertencentes ao conjunto de indivíduos que estejam (i) indiretamente vinculados ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculados ao sujeito que o praticou. Esses limites fundamentam-se na Constituição e são aplicáveis com a finalidade de assegurar que a cobrança do tributo não seja confiscatória e atenda à capacidade contributiva (..).

Assim, entre àqueles que entendem estar descrito na Constituição, mesmo que implicitamente, quem deva ser o sujeito passivo da relação jurídica tributária e àqueles que entendem não ter a Constituição se ocupado em definir o sujeito passivo tributário deixando à cargo do legislador infraconstitucional, há um certo consenso que, pelo menos, as balizas são definidas pela Carta Maior, não sendo o legislador totalmente livre para escolher quem botará no polo passivo da relação jurídica tributária.

Ocorre que não só na Constituição Federal encontram-se limites à definição do sujeito passivo tributário, sendo possível também identificar limites de ordem legal.

O Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 cumpre, no ordenamento jurídico brasileiro, o papel delineado no art. 146 da Constituição de 1988, referido anteriormente. Originariamente, o CTN ingressou no Direito Positivo brasileiro através de lei ordinária, mas com a promulgação da

Constituição de 1988, foi recepcionado, do ponto de vista material, com eficácia de lei complementar.

O CTN reservou o Capítulo IV, do Título II, do Livro Segundo de sua topografia para tratar do sujeito passivo, disciplinando em seu art. 121 que o sujeito passivo da obrigação principal poderá ser o contribuinte, quando este sujeito possua relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, ou seja, é a pessoa que realiza o verbo descrito no critério material da norma jurídica tributária ou o responsável, quando não sendo o contribuinte a lei preveja a sua obrigação.

Pela dicção do art. 121 do CTN, depreende-se que para a identificação do contribuinte, seja necessário investigar a relação pessoal e direta entre um sujeito e uma situação definida no antecedente de uma norma impositiva tributária que tenha ocorrido concretamente, ao passo que, o responsável será aquele que, apesar de não possuir relação pessoal e direta com o fato gerador, será definido na lei como obrigado ao pagamento do tributo.

Da leitura do art. 121 do CTN, depreende-se, que, por expressa autorização do legislador complementar, poderá a lei imputar a obrigação de entregar determinada quantia em dinheiro aos cofres públicos não só à pessoa que realizou o fato descrito hipoteticamente no antecedente da norma tributária (contribuinte), mas também a sujeito diverso (responsável).

Pela leitura isolada do art. 121 do CTN pode parecer que exista uma amplitude demasiadamente grande para a liberdade do legislador em escolher o responsável tributário, uma vez que o papel do contribuinte é mais detalhadamente definido. Porém, o próprio CTN impõe limitações para esta escolha pelo legislador ordinário.

Assim, para imputar a responsabilidade tributária a terceiro na qualidade de responsável, Darzé (2009, p. 79) aponta que o legislador poderá seguir dois caminhos distintos: 1º) seguir o disciplinamento já ofertado pelo CTN para a responsabilidade tributária em seus arts. 130 a 137; ou 2º) definir o desenho estrutural da norma de responsabilidade tributária por si mesmo.

Isto porque, o art. 128 do Código Tributário Nacional autoriza o legislador a prever novas hipóteses de responsabilidade tributária, desde que o sujeito eleito para figurar no polo passivo (terceiro) mantenha vínculo com o fato gerador da respectiva obrigação.

Assim, o que se percebe é que o art. 128 inaugura o Capítulo V do CTN

trazendo em seu texto as disposições gerais que deverão ser observadas sobre a responsabilidade tributária, mas o referido artigo veicula verdadeira limitação legal à responsabilização tributária de terceiros.

Como já falado no início deste capítulo, o protagonismo da linguagem no processo de conhecimento traz ao intérprete alguns percalços. E neste sentido, Amaro (2019, p. 423) aponta a ambiguidade do emprego da palavra responsabilidade pelo legislador, uma vez que no art. 128 do CTN utiliza a palavra para tratar do contribuinte, em clara diferenciação àquela utilização do parágrafo único, II, do art. 121 do CTN, onde o responsável é sujeito passivo que não se confunde com o contribuinte.

De todo modo, da interpretação da referida norma se retira que o legislador complementar decidiu autorizar a imputação de responsabilidade à terceira pessoa pelo cumprimento da obrigação tributária de forma exclusiva ou supletiva em relação ao contribuinte.

Pelas limitações necessariamente impostas ao objeto deste trabalho, bem como a pertinência com o tema, não será tratada aqui a substituição tributária, tema debatido em muitas ocasiões onde se discute o art. 128 do CTN.

Sobre a escolha do legislador, Schoueri (2021, p. 611) assevera que:

Em ambos os casos, há de existir algum vínculo entre o responsável e o fato jurídico tributário. Este vínculo não é o de ser o sujeito daquele fato. Ao contrário, o sujeito a quem se imputa o fato é o contribuinte, como visto no artigo 121 do Código Tributário Nacional. O terceiro é outrem. O que se conclui do dispositivo acima é que o fato que dá nascimento à responsabilidade, seja substituição, seja responsabilidade *stricto sensu*, não há de ser estranho ao fato jurídico tributário.

No mesmo sentido, ao interpretar o art. 128 do CTN, Amaro (2019, p. 421) conclui que a referida norma diz que a lei pode eleger terceiro como responsável, se ele estiver vinculado ao fato gerador, expressando que “por aí já se vê que não se pode responsabilizar qualquer terceiro, ainda que por norma expressa”.

Assim, de acordo com a previsão contida no art. 128 do CTN e as limitações constitucionais, seja de seus princípios, seja das normas de competência tributária, conforme já explicitado, a lei só poderá eleger um terceiro como responsável se este tiver relação indireta com o fato gerador.

E neste ponto merece ser repisado o papel da Lei Complementar, descrito no art. 146, III, da Constituição Federal de 1988, de traçar as linhas gerais das

obrigações tributárias e, conseqüentemente, linhas gerais sobre a sujeição passiva.

A Constituição Federal reserva matérias específicas para a Lei Complementar, considerando que seu processo legislativo é dotado de maior rigidez do que aquele previsto para a lei ordinária, como a necessidade de maioria absoluta para a sua aprovação, bem como vedação de delegação das matérias contidas em seu âmbito à competência do Presidente da República.

Um das principais conseqüências da previsão contida no art. 146, III da Constituição Federal é que a lei complementar tributária funciona como verdadeira lei geral, que estabelece os limites de atuação do legislador ordinário, e pelo seu caráter de lei nacional, acaba limitando os órgãos legislativos de todos os entes políticos do país.

Com a recepção do Código Tributário Nacional pela Constituição de 1988, como lei materialmente complementar, seu art. 128 acaba por introduzir mais uma baliza à competência do legislador, precisamente no tocante à eleição do responsável tributário.

O CTN, como norma geral de direito tributário, estava condicionado às limitações previstas na Constituição Federal e, tendo sido recepcionado pela nova ordem constitucional inaugurada pela Carta Magna de 1988, suas previsões relativas à responsabilização tributária contidas nos arts. 130 a 137, além das disposições gerais previstas no art. 128, precisam ser interpretadas à luz dessa nova ordem constitucional.

O critério eleito pelo legislador do CTN para a classificação do sujeito passivo, conforme já apontado, foi o grau de aproximação deste com a materialidade do tributo. Sendo direta e pessoal, o sujeito passivo será o contribuinte, sendo esta relação de outra natureza poderá ser o responsável.

Porém, uma investigação ainda mais detalhada se faz necessária sobre a redação do art. 128 do CTN, que assim se apresenta:

Art. 128. **Sem prejuízo do disposto neste capítulo**, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, **vinculada ao fato gerador** da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (grifos nossos) (BRASIL, 1966, art. 128).

Darzé (2009, p. 90) assevera que “o legislador complementar positivou dois

enunciados que integram duas normas de competência diferentes, com conteúdo e sujeitos competentes igualmente diversos”. O primeiro desses enunciados é justamente aquilo que já foi abordado, a autorização ao legislador para a definição de novas hipóteses de responsabilidade tributária, desde que a pessoa designada mantenha relação com o fato tributário, que não pessoal e direta.

O segundo enunciado, por sua vez, revela-se na utilização da expressão “sem prejuízo do disposto neste capítulo” no início do artigo em análise. Como a lei não contém palavras inúteis, seria possível inferir que na hipótese de o próprio legislador complementar instituir outras regras específicas de responsabilidade, sua vinculação estaria adstrita somente às limitações definidas na Constituição Federal, não sendo necessário observar a vinculação indireta com o fato gerador.

Tal interpretação, além de permitir a coexistências de normas de mesma hierarquia, mas que possuem âmbito de vigência diversos, também possibilita a compreensão da existência de diferentes causas para a responsabilização tributária, conforme previsto no CTN.

A causa mais difundida para a criação das normas de responsabilidade tributária é a arrecadatória. A lei elege um terceiro para ser responsável pelo cumprimento da obrigação em caráter solidário ou subsidiário em relação ao contribuinte, ou ainda em caráter pessoal, por razões de conveniência e necessidade.

Abraham (2020, p. 215) assevera que o responsável é “aquele que, por conveniência e oportunidade, o Estado elege expressamente em lei para figurar no polo passivo da relação”, destacando, então, o autor, em seu conceito de responsável a conveniência e oportunidade do Estado na utilização do instituto em sua esfera fiscal.

Porém, não é só a causa arrecadatória que se observa nas hipóteses de responsabilidade tributária disciplinadas pelo Código Tributário Nacional. Também há hipóteses de imputação de responsabilidade tributária como sanção. A responsabilidade é imputada como forma de sanção pelo ato praticado por uma pessoa que prejudicou os interesses da fiscalização e, em certos casos, também de terceiros. A razão de ser da imputação da responsabilidade, neste caso, é aplicar uma sanção à pessoa que infringiu a lei.

Maria Rita Ferragut (2020, p. 18), ao abordar esta importante limitação prevista no art. 128 do CTN, diz que o legislador ordinário é livre para escolher

qualquer pessoa para ser o responsável dentre aquelas que “estejam (i) indiretamente vinculadas ao fato jurídico tributário ou (ii) direta ou indiretamente vinculadas ao sujeito que o praticou”. Pelo citado trecho é possível perceber que a autora realiza uma interpretação alargada do art. 128, entendendo que o terceiro responsável poderá ser aquele que possua vinculação ao fato gerador (como determina expressamente o citado dispositivo) ou também aquele que possua relação com o sujeito que o praticou, através de dois embasamentos fundamentais: 1º) em qualquer dessas situações é possível estabelecer mecanismos que permitam a repercussão jurídica do tributo, respeitando-se os limites constitucionais da capacidade contributiva, da vedação ao confisco e do direito de propriedade; e 2º) as normas de responsabilidade tributária no CTN reforçam essa interpretação, na medida em que preveem expressamente regras de responsabilidade na qual o sujeito passivo mantém relação apenas com o realizador do fato tributário.

Porém, por toda a explanação até aqui realizada neste trabalho não se pode concordar com a interpretação explicitada por Ferragut, tendo em vista que ela fere os limites constitucionais à definição do responsável tributário, extrapolando os limites do texto do artigo e criando sujeição passiva tributária pela interpretação e, além disso, a limitação prevista no art. 128 do CTN foi uma escolha do legislador, em adição aos limites já impostos pela Constituição Federal.

1.2.1.1. Análise dos critérios da norma tributária e dos requisitos do CTN para a solidariedade na sujeição passiva tributária

Neste tópico aborda-se a disciplina da solidariedade aplicada ao sujeito passivo tributário descrito na norma jurídica tributária, o contribuinte, de acordo com os critérios estabelecidos no CTN.

Conforme explicitado no início deste capítulo, norma jurídica não se confunde com texto jurídico, sendo este suporte físico, enquanto que aquela é significação construída a partir da interpretação do texto. Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 312) diz que “as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito”.

Segundo análise construída por Queiroz (2021, p. 77),

[...] “o texto jurídico é o conjunto de símbolos produzidos que veicula uma ou mais mensagens prescritivas de natureza jurídica” ao passo que norma

jurídica “é a mensagem prescritiva, o sentido ou a significação jurídico-normativa que se constrói a partir da interpretação de texto jurídico.

Para que a norma jurídica realize o seu papel de regular condutas, sem que seja necessário prever especificamente cada conduta de forma individualizada e em tempo real, pois isto seria impossível, é preciso que o conteúdo da norma seja estruturado, de forma preventiva e geral, motivo de ser imprescindível seu pressuposto formal, a estrutura lógica da norma jurídica.

Toda norma jurídica de conduta possui uma mesma estrutura lógica com um antecedente (também chamado de hipótese, suposto, prótase ou descritor), e um conseqüente (chamado ainda de conseqüência, mandamento, estatuição, apódose ou prescritor) (QUEIROZ, 2020, p. 23). Por isso se fala que o Direito figura como sendo um sistema cujas normas jurídicas válidas possuem uma homogeneidade sintática, por conta da identidade na estrutura lógica, e heterogeneidade semântica, pois materialmente as normas regulam condutas sociais diversas.

Esta estrutura lógica da norma jurídica também será observada na norma jurídica tributária, com as especificidades que lhe são peculiares. Partindo do conceito de tributo delineado no art. 3º do Código Tributário Nacional, bem como da estrutura lógica da norma jurídica, Queiroz (2020, p. 57) conceitua a norma jurídica tributária em sentido estrito como sendo

Aquela que estabelece um vínculo jurídico entre um antecedente, que descreve um fato de possível ocorrência (que não seja um fato-conduta ilícito), e um conseqüente, que prescreve uma relação jurídico-formal, na qual impõe (obriga) a um sujeito de direito (sujeito passivo) a conduta de entregar certa quantia em dinheiro a outro sujeito de direito (sujeito ativo).

A partir dessa análise, temos que no antecedente normativo, existirão critérios identificadores de um fato lícito de possível ocorrência no mundo que implicará uma conseqüência. Nele será possível identificar o critério pessoal, que conterá a descrição do sujeito de direito titular da riqueza (norma de imposto), suscitante do exercício do poder de polícia (norma de taxa), beneficiário de um serviço público (norma de taxa) ou beneficiário da valorização de seu patrimônio por uma obra pública (norma de contribuição de melhoria); critério material, sempre expressado por um verbo e o seu complemento, que descreve uma ação ou estado de um sujeito de direito; o critério temporal, que indicará o momento da ocorrência do fato; e o critério espacial, que indicará o local da realização do fato. (QUEIROZ, 2007, p.

251; QUEIROZ, 2016, pp. 173-176)

Já o conseqüente da norma jurídica tributária, ocupa-se em prescrever a relação jurídica tributária que nascerá da ocorrência, no plano concreto, do fato jurídico tributário. Nele estarão descritos os critérios pessoal, material, quantitativo, temporal e espacial. O critério pessoal do conseqüente da norma jurídica tributária informa os “sinais que permitem identificar os sujeitos de direito referentes na relação intersubjetiva prescrita e que se biparte em ativo e passivo” (QUEIROZ, 2007, p. 250); o critério material “informa os dados nucleares, centrais, da conduta intersubjetiva prescrita” (QUEIROZ, 2007, p. 251), será o verbo e seu complemento; o critério quantitativo informa a quantificação do objeto da relação, através da base de cálculo e da alíquota; e os critérios temporal e espacial irão definir quando e onde a obrigação objeto da relação jurídica ocorre (QUEIROZ, 2016, pp. 178-180).

Em suma, no antecedente normativo da norma abstrata e geral que institui o tributo está presente a descrição de critérios identificadores de um fato jurídico possível e economicamente mensurável, enquanto que no conseqüente, há a descrição de uma relação jurídica patrimonial e pecuniária, que se estabelece entre o Fisco (ou quem lhe faça as vezes) e o sujeito passivo, podendo-se identificar os mesmos critérios pessoal, material, temporal e espacial tanto no antecedente, quanto no conseqüente para que haja sentido deôntico possível.

É justamente na análise desta relação jurídica desvendada pela estrutura analítica da norma impositiva tributária e concretizada mediante a ocorrência do fato jurídico no mundo real onde reside o debate sobre a responsabilidade tributária em sentido amplo, ou seja, na definição dos critérios identificadores daquele que, ao fim e ao cabo, deverá arcar com o pagamento do tributo ou do valor correspondente ao tributo.

O que se observa dos mais variados conceitos de relação jurídica que se possa apontar é que ela surge pela incidência da norma jurídica sobre o fato, de modo que, quando esta norma jurídica for de cunho tributário, estaremos diante de uma relação jurídica tributária. A relação jurídica é a projeção do conseqüente da norma jurídica abstrata e geral, enriquecida de determinação e individualização e o fato jurídico será a projeção do antecedente da norma jurídica geral e abstrata, enriquecida de concretude (QUEIROZ, 2016, p. 57)

Interessante notar que o Código Tributário Nacional não faz menção à expressão *relação jurídica tributária*, tratando somente do conceito de obrigação

tributária em seu art. 113, assim construído:

Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória.

§ 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente.

§ 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

§ 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária (BRASIL, 1966, art. 113).

E o artigo 113 do CTN revela importantes questões para a análise da solidariedade tributária, uma vez que ao tratar de obrigação (principal e acessória), o artigo estará abordando o aspecto passivo da relação jurídica, seja a tributária, a punitiva tributária, a administrativo-fiscal, ou a punitiva administrativo-fiscal, conforme se verá.

O §1º do art. 113 do CTN determina que “a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”. Deste trecho, primeiramente, é possível observar que somente se terá a obrigação tributária quando ocorrer no mundo dos fatos a situação descrita no antecedente da norma jurídica tributária.

Com a realização do fato jurídico tributário, segundo a primeira parte do §1º do art. 113 antes citado (“A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo”) o sujeito passivo estará obrigado a entregar ao Estado (sujeito ativo) certa quantia em dinheiro, em tempo e lugar definidos na norma jurídica tributária.

Queiroz (2020, p. 226), em profunda análise sobre a sujeição passiva tributária, alerta que nesta primeira parte do art. 113 do CTN estaremos diante do estado de sujeição do sujeito passivo da relação jurídica tributária, que será sempre o contribuinte, e que estará obrigado a entregar certa quantia em dinheiro ao sujeito ativo, a título de tributo. Aqui o CTN está tratando de obrigação tributária propriamente dita.

Já a segunda parte do §1º do art. 113 do CTN (“tem por objeto...ou penalidade pecuniária”) a obrigação não seria exatamente tributária, mas punitiva tributária, “pois designa o estado em que se encontra (do qual é titular) o sujeito

passivo da relação jurídica punitiva tributária” (QUEIROZ, 2016, p. 226). Aqui o CTN está tratando de obrigação punitiva tributária, que decorre do não cumprimento da obrigação tributária.

Ricardo Lobo Torres também realiza esta distinção, destacando que não há qualquer dúvida que o tributo seja objeto da obrigação tributária, o que não se pode dizer da penalidade pecuniária. Para o autor “são inconfundíveis o tributo e a penalidade. Aquela deriva da incidência do poder tributário sobre a propriedade privada. A penalidade pecuniária resulta do poder penal do Estado e tem por objeto resguardar a validade da ordem jurídica” (TORRES, 2018, p. 228).

Em crítica mais incisiva ao legislador neste aspecto, Carvalho (2019, p. 377) afirma que “prosperar a ideia de que a obrigação tributária possa ter por objeto o pagamento de penalidade pecuniária, ou multa, estará negando aquele caráter (*do conceito de tributo*) e desnaturando a instituição do tributo”. Ou seja, a sanção, apesar de ser pecuniária, não será tributo e isso está estampado no próprio art. 3º do CTN ao afastar do conceito de tributo a sanção de ato ilícito.

Os §§2º e 3º, do art. 113 irão tratar sobre as obrigações de natureza diversa da tributária.

O §2º do art. 113 trata da obrigação do sujeito passivo da relação jurídica administrativo-fiscal em realizar certas “atividades instrumentais que contribuem, direta ou indiretamente, para o atendimento dos interesses tributários (fiscalização e arrecadação) do Estado-fisco (sujeito ativo)” (QUEIROZ, 2016, p. 227). Aqui o CTN está tratando de uma obrigação administrativo-fiscal.

Por fim, o §3º do art. 113 do CTN determina que a inobservância da obrigação acessória gerará penalidade pecuniária, obrigando o sujeito passivo da relação jurídica punitiva administrativa fiscal a entregar ao sujeito ativo certa quantia em dinheiro “a título de punição (por não ter sido cumprida a conduta prescrita na relação jurídica administrativo-fiscal)” (QUEIROZ, 2016, p. 227). Aqui o CTN está tratando de uma obrigação punitiva administrativo-fiscal.

Identificadas estas quatro nuances do art. 113 do CTN é preciso frisar que o objeto de análise deste trabalho, no tocante à solidariedade das empresas integrantes de grupos econômicos em matéria tributária, será em relação à obrigação principal, seja tributária ou punitiva tributária, não sendo objeto deste trabalho a obrigação acessória.

Importante ainda salientar, que nem todos os autores estabelecem essa

diferenciação das relações jurídicas existentes no art. 113 do CTN. Schoueri (2021, p. 527), por exemplo, aborda a relação jurídica tributária como uma relação que compreende “uma série de vínculos, que não se limitam ao recolhimento do tributo”, em claro entendimento de que a relação jurídica tributária não compreenderia somente o pagamento do tributo, mas também da penalidade pecuniária.

Como se percebe, o art. 113 do CTN tem foco no objeto da relação jurídica, que para existir necessitará ainda de sujeitos, aspecto da relação jurídica tributária que será tratado pelo art. 121 do CTN.

O sujeito passivo da obrigação tributária será aquele que suportará o ônus da relação jurídica tributária, a pessoa de quem é exigido o cumprimento da obrigação tributária. É aquele que deve constar do polo passivo de uma relação jurídica necessária à exigência do cumprimento da obrigação.

Conforme leciona Geraldo Ataliba (2014, p. 86):

Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado de contribuinte. É a pessoa que fica na contingência legal de ter o comportamento objeto da obrigação, em detrimento do próprio patrimônio e em favor do sujeito ativo. É a pessoa que terá diminuição patrimonial com a arrecadação do tributo.

Queiroz (2007, p. 251) leciona que o sujeito passivo tributário é o sujeito de direito, que poderá ser denominado sujeito passivo ou contribuinte, e que terá a obrigação de entregar a outrem certa importância em dinheiro, definindo o sujeito passivo tributário para cada uma das espécies tributárias, a saber:

a) quanto à norma do imposto:

(...)

a.2 - sujeito passivo (contribuinte) - será aquele titular da riqueza, já identificado no critério pessoal do antecedente da norma de imposto;

b) quanto à norma da taxa

(...)

b.2 - sujeito passivo (contribuinte) - será aquele que suscita o exercício do poder de polícia (na taxa de polícia) ou que se beneficia como o serviço público (na taxa de serviço); é o mesmo *sujeito suscitante* referido no critério pessoal do antecedente da norma da taxa de polícia e é o mesmo *sujeito beneficiário* referido no critério pessoal do antecedente da norma da taxa de serviço.

c) quanto à norma da contribuição de melhoria

(...)

c.2 - sujeito passivo (contribuinte) - será aquele que se beneficia com a valorização do seu patrimônio imobiliário em função da obra pública realizada; é o mesmo *sujeito beneficiário* referido no critério pessoal do antecedente da norma da contribuição de melhoria.

O Código Tributário Nacional, conforme citado no item anterior, estabelece em seu art. 121 que o sujeito passivo da obrigação principal é gênero que comportará duas espécies, o contribuinte e o responsável. O CTN se utiliza do critério de aproximação com o fato gerador para diferencia-los, definindo que contribuinte será aquele que possua “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” e responsável aquele que não sendo contribuinte “sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”.

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 (BRASIL, 1966, art. 121).

Para os fins aqui pretendidos, atinentes à análise da solidariedade tributária, faz-se uma separação entre a disciplina da solidariedade tributária no plano da norma tributária, quando o liame se dará entre contribuintes - tratada neste tópico - e a disciplina da solidariedade tributária no plano da norma de responsabilidade, quando ocorrerá o liame de solidariedade entre o contribuinte e o responsável - o que será abordado no próximo tópico. Assim, neste momento abordam-se somente os aspectos referentes à solidariedade entre contribuintes.

Amaro (2019, p. 404) leciona que "nessa pertinência lógica entre a situação e a pessoa, identificada pela associação do fato com o seu autor, ou seja, pela ligação entre a ação e o agente, é que estaria a relação pessoal e direta" a qual o CTN faz referência para identificação do contribuinte.

Abraham (2020, p. 215) define contribuinte como “a pessoa que se encontra diretamente ligada por uma relação pessoal ao fato gerador da obrigação tributária. É ele que realiza o verbo do fato gerador e sobre ele recairá a análise da capacidade contributiva e da incidência de isenções ou imunidades”.

Conforme já destacado alguns parágrafos acima, Queiroz (2007. p. 250) assevera que o sujeito passivo tributário é o sujeito de direito, que poderá ser denominado sujeito passivo ou contribuinte, e que terá a obrigação de entregar a outrem certa importância em dinheiro. O autor deixa bastante claro que o único sujeito de direito que está descrito na norma jurídica tributária é o contribuinte e, sendo outro o sujeito passivo, por exemplo, o responsável, a norma não terá

natureza tributária, o que abordaremos a seguir. (QUEIROZ, 2016. p. 184)

Em suma, o CTN se utilizou de duas qualidades da relação com o fato gerador para definir o contribuinte, a relação tem que ser pessoal e direta. Como pessoal, deve se entender que o contribuinte é aquele que participa pessoalmente do fato jurídico tributário, do fato gerador, ou seja, aquele que pratica o verbo do antecedente da norma jurídica tributária. Assim, se o verbo é auferir (no caso do Imposto de Renda), aquele que auferir renda será o contribuinte. Da mesma forma deve ser entendida a qualidade de ser “direta”, pois o contribuinte será o personagem principal do acontecimento e não mero coadjuvante. (AMARO, 2019, p. 408)

No mesmo Capítulo IV, onde disciplina o sujeito passivo da relação jurídica tributária através do art. 121, o CTN, antes mesmo de tratar da responsabilidade tributária, inseriu normas relativas à solidariedade tributária, nos artigos 124 e 125, conforme abaixo:

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.

Art. 125. Salvo disposição de lei em contrário, são os seguintes os efeitos da solidariedade:

I - o pagamento efetuado por um dos obrigados aproveita aos demais;

II - a isenção ou remissão de crédito exonera todos os obrigados, salvo se outorgada pessoalmente a um deles, subsistindo, nesse caso, a solidariedade quanto aos demais pelo saldo;

III - a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, favorece ou prejudica aos demais (BRASIL, 1966, art. 124-125).

O art. 124 do CTN prevê duas modalidades de solidariedade tributária: I – a solidariedade daqueles que possuem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e; II – a solidariedade entre pessoas expressamente designadas por lei:

Pela redação do inciso I do art. 124 do CTN tem-se que quando dois ou mais sujeitos passivos tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, poderá o Fisco cobrar o adimplemento do tributo de qualquer um deles por força da solidariedade passiva tributária.

Repousa neste artigo umas das mais polêmicas questões veiculadas pelo

Código Tributário Nacional, principalmente porque pelo emprego de uma expressão extremamente carregada de indeterminação – *interesse comum* - o CTN imputa solidariedade aos sujeitos passivos pelo adimplemento do tributo. Como se verá no último capítulo deste trabalho, na investigação sobre a solidariedade tributária das empresas integrantes de grupos econômicos o art. 124, I do CTN se encontra no olho do furacão, trazendo toda sorte de divergências doutrinárias e jurisprudenciais em sua interpretação.

Em decorrência disto, tentaremos neste item trazer as posições doutrinárias sobre o tema, a fim de entender o solo pantanoso onde repousam as divergências, uma vez que milhares de litros de tinta já foram gastos no enfrentamento da matéria. Assim, a principal pergunta a ser enfrentada é: qual o conteúdo semântico da expressão “interesse comum” de acordo com os ditames do sistema jurídico tributário brasileiro?

Barcelos (2011, pp. 58-59), ao delimitar o significado da palavra “interesse” através das lições de Carnelutti, vai dizer que “o interesse é uma posição do homem, uma posição favorável à satisfação de uma necessidade. Em outras palavras, interesse é o intuito do homem de satisfazer sua necessidade”.

Este interesse, segundo a letra da lei, deve ser comum e, além disso, qualificado como sendo aquele que recai sobre a situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, o que já revela uma delimitação por parte do legislador.

Schoueri (2021, p. 606) ensina que interesse comum só tem aqueles que estão no mesmo polo da situação que constitui o fato jurídico tributário. Neste diapasão, os condôminos teriam interesse comum na propriedade e, por este motivo, são solidariamente obrigados ao pagamento do IPTU, ou seja, o Fisco poderá cobrar a totalidade do tributo de qualquer um deles, por força do que dispõe o art. 124, I do CTN.

Interessante notar que o art. 124 do CTN não define sujeito passivo, mas qualifica uma relação existente entre sujeitos passivos, de modo que, antes de observar se há solidariedade tributária, é preciso identificar quem são os sujeitos passivos da relação jurídica. Luciano Amaro (2019, pp. 426-427) pontua esta questão, ao explicar que o fato de a lei poder eleger o sujeito passivo em uma relação onde exista bilateralidade não significa dizer que haverá entre os sujeitos desta relação bilateral solidariedade, justamente porque o interesse comum somente

estará presente entre os indivíduos que estejam no mesmo polo da relação jurídica, o que fica claro pelo trecho que ora se destaca:

Por outro lado, o só fato de o Código Tributário Nacional dizer que, em determinada operação (por exemplo, a alienação de imóvel), a lei do tributo pode eleger qualquer das partes como contribuinte não significa que, tendo eleito uma delas, a outra seja solidariamente responsável. Poderá sê-lo, mas isso dependerá de expressa previsão da lei (já agora nos termos do item II do art. 124). Até porque nessa hipótese o interesse de cada uma das partes no negócio não é comum, não é o mesmo; o interesse do vendedor é na alienação, o interesse do comprador é na aquisição. Se, porém, houver dois vendedores ou dois compradores (copropriedade), aí sim teremos interesse comum (dos vendedores ou dos compradores, respectivamente), de modo que, se a lei definir como contribuinte a figura do comprador, ambos os compradores serão responsáveis solidários, não porque a lei tenha eventualmente vindo a proclamar essa solidariedade, mas sim porque ela decorre do interesse comum de ambos no fato da aquisição. O mesmo se diga em relação ao imposto predial. Havendo copropriedade, ambos os proprietários são devedores solidários.

Utilizando o exemplo da compra e venda trazido acima pelo autor, é possível observar que comprador e vendedor possuem interesse coincidente, pois ambos querem que o negócio se realize, mas não interesse comum, motivo pelo qual não haveria nesta situação solidariedade entre eles com base no art. 124, I do CTN.

Paulo de Barros Carvalho (2019, p. 399) trilha o mesmo caminho e, utilizando-se de exemplos de tributos cujo fato gerador são operações bilaterais afirma que o interesse comum para os fins do art. 124, I, do CTN é o que existe entre os sujeitos passivos que estão no mesmo polo da situação que constitui o fato gerador.

Darzé (2009, p. 214) diz que ao associar a expressão “interesse comum” com o complemento “na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”,

(...) o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra de solidariedade. É necessário que se trate de interesse no fato ou na relação jurídica que constitui o antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

A doutrina mais balizada do direito tributário tem entendido que o interesse comum descrito no inciso I do art. 124 do CTN não pode ser mero interesse econômico, social ou moral, mas sim deve ser um interesse jurídico. Nas palavras de Marciano Seabra de Godoi (2020, p. 26) “pode-se resumir numa frase a numerosa doutrina a respeito do art. 124, I, do CTN: a solidariedade mencionada no dispositivo

dirige-se somente aos ‘participantes do fato gerador’”.

Não é à toa que Marcus Abraham (2020, p. 219/220), ao classificar as hipóteses de solidariedade tributária do art. 124 do CTN, diz que a solidariedade do inciso I é uma solidariedade direta, que ocorre entre os próprios contribuintes:

Na solidariedade passiva direta, expressa pela norma do inciso I, do art. 124 do CTN, verificamos a participação na obrigação tributária de vários sujeitos passivos diretos, todos *contribuintes*, unidos de forma solidária, pelo vínculo de um interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Neste caso, não há a presença do responsável no polo passivo obrigacional, mas somente daqueles considerados contribuintes originários ou contribuintes propriamente ditos (BRASIL, 1966, art. 124).

Marco Aurélio Greco (2019, p. 628), em recente edição do seu “Planejamento Tributário”, ao tratar sobre o tema contemporâneo referente à responsabilidade de terceiros instrumentais, teceu alguns importantes comentários sobre o art. 124, I, do CTN, pelo que se observa a abrangência da interpretação da referida norma, aplicável a uma penca de temas atinentes à responsabilização na esfera tributária. O referido autor, na mesma esteira, frisou que “o conceito de interesse comum nesse dispositivo do Código alcança o interesse jurídico (comunhão, co-titularidade), mas não o puro interesse econômico”, adicionando que:

Ademais, o artigo 124, I regula hipótese atinente ao sujeito passivo da obrigação, especificamente o contribuinte que, pelo artigo 121 parágrafo único I, é aquele que tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. Relação pessoal e direta no sentido de ter faticamente a titularidade das qualidades, direitos, etc. contemplados pela norma de incidência e definidos como fato gerador da exigência.

Misabel Derzi, ao comentar a disciplina da solidariedade passiva contida no inciso I do art. 124, em atualização à obra de Aliomar Baleeiro (2010, p. 1.119), ensina que a solidariedade ali contida não é “forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo”.

Seria possível continuar citando importantes doutrinadores do direito tributário para demonstrar que, hoje, o entendimento veiculado pela doutrina mais balizada deste ramo jurídico é a de que o “interesse comum” capaz de imputar solidariedade tributária é o interesse jurídico, consubstanciado na realização conjunta do fato gerador.

Não é outro o entendimento majoritário que tem sido reiteradamente adotado

pelo Superior Tribunal de Justiça. No julgamento do REsp nº 884.845-SC, de relatoria do Ministro Luiz Fux, a primeira turma do STJ deixou claro que o interesse comum para fins do art. 124, I do CTN não deve ser o mero interesse econômico, e somente poderá ser observado entre os sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível.

No último capítulo deste trabalho, será abordada de forma detalhada a jurisprudência do STJ sobre a solidariedade tributária e os grupos econômicos, onde se observará como o referido tribunal, ao longo dos anos, vem se posicionando e como se estabeleceu o entendimento acima destacado desde 2008 até hoje.

Também será abordado o enfrentamento da matéria por parte do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, onde será possível observar uma maior dissonância sobre a matéria, em comparação ao entendimento mais consolidado no STJ.

Por fim, importante destacar alguns posicionamentos de doutrina isolada no tocante à aplicação da solidariedade por interesse comum nos casos de concorrência dos sujeitos no ilícito. Esses autores irão defender que o inciso I do art. 124 do CTN não só contemplaria os sujeitos que têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas também aqueles que têm interesse no fato eleito pelo legislador como pressuposto para a imputação da responsabilidade.

Neste sentido pode-se destacar a posição de Sodré Leal (2008, p. 88), para quem:

Também nos termos do art. 124, I, do CTN, entendemos que há solidariedade entre os responsáveis tributários que realizem conjuntamente o suposto de fato que deu origem à sua responsabilidade, assim, por exemplo, entre os sócios que derem causa, de comum acordo, à liquidação irregular de sociedade de pessoas (art. 134, VII), ou entre dois ou mais administradores comuns de um mesmo bem pertencente a terceiro, pelos atos ilícitos que tenham em conluio praticado (art. 134, III).

No mesmo sentido tem-se o posicionamento de Neder (2008, p. 76), ao defender que:

[...] pode haver solidariedade por interesse comum, prevista no art. 124 do CTN, entre a pessoa jurídica e uma das pessoas arroladas pelo art. 135 do CTN, quando houver a comprovação de benefício comum pela prática do ilícito. Nesse caso, o ilícito é praticado pelo responsável (v.g., administrador) e o resultado dessa conduta dolosa é, posteriormente, partilhado entre

ambos. Mas esse é um caso de interesse comum e, portanto, abrangido pela aplicação do art. 124 e não do art. 135 do CTN.

Em que pese os referidos autores embasarem com acuidade seus posicionamentos, a conclusão expressada não parece escorreita pelas seguintes razões: (i) o inciso I do art. 124 do CTN fala que o interesse comum deve ser na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; (ii) o art. 113, §1º do CTN estabelece que obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente; (iii) por sua vez o art. 144 do CTN determina que o fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

Tendo estas previsões do CTN em mente, que estabelecem um conceito normativo, bem como relembrando a crítica que destacada anteriormente sobre a inclusão errônea do legislador da penalidade pecuniária como objeto da obrigação principal, considerando o conceito de tributo delineado pelo próprio CTN em seu art. 3º, é possível observar que somente se poderá imputar solidariedade com fulcro no inciso I do art. 124 do CTN àqueles sujeitos que tenham interesse jurídico comum no fato descrito no antecedente da norma jurídica tributária e não em qualquer outro fato ou norma.

Como a solidariedade tributária não se presume, decorrendo somente de lei, não tendo o inciso I do art. 124 do CTN previsto a solidariedade pelo pagamento da obrigação tributária (e não punitiva tributária) no caso da concorrência dos sujeitos passivos no ilícito, não poderá o intérprete através do alargamento da norma imputar solidariedade nessa hipótese e esta observação será crucial para o enfretamento da questão tributária atinente aos grupos econômicos no último capítulo.

1.2.1.2. Os critérios da norma da responsabilidade tributária e os requisitos do CTN para a solidariedade na responsabilidade tributária

Tendo sido feitas as considerações que se julga pertinentes sobre a disciplina do contribuinte e a aplicação da solidariedade prevista no CTN na relação jurídica tributária, parte-se para a análise do responsável tributário, descrito no inciso II do art. 121 do CTN, já referido no tópico anterior.

A palavra “responsabilidade”, segundo Pablo Stolze e Rodolfo Pamplona

(2006, pp. 2-3), etimologicamente

[...] tem sua origem no verbo latino *respondere*, significando a obrigação que alguém tem de assumir com as consequências jurídicas de sua atividade, contendo, ainda, a raiz latina de *spondeo*, fórmula através da qual se vinculava, no Direito romano, o devedor nos contratos verbais.”

Maria Rita Ferragut (2020, p. 11) diz que responsabilidade significa a “obrigação de responder pelas ações próprias ou dos outros; caráter ou estado do que é responsável ou do que está sujeito a responder por certos atos e a sofrer-lhes as consequências”.

Há disciplinamento sobre responsabilidade praticamente em todo o ordenamento jurídico, uma vez que o Direito é voltado a pacificar e organizar a convivência em sociedade, de modo que é central a necessidade de previsão do dever de indenizar e reparar danos quando ocorrer violação a direitos.

A disciplina da responsabilidade no Direito Privado, precisamente no Código Civil de 2002 trata a questão sempre atrelada à ilicitude⁷, mas, como se verá, a responsabilidade tributária nem sempre estará atrelada à conduta ilícita dos sujeitos, sendo prevista “por questões de conveniência (interesse) ou necessidade que envolvem os modelos de fiscalização e cobrança tributária” (MUNIZ, 2014, p. 64) que farão com que, em certos casos, terceiros que não realizaram o fato gerador ou que não cometeram ilícitos serão chamados a responder pela obrigação tributária resultante da conduta de outro sujeito.

O art. 121, II do CTN possui uma redação que explicita o responsável de uma maneira oblíqua, ao dizer que o sujeito passivo será “responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. Assim, “não ser contribuinte” quer dizer que a relação do responsável com o fato gerador não será nem pessoal e nem direta, além de que a sua obrigação deverá estar descrita pela Lei.

Ricardo Lobo Torres (2002, p. 228) se utiliza da teoria da obrigação do Direito Civil, com a separação entre *Schuld* (débito) e *Haftung* (responsabilidade), para explicar a diferença entre contribuinte e responsável

⁷ O art. 927 do CC determina a reparação por dano causada através de ato ilícito. Já o ato ilícito está previsto no art. 186, segundo o qual “aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito” e no art. 187, ao dizer que “também comete ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes”

[...] 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.

Shoueri (2021, pp. 602-603), na mesma esteira, utiliza a teoria dualista da obrigação para deixar mais evidente a distinção entre contribuinte e responsável

Essa teoria via dois elementos distintos na obrigação: o dever e a responsabilidade. O primeiro, a dívida, implicando o dever de o credor receber a prestação que o devedor deve. O outro elemento, a responsabilidade como a garantia conferida ao credor (...) A referida distinção é útil para explicar a razão de a sujeição passiva tributária (que representa a possibilidade de o sujeito vir a ser impelido, pelo Estado, a satisfazer a obrigação – *obligatio, Haftung*) não se vincular, necessariamente, à pessoa do contribuinte. Este, na definição já referida do art. 121, parágrafo único, I, do Código Tributário Nacional, encontra-se numa 'relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador', ao passo que o responsável não se reveste da condição de contribuinte.

Fica claro que o legislador brasileiro aderiu à teoria germânica da dualidade da obrigação, servindo a mesma para, inclusive, demonstrar a possibilidade de se eger um terceiro como responsável pelo pagamento do tributo, mesmo que não tenha sido ele o sujeito passivo da relação jurídica tributária. E nesse sentido, é interessante notar que, não à toa, a norma tributária foi analisada anteriormente ao item destinado ao enfrentamento da responsabilidade tributária, uma vez que se mostra primordial neste momento ter em mente que a norma tributária não se confunde com a norma de responsabilidade tributária.

Para a maior parte da doutrina a norma de responsabilidade não detém natureza tributária, uma vez que, conforme já ficou claro pela análise da norma tributária, o único sujeito de direito que figura no antecedente da referida norma é o contribuinte, concluindo-se, assim, que o sujeito passivo indicado na norma de responsabilidade será outro, não havendo coincidência entre eles. Tal entendimento, inclusive, já foi explicitado pelo plenário do Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE 562.276/PR, com reconhecimento de repercussão geral, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, em sessão datada de 03/11/2010, conforme se depreende do trecho abaixo, extraído de sua ementa:

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.

Queiroz, conforme aduzido no tópico anterior, entende que o único sujeito de direito que figura no polo passivo da relação jurídica tributária é o contribuinte, pois no caso do responsável, a norma terá natureza diversa. Assim, para o referido autor (QUEIROZ, 2016, pp. 189-192), a norma que dispõe sobre a responsabilidade ou será uma norma primária principal não-tributária (p. ex. os casos de sub-rogação do art. 131, I e II e 132, *caput* do CTN) ou uma norma primária punitiva (p. ex. as hipóteses do art. 134 do CTN):

No caso do sujeito passivo ser o responsável, a norma primária pode possuir dupla natureza: natureza administrativo-fiscal – norma primária principal administrativo-fiscal; ou natureza de pena administrativa – norma primária punitiva administrativo-fiscal.

Porém, há quem discorde desta concepção sobre a norma de responsabilidade. Maria Rita Ferragut (2020, pp. 30-31), por exemplo, defende que “a natureza jurídica da norma de responsabilidade é sempre tributária, nas modalidades de norma primária dispositiva ou sancionadora”. Segundo a Autora:

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

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

Assim, a descrição de um antecedente como ilícito (situação correspondente à não realização do comportamento prescrito pelo consequente de uma norma primária dispositiva), somada à sanção aplicável ao sujeito que praticou a infração, não permitem que a norma seja considerada primária dispositiva, em que pese permanecer sendo dotada de natureza tributária, pois (i) submete-se ao regime jurídico tributário; (ii) possui um antecedente ilícito que não se confunde com um fato gerador ilícito; e (iv) o pagamento realizado tem o condão de extinguir o crédito tributário.

Apesar da profunda análise realizada pela autora, tal entendimento não parece adequado. A posição aqui adotada e que tem prevalecido, é que a natureza da norma de responsabilidade não é tributária pelo fato de que, para ser tributária, a relação jurídica deverá ter como sujeito passivo aquele indivíduo que participou do fato gerador tributário, o qual, por expressa determinação do art. 3º do CTN, não se apresenta como um fato ilícito, pelo que ficam afastadas as situações de responsabilidade por sub-rogação, pois nestas os respectivos sujeitos passivos (responsáveis) não participaram do fato jurídico tributário.

O Código Tributário Nacional em seu Capítulo V tratou de disciplinar a “Responsabilidade Tributária”, veiculando no art. 128 as disposições gerais, nos arts. 129 a 133 a Responsabilidade dos Sucessores, nos arts. 134 e 135 a Responsabilidade de Terceiros e nos arts. 136 a 138 a Responsabilidade por Infrações.

Conforme disposto no tópico 1.2.1 deste trabalho, para imputar a responsabilidade tributária a terceiro na qualidade de responsável, Darzé (2009, p. 79) aponta que o legislador poderá seguir dois caminhos distintos: 1º) seguir o disciplinamento já ofertado pelo CTN para a responsabilidade tributária em seus arts. 130 a 137; ou 2º) definir o desenho estrutural da norma de responsabilidade tributária por si mesmo.

Isto porque, o art. 128 do Código Tributário Nacional autoriza o legislador a prever novas hipóteses de responsabilidade tributária, desde que o sujeito eleito para figurar no polo passivo (terceiro) mantenha vínculo com o fato gerador da respectiva obrigação. Assim, o que se percebe é que o art. 128 inaugura o Capítulo V trazendo em seu texto as disposições gerais que deverão ser observadas sobre a responsabilidade tributária, mas como já dissemos, o referido artigo veicula verdadeira limitação legal à responsabilização tributária de terceiros.

Seguindo os caminhos apontados acima por Darzé, primeiramente será necessária a análise das hipóteses já disciplinadas pelo Código Tributário Nacional para a responsabilização tributária, uma vez que dentre elas existem situações de solidariedade entre o contribuinte e o responsável, a fim de que seja possível identificar futuramente se alguma dessas previsões se amolda ao caso dos grupos econômicos.

Somente depois pode-se seguir o segundo caminho de investigação, que passará pela atuação do legislador em definir o desenho estrutural da norma de

responsabilidade tributária, valendo-se da permissão contida no art. 128 do CTN, bem como do art. 124, II do mesmo diploma normativo.

O Código Tributário Nacional disciplina a responsabilidade dos sucessores ou responsabilidade por sucessão nos arts. 129 a 133. Nesta modalidade de responsabilidade tributária há a transferência da obrigação para outro devedor em razão do desaparecimento do devedor original:

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.

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.

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Parágrafo único. O disposto neste artigo aplica-se aos casos de extinção de pessoas jurídicas de direito privado, quando a exploração da respectiva atividade seja continuada por qualquer sócio remanescente, ou seu espólio, sob a mesma ou outra razão social, ou sob firma individual.

Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

I - integralmente, se o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade;

II - subsidiariamente com o alienante, se este prosseguir na exploração ou iniciar dentro de seis meses a contar da data da alienação, nova atividade no mesmo ou em outro ramo de comércio, indústria ou profissão.

§1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de

seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário (BRASIL, CTN, art. 129-133).

Ferragut (2020, p. 67), em seu abrangente estudo sobre a responsabilidade tributária explicita que a responsabilidade por sucessão implica a transferência da obrigação de quitar o crédito tributário para terceiro e poderá ocorrer *inter vivos* ou *causa mortis*, respondendo o sucessor, em regra, pela obrigação existente na data do evento que motivou a sucessão.

Abraham (2020, p. 221) elenca que a sucessão tributária ocorrerá nos seguintes casos, conforme as disposições do Código Tributário Nacional:

- a) aquisição (gratuita ou onerosa) de bens imóveis;
- b) aquisição ou remição de quaisquer bens (móveis ou imóveis) cuja propriedade, posse ou utilização possam ser objeto de tributação;
- c) morte do contribuinte;
- d) fusão, transformação, incorporação, cisão ou mesmo a extinção de pessoa jurídica de direito privado;
- e) aquisição de estabelecimento empresarial – *fundo de comércio*.

Por sua vez, os artigos 134 e 135 do CTN disciplinam a chamada responsabilidade de terceiros, que se confira perante atos ou omissões de um terceiro, que não sendo o contribuinte, acaba atraindo a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária para si.

O *caput* do art. 134 determina que nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, responderão solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis as pessoas arroladas em seus incisos, sendo estes: I - os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores; II - os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados; III - os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes; IV - o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio; V - o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário; VI - os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício; VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

Já de plano os autores identificam uma flagrante impropriedade na redação ofertada pelo legislador do Código Tributário Nacional, tendo em vista que qualifica aquela responsabilidade como solidária, mas pela leitura do artigo se compreende que se trata de um caso claro de subsidiariedade.

Conforme já enfrentado anteriormente, quando existe solidariedade entre os sujeitos passivos tributários, o sujeito ativo, credor da relação jurídica tributária, poderá cobrar a integralidade do crédito a qualquer um dos devedores solidários, à sua livre escolha. Ao ler o *caput* do artigo 134 se observa que a responsabilidade do terceiro somente aparecerá diante da “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”, ou seja, há aqui algo que se assemelha a um benefício de ordem.

Já o artigo 135 do CTN trata da responsabilidade pessoal dos terceiros elencados no artigo 134, dos mandatários, prepostos e empregados e dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Por fim, o Código Tributário Nacional, encerra o Capítulo V, que trata da responsabilidade tributária, disciplinando a Responsabilidade por Infrações em seus arts. 136 a 138.

Já de antemão é necessário repisar que a classificação das disposições sobre responsabilidade tributária não encontra consonância na doutrina, sendo inúmeras as maneiras com que os doutrinadores as classificam. Ocorre que no caso da responsabilidade por infrações, é importante frisar a inconsistência do CTN em incluí-la no capítulo destinado à responsabilidade tributária, como se suas disposições fossem empregadas somente ao sujeito passivo “responsável”, não se aplicando ao contribuinte.

Porém, da leitura dos artigos 136 a 138 do CTN fica claro que as normas ali contidas não se restringem somente aos responsáveis tributários. Luciano Amaro (2019, pp. 592-593) bem aponta esta situação, imputando o problema aqui destacado à falta de rigor do CTN no emprego das palavras “responsável” e “responsabilidade”, que padecem de ambiguidade por polissemia:

A seção sobre responsabilidade por infrações foi, com evidente falta de técnica, inserida no capítulo que, nas demais seções, cuida do sujeito passivo indireto (que o CTN designou como ‘responsável’). Com efeito,

depois de tratar do sujeito passivo indireto nos arts. 128 a 134, minudenciando várias situações em que alguém, que não o contribuinte, pode ocupar o polo passivo da obrigação tributária, o Código passa, nos artigos seguintes, a disciplinar a responsabilidade por infrações, que, obviamente não é matéria restrita ao sujeito passivo indireto ("responsável"), abrangendo, também, a figura do contribuinte (sujeito passivo direto). Certamente, esse erro decorre da plurivocidade do vocábulo 'responsável'.

O art. 136 do CTN determina que, "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato". Do referido artigo é preciso extrair duas questões: (i) qual a extensão da consequência dessa infração da legislação tributária; e (ii) qual o sentido de "agente" e "responsável".

No tocante à extensão da consequência dessa infração da legislação tributária, apesar de existirem vozes que advogam o entendimento de que os artigos 136 e 137 somente estariam regulando a aplicação de penalidade, não fazendo referência ao tributo, não é este entendimento que aqui se defende. Não faria sentido em todo o arcabouço normativo referente à responsabilidade tributária por sucessão ou de terceiros o CTN prever a responsabilidade tanto pelo pagamento da penalidade quanto do tributo e, no caso mais gravoso, que é a responsabilidade por infrações à legislação tributária, somente prever o pagamento de penalidades.

Queiroz (2013, pp. 739-740), analisando o art. 136 a partir da interpretação do art. 113, ambos do CTN, identifica quatro situações de infrações que estão contidas naquele enunciado prescritivo:

Primeira: infração relacionada ao descumprimento, na linguagem da lei, de uma "obrigação tributária principal", em rigor, da **obrigação tributária em sentido estrito**, obrigação de pagar o tributo (art. 113, §1º, primeira parte, do CTN);

Segunda: infração relacionada ao descumprimento, na linguagem da lei, também de uma "obrigação tributária principal", em rigor, da **obrigação punitiva tributária**, obrigação de pagar as verbas punitivas (p.ex. multa) decorrentes do não pagamento do tributo (art. 113, §1º, segunda parte, do CTN);

Terceira: infração relacionada ao descumprimento, na linguagem da lei, de uma "obrigação tributária acessória", em rigor, da **obrigação administrativo-fiscal**, obrigação de cumprir as obrigações de interesse da administração fiscal (art. 113, §2º, do CTN);

Quarta: infrações relacionadas ao descumprimento, na linguagem da lei, de uma "obrigação tributária principal", em rigor, da **obrigação punitiva administrativo-fiscal**, obrigação de pagar as verbas punitivas (p. ex. multa) decorrentes do não cumprimento da obrigação administrativo-fiscal (art. 113, §2º, do CTN);

Portanto, o art. 136 do CTN, ao se referir à "responsabilidade por infrações"

alude a uma das quatro situações antes mencionadas.
 (...) Essas quatro diferentes infrações geram obrigações punitivas de cunho pecuniário (ou “responsabilidade por infrações”). (grifos do autor)

Assim, as lições do referido autor corroboram o entendimento, aqui defendido, de que as consequências da aplicação do art. 136 do CTN vão além de somente imputar ao infrator o dever de arcar com as penalidades do seu ato, à medida que também podem envolver o pagamento de montante correspondente ao que originalmente era devido a título de tributo.

Na mesma esteira, Maria Rita Ferragut (2020, p. 135), ao analisar a responsabilidade tributária por infrações, deixa claro que

[...] os artigos que compõem a responsabilidade por infrações aplicam-se tanto ao crédito tributário quanto às multas decorrentes do descumprimento das obrigações e deveres fiscais, conclusão que nos leva a afastar o entendimento de que o art. 135 do CTN trata de tributos, enquanto os arts. 136 e 137, das sanções tributárias.

Darzé (2009, p. 127), faz interessante observação, de que o fim último perseguido, mesmo que indiretamente, pelas normas de responsabilidade tributária é a segurança da arrecadação, expressão do interesse público, de modo que,

Mesmo nas hipóteses de responsabilidade sancionatória, essa finalidade é perseguida pela norma, ainda que indiretamente. Prova disso é que a pena imputada ao responsável geralmente corresponde ao valor do tributo. Assim, ao passo que pune o infrator, imprime maior garantia à satisfação do crédito tributário.

Já no tocante ao sentido das expressões veiculadas pelos artigos referentes à Responsabilidade Tributária por Infrações, é preciso pontuar que tais disposições são aplicáveis não só ao dito terceiro, responsável tributário, mas a qualquer pessoa que, “por ter praticado uma infração, deve submeter-se às consequências sancionatórias previstas em lei” (FERRAGUT, 2020, p. 135). Assim, essa disposição pode se referir ao contribuinte, ao responsável tributário ou a um terceiro, ou seja, a qualquer pessoa que atue como executor material da infração ou que tenha concorrido para a prática do delito como mandante ou partícipe. Além disso, quando o art. 136 refere-se a “agente” ele não exclui a possibilidade de existir mais de um agente atuando em conluio no cometimento do ilícito.

Queiroz, na mesma esteira, assevera que poderá ser sujeito passivo das

obrigações decorrentes deste dispositivo o “contribuinte, ou substituto ou responsável (por sub-rogação ou por punição) ou mesmo outro sujeito que com estes não se confunda” (QUEIROZ, 2013, p. 740):

Insta dizer que as expressões “agente” ou “responsável” contidas no art. 136 e 137 do CTN parecem ter o seguinte sentido: a) agente – é aquele que, diretamente, pratica o ato; b) responsável – é aquele que em nome ou por ordem de quem o agente atua. Desse modo, esse “responsável” referido nos arts. 136 e 137 do CTN não se confunde com os responsáveis por sub-rogação ou por punição tratadas nos arts. 130 a 135 do CTN. Trata-se de mais uma hipótese de ambiguidade por polissemia encontrada no Código Tributário Nacional.

Feitas estas importantes explanações sobre a interpretação aqui aplicada ao art. 136 do CTN, a abordagem empregada ao artigo seguinte se mostra mais evidenciada. O art. 137 do CTN determina que:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:
 I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;
 II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;
 III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:
 a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;
 b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;
 c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas (BRASIL, 1966, art. 137).

Ferragut (2020, p. 139) ao tratar da referida disposição, aponta que “a autoria das infrações descritas no art. 137 é do agente, entendido tanto como o executor material de uma infração, quanto como qualquer outra pessoa que tiver concorrido para a prática do delito, como partícipe ou mandante”. Assim, o que se observa é que a expressão “agente” empregada pelo art. 137 do CTN está abrangendo tanto aquele que pratica o ato (o “agente” do caput do art. 136 do CTN), como aquele que ordena a sua prática (o “responsável do caput do art. 136 do CTN). Eis mais um caso de ambiguidade por polissemia no CTN.

Passando para o segundo caminho de investigação, que trata da atuação do legislador em definir o desenho estrutural da norma de responsabilidade tributária, valendo-se da permissão contida no art. 128 do CTN, bem como do art. 124, II do

mesmo diploma normativo, observa-se que no mesmo Capítulo IV, onde disciplina o sujeito passivo da relação jurídica tributária através do art. 121, antes mesmo de tratar das hipóteses de responsabilidade tributária acima referidas, o CTN inseriu normas relativas à solidariedade tributária.

O inciso I do art. 124 do CTN foi devidamente analisado no tópico anterior, quando o objeto era o contribuinte, uma vez que ficou evidenciado que a referida hipótese de solidariedade fazia referência ao vínculo existente entre contribuintes. Por sua vez, o inciso II do art. 124 do CTN determina que são solidariamente obrigadas as pessoas cuja lei expressamente definir.

Da leitura apressada do referido artigo poderiam ser retiradas algumas conclusões precipitadas, destacando-se dentre elas duas que parecem ser importantes para a análise aqui perpetrada.

A primeira seria o entendimento de que o legislador do CTN teria sido redundante, uma vez que, com base no Princípio da Legalidade que impera no Direito Tributário, a solidariedade somente pode resultar de lei, o que não precisaria ter sido expressamente veiculado pelo CTN. Ocorre que nos parece adequada a redação do inciso II no tocante à diferencia-lo do inciso I, caso contrário, poderiam restar dúvidas sobre a possibilidade do legislador prever hipóteses de solidariedade que não fossem enquadradas no inciso I do art. 124.

A segunda conclusão está relacionada a uma interpretação equivocada de que o inciso II do art. 124 do CTN representaria uma porta aberta para a atividade do legislador, de modo que o mesmo teria liberdade plena para imputar a solidariedade a quem lhe aprover. Ocorre que a interpretação da referida norma não pode ser esta, sob pena de se desconsiderar todo o arcabouço do sistema tributário brasileiro, tanto as balizas já citadas previstas na Constituição Federal de 1988, como também àquelas veiculadas pelo próprio CTN, e este é o posicionamento da maior parte da doutrina.

Houve infelicidade do legislador na redação da norma agora analisada, uma vez que, como se disse, da leitura do texto do inciso II do art. 124 dificilmente se retira a conclusão acima exposta. Porém, é preciso se ter em mente que o dispositivo em comente não pode ser interpretado isoladamente, como se não estivesse inserido em um contexto normativo, devendo sua interpretação ser consentânea com as demais normas que compõem o ordenamento jurídico brasileiro.

O art. 121 do CTN ao definir o sujeito passivo da obrigação principal, escolhe como critério definidor do contribuinte e do responsável a proximidade do sujeito à situação que constitua o fato gerador, sendo o contribuinte àquele que possui relação pessoal e direta e o responsável, *a contrario sensu*, àquele que está indiretamente relacionado à situação citada. Assim, em nenhuma hipótese há sujeição passiva de alguém que seja totalmente estranho à situação que constitua o fato gerado.

Marcus Abraham (2020, p. 220), ao tratar sobre o inciso II do art. 124, ensina que este dispositivo define a modalidade de solidariedade passiva tributária indireta, que ocorre entre o contribuinte e o responsável, o que se observa do trecho abaixo:

(...) pela interpretação do inciso II, encontramos a modalidade de sujeição passiva indireta, pela responsabilidade de terceiros, que se vincula de maneira solidária com o contribuinte, sem que haja uma ligação realmente direta com o fato gerador, mas sim por previsão legal fundada no interesse ou conveniência da Administração, por possuírem um vínculo indireto com o fato gerador. É o caso do transportador pelo ICMS da mercadoria transportada.

Como já citado, a solidariedade não é uma causa em si de responsabilidade tributária, mas uma consequência do estado do sujeito passivo, uma qualidade da relação entre os sujeitos. Da possibilidade veiculada pelo art. 124, II do CTN o legislador poderá criar nova hipótese de solidariedade. Como o inciso I do art. 124 já se refere à solidariedade entre contribuintes, o inciso II somente poderia se referir a uma solidariedade entre o contribuinte e um terceiro, de modo que há clara atração da limitação legal prevista no art. 128 do CTN.

O art. 128 do CTN estabelece que a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, desde que ela esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Assim, o art. 128 do CTN representa expressa limitação legal à liberdade do legislador na responsabilização de terceiro, determinando que o mesmo deva possuir vinculação ao fato gerador.

Não é outro o entendimento de Schoueri (2021, p. 606), que procura deixar evidente a limitação contida no art. 128, aplicável ao legislador referido pelo inciso II do art. 124:

(...) o inciso II acima transcrito ao se referir a pessoas “expressamente designada por lei” não há de ser lido fora do contexto do Código Tributário Nacional. Afinal, o art. 128, como será visto, limita a possibilidade de designação do responsável a alguém que esteja vinculado ao fato jurídico

tributário. Assim, a solidariedade não poderá alcançar qualquer pessoa, mas apenas alguém que possa ser enquadrado como responsável.

Em idêntico sentido, Amaro (2019, p. 427) também cita que na definição da responsabilidade de terceiros de forma solidária, conforme autorização do inciso II do art. 124 do CTN, o legislador deverá se atentar para os limites do art. 128, pois "para que o terceiro seja eleito responsável (como substituto do contribuinte, como devedor principal, como devedor solidário, ou como devedor subsidiário) devem ser obedecidos os comentados limites".

O Supremo Tribunal Federal chegou a enfrentar a previsão contida no art. 124, II do CTN, quando do julgamento do RE 562.276/PR, com reconhecimento de repercussão geral, tendo se posicionado na mesma esteira da doutrina, conforme destaca-se do julgado o trecho abaixo:

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.

Assim, da análise perpetrada é possível observar que o art. 124, II do CTN autoriza o legislador a criar novas hipóteses de solidariedade entre o contribuinte e um terceiro, desde que sejam observadas as limitações constitucionais à eleição do sujeito passivo e do próprio CTN para a responsabilização de terceiros.

Esta questão será crucial para o enfrentamento, no Capítulo 3, da responsabilidade solidária das empresas integrantes de grupos econômicos prevista no art. 30, IX, da Lei 8.212/91.

1.2.1.3. A situação de solidariedade na responsabilidade tributária prevista LC n.º 123/2006

A Emenda Constitucional nº 42 de 19 de dezembro de 2003 trouxe importantes modificações no art. 146 da Constituição Federal, incluindo em seu texto a alínea "d", segundo a qual caberia a lei complementar a definição de um tratamento "diferenciado e favorecido" para as microempresas e empresas de pequeno porte no tocante à questão tributária, autorizando tal instrumento a prever,

ainda, um regime de arrecadação único dos impostos da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, conforme se observa de seu texto:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

(...)

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

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

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

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

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

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

A partir desta previsão constitucional, foi editada em 14 de dezembro de 2006 a Lei Complementar nº 123, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, introduzindo no ordenamento jurídico brasileiro diversas novidades no tocante ao tratamento destas pessoas jurídicas e realizando importantes modificações na legislação pátria.

Como a solidariedade tributária ocupa posição central no presente trabalho, salta aos olhos a previsão contida no art. 9º, §§ 4º e 5º da Lei Complementar nº 123/2006, que prevê a solidariedade na responsabilidade tributária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período de ocorrência dos fatos geradores daquelas obrigações tributárias não cumpridas, com a solicitação de baixa da pessoa jurídica:

Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo ocorrerá **independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias**, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, **sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos**

administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 4º A baixa do empresário ou da pessoa jurídica não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados tributos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da falta do cumprimento de obrigações ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas pessoas jurídicas ou por seus titulares, sócios ou administradores. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 5º A solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

Da leitura dos referidos enunciados poderia se cogitar que a lei complementar trouxe uma previsão de responsabilidade tributária mais gravosa para empresários, titulares, sócios e administradores das microempresas e empresas de pequeno porte, do que aquela prevista no art. 135 do CTN, que exige a atuação ilícita dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado para haver a responsabilização naqueles moldes.

Ocorre que o §4º do art. 9º da Lei Complementar nº 123/2006 dispõe que após a baixa poderá ser constituído os créditos, “decorrentes da simples falta de recolhimento ou da prática, comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial, de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas microempresas, pelas empresas de pequeno porte ou por seus sócios ou administradores”.

Portanto, interpretando o *caput* e o §4º do art. 9º cabe concluir que a solidariedade na responsabilidade tributária de sócio, após a baixa da empresa, poderá ocorrer, porém, será precedida de processo administrativo ou judicial.

Além disso, não se pode deixar de citar que a Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº. 1.101.728/SP, submetido ao regime dos recursos repetitivos, em 11.3.2009, determinou que “a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios, prevista no art. 135 do CTN”.

Resultou de tal julgamento a Súmula nº 430 do STJ, determinando que “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.”

A partir deste julgamento, diante da previsão do art. 9º da Lei Complementar nº 123/2006, o Superior Tribunal de Justiça foi chamado a se manifestar por diversas

vezes sobre a aplicação da solidariedade tributária ali prevista, precisamente porque o referido enunciado não condiciona o reconhecimento de solidariedade tributária dos sócios à atuação ilícita, deixando a entender que o simples fato de baixar a microempresa ou empresa de pequeno porte sem pagar os tributos já ensejaria a solidariedade tributária.

Diante da controvérsia, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça no julgamento do AgInt no Recurso Especial nº 1.601.373/DF, cujo Relator foi o Ministro Francisco Falcão, julgado em 11/04/2019, entendeu pela necessidade de se observar o art. 135 do CTN quando da aplicação do art. 9º da Lei Complementar nº 123/2006. A conclusão a que chegou a Corte neste julgamento, com base ainda nos precedentes de mesmo objeto⁸, é que os sócios de microempresas e empresas de pequeno porte, baixadas e que possuem débitos tributários, somente responderão solidariamente pelos débitos tributários da empresa, caso incorram em alguns dos requisitos constantes no art. 135 do Código Tributário Nacional, o que fica claro da ementa do AgInt no Recurso Especial nº 1.601.373/DF:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO. LEI COMPLEMENTAR N. 123/06. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DA RESPONSABILIDADE PREVISTA NO ART. 135 DO CTN. MERO INADIMPLEMENTO. INSUFICIÊNCIA. POSIÇÃO CONSOLIDADA DA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ. RECURSO REPETITIVO N. 1.101.728/SP. SÚMULA N. 430/STJ. PRECEDENTES ESPECÍFICOS. I - Na origem, trata-se de agravo de instrumento contra decisão que, nos autos de execução fiscal, indeferiu o pedido de redirecionamento da execução. No Tribunal, negou-se provimento ao agravo de instrumento. II - Sustenta o recorrente que a interpretação do art. 9º, §§ 4º e 5º, da Lei Complementar n. 123/2006 permite o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente sem que haja o executado praticado qualquer dos atos inseridos no art. 135 do Código Tributário Nacional aptos ao redirecionamento, quais sejam, excesso de poder, infração à lei, contrato social ou estatutos. III - É certo que o art. 9º, caput, permite a responsabilidade solidária do empresário, dos sócios ou dos administradores, pelas obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas. Porém, ressalte-se que o § 4º dispõe que após a baixa poderá ser constituído o crédito, "decorrentes da simples falta de recolhimento ou da prática, comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial, de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas microempresas, pelas empresas de pequeno porte ou por seus sócios ou administradores" (grifou-se). IV - Contudo, a Primeira Seção, no julgamento do REsp n. 1.101.728/SP, submetido ao regime dos recursos repetitivos, em 11.3.2009, reiterou o entendimento já

⁸ AgRg no AREsp n. 396.258/RS, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 25/8/2015, DJe 4/9/2015; AgRg no AREsp n. 504.349/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 3/6/2014, DJe 13/6/2014; REsp n. 1.216.098/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 24/5/2011, DJe 31/5/2011; AgRg no REsp n. 1.122.807/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 13/4/2010, DJe 23/4/2010.

sedimentado nesta Corte Especial no sentido que "a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária dos sócios, prevista no art. 135 do CTN". V - Referido entendimento deu ensejo à formulação da Súmula n. 430/STJ, in verbis: "O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente". No mesmo sentido: REsp n. 975.328/RS, Rel. Min. Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 15.9.2009, DJe 30.9.2009; AgRg no REsp n. 1.066.489/MG, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 20.8.2009, DJe 2.9.2009; AgRg no REsp 1.104.827/ES, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, julgado em 18.6.2009, DJe 1º.7.2009; REsp n. 867.495/ES, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 12.5.2009, DJe 20.5.2009. VI - Não basta, portanto, o simples inadimplemento do tributo, com a falta de seu recolhimento a fim de que se redirecione o feito executivo, mas também imprescindível a comprovação de irregularidades, que poderão ser apuradas em processo administrativo ou judicial. VII - Neste momento, a pergunta que se provoca para solução da controvérsia é: quais irregularidades seriam aptas a permitir a responsabilização dos sócios? Indubitavelmente, a aplicação do art. 135 do CTN é medida que se impõe. Deverá ficar claro que as irregularidades consistiram na prática de atos com excesso de poder ou quebra das normas legais, contratuais ou estatutárias. VIII - Deixar de aplicar os requisitos inseridos no art. 135 do Código Tributário Nacional às microempresas e empresas de pequeno porte é deturpar a intensão máxima do normativo complementar n. 123/2006. Afastar sua aplicação é violar, de forma indireta, o objetivo insculpido nos arts. 146, III, d, e 179 da Constituição Federal de 1988, qual seja, fomentar e favorecer as empresas inseridas neste contexto. IX - Portanto, a aplicação subsidiária dos elementos normativos insculpidos no art. 135 do Codex Tributário é medida inafastável para que se conjecture o redirecionamento da execução fiscal, ainda que se trate de microempresa. Nesse mesmo sentido: AgRg no AREsp n. 396.258/RS, Rel. Ministra Assusete Magalhães, Segunda Turma, julgado em 25/8/2015, DJe 4/9/2015; AgRg no AREsp n. 504.349/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 3/6/2014, DJe 13/6/2014; REsp n. 1.216.098/SC, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 24/5/2011, DJe 31/5/2011; AgRg no REsp n. 1.122.807/PR, Rel. Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 13/4/2010, DJe 23/4/2010. X - Da leitura do aresto vergastado, verifica-se que o Tribunal a quo entendeu que não houve a comprovação da prática de nenhum dos atos constantes do art. 135 do CTN, conforme se extrai do trecho do voto condutor (fls. 65/66, e-STJ): "Ocorre que, in casu, o agravante não demonstrou o preenchimento dos requisitos indispensáveis ao deferimento do pedido de redirecionamento por ele deduzido. Com efeito, para a viabilidade do redirecionamento da execução contra os sócios da empresa devedora deveriam ser comprovados os pressupostos previstos no art. 135, inciso III, do CTN, consubstanciados no exercício abusivo da gerência, infração à lei ou ao contrato social. Sendo certo, ademais, que, nos termos da Súmula nº 430 do STJ, 'O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente'. Logo, ante a falta da comprovação de atuação irregular e da prática de atos gerenciais dos sócios para cujos nomes o redirecionamento fora requerido, não existe nenhuma mácula na decisão agravada que indeferiu tal requerimento." XI - Assim, infere-se do acórdão recorrido que a recorrente não logrou êxito em demonstrar irregularidades hábeis a direcionar a execução aos sócios, e para rever tal fundamentação é necessário reexame do conjunto fático-probatório dos autos, o que, em face do entendimento consagrado no Enunciado n. 7 da Súmula do STJ, não é possível em recurso especial. XII - Agravo interno improvido.⁹ (grifos nossos)

⁹ STJ - AgInt no REsp: 1601373 DF 2016/0120143-2, Relator: Ministro FRANCISCO FALCÃO, Data

Tal questão é abordada por Almeida (2009, pp. 415-416), ao enfrentar a previsão contida no art. 9º da Lei Complementar nº 123/2006, conforme se depreende do trecho abaixo:

(...) empresário, sócios e administradores poderão, sim, ser responsabilizados por obrigações que remanesçam à extinção, desde que não prescritas. Isso, porém, pressupõe a comprovação e demonstração de estarem presentes os elementos para tanto. (...) Noutras oportunidades, será preciso comprovar e demonstrar a ocorrência de outras irregularidades praticadas por aquele ou aqueles a quem se responsabiliza pela obrigação. (...) Levado a extremos, essa previsão acabaria por criar, para microempresas e empresas de pequeno porte, uma situação jurídica mais grave e danosa do que a que vige para atividades negociais não beneficiadas pela Lei Complementar 123/06. A simples baixa, (...), não pode se constituir num efeito colateral nefasto de ampliação extremada da responsabilidade social, o que romperia não só com o princípio da razoabilidade - na medida que o tratamento favorecido pretendido logo no artigo inaugural da norma se tomaria tratamento mais gravoso - como, igualmente, quedaria desrespeitado os princípios inscritos nos artigos 1º, III, 3º, II e III, 170, VII e IX, e 179 da Constituição da República.

Assim, apesar do §5º do art. 9º da Lei Complementar nº 123/2006 ser subjetivamente mais amplo que o art. 135 do CTN, pois inclui a figura do sócio (que não está prevista no artigo do CTN), seu alcance é menor, pois está inserido em um Estatuto voltado somente às microempresas e empresas de pequeno porte. Neste sentido, o STJ acaba por reconhecer que as exigências para responsabilidade tributária dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, por estarem inseridas em um campo de aplicação mais amplo, também devem ser observadas para a solidariedade prevista aos empresários, titulares, sócios e administradores das microempresas e empresas de pequeno porte, sob pena de se estabelecer para estas um regime de responsabilização mais gravoso, o que, ao fim e ao cabo, estaria indo de encontro com a determinação da Constituição Federal de que o regime jurídico para as microempresas e empresas de pequeno porte deva ser além de “diferenciado”, também “favorecido” (art. 146, III, “d” da CF).

2. OS GRUPOS ECONÔMICOS

2.1. Aspectos Históricos, Formação e Classificação dos Grupo Econômicos

Percebe-se pela análise acerca das diferentes formações societárias ao longo do tempo, que a conjuntura política e econômica vigente produz forte influência no modelo de sociedade comercial adotado e, em consequência, também na estruturação própria do Direito Societário.

Apesar de Santo (2000) estar com a razão ao dizer que os institutos societários-mercantis “são fenômenos multifacetados, aos quais não pode assinalar-se uma única gênese e uma evolução histórica linear” (SANTO, 2000, p. 17), didaticamente se observa a Idade Média como o berço histórico do Direito Societário, através da atuação dos comerciantes individuais. Estes sujeitos realizavam atividades preponderantemente artesanais e assumiam integralmente os riscos da atividade que desenvolviam, “não gozando de separação patrimonial e respondendo com todos os seus bens, inclusive os pessoais” (RAMOS, 2014, p. 45).

Com o desenvolvimento da economia e das tecnologias e o crescente anseio do homem em descobrir novas terras nas expedições ultramarinas (século XVI e XVII), um modelo de multiplicidade de agentes econômicos individuais dispersos não se mostrava eficaz para suprir esta nova realidade. Neste contexto, foram criadas as Companhias Coloniais, que eram capazes de manusear vultuosas quantias, necessárias à realização das expedições, e que trouxeram consigo a responsabilidade limitada e a livre circulação de ações.

As Companhias Coloniais, constituídas e legalmente reconhecidas, trouxeram os primeiros balizamentos do que posteriormente, já em um contexto de Revolução Industrial, seriam as sociedades anônimas. Esta evolução, obviamente, não ocorreu de forma linear, pois as mudanças na expressão societária vinham como reação aos anseios políticos, econômicos e sociais da época. Porém, certo é que as Companhias Coloniais evoluíram naturalmente para a formação das sociedades anônimas. Para Campinho (2020, p. 18) é:

[...] uníssona a doutrina no sentido de que as sociedades anônimas vinculam-se diretamente às grandes companhias coloniais que, ao longo dos séculos XVII e XVIII, viabilizaram a exploração dos domínios ultramarinos por parte da Inglaterra, da Holanda, de Portugal e da França.

No capitalismo mercantil existia uma rede de produção e distribuição descentralizada em diferentes atores do processo econômico. Como o comerciante atuava somente na articulação dessa rede, as necessidades de capital eram “plenamente atendidas pela sociedade isolada, sob controle familiar” (VIO, 2016, p. 47).

Com a Revolução Industrial (XVIII e XIX), houve o desfazimento desta rede fragmentada e, conseqüentemente, a concentração, coordenação e racionalização do trabalho em um mesmo lugar. O antigo comerciante, nesse momento, precisou assumir o papel de um verdadeiro industrial, sendo cada vez mais crescente a exigência pela concentração de capital, a fim de se investir na produção.

Somente neste período histórico é possível observar a evolução da sociedade comercial, tendo em vista que, em nenhuma estrutura societária anterior se via conjugadas a autonomia, a independência e a responsabilidade limitada, características primordiais das sociedades anônimas.

A Sociedade Anônima, resultado evolutivo das sociedades comerciais através dos tempos, chegou a um patamar jurídico tal que se configurava como importante mecanismo de concentração de capital, por ser ingrediente fundamental para a concentração empresarial.

Apesar disso, Vio (2016, p. 47) pondera que “o volume de capitais imobilizados, o longo prazo de maturação dos investimentos e as conseqüentes incertezas quanto ao retorno econômico e financeiro”, riscos latentes no flamejante capitalismo da era Industrial, eram intragáveis à responsabilidade de um único empresário, de um núcleo familiar ou de uma companhia.

As Sociedades Anônimas ofereciam eficiente desmobilização de recursos com a circulação de ações, mas somente os grupos econômicos seriam capazes de propiciar a diminuição de riscos e a multiplicação dos recursos desejáveis para aquele momento histórico, motivo pelo qual há a ligação histórica, indissociável, entre o ápice da Revolução Industrial e os grupos econômicos.

Tomazette (2018, pp. 771-772), ao tratar dos grupos econômicos, salienta que ao longo do tempo os homens buscaram reunir seus esforços e seus recursos na constituição de sociedades que fossem capazes de desenvolver atividades que não seriam possíveis ao indivíduo singular, razão mesma que levou à formação dos grupos, quando a sociedade isoladamente considerada já não bastava aos anseios econômicos:

Com o desenvolvimento do capitalismo e o surgimento dos grandes empreendimentos, por vezes, nem as sociedades sozinhas conseguiam realizar certos empreendimentos. Em função disso, as sociedades começaram a se associar, criando sociedades de sociedades, isto é, grupos de sociedades independentes, sujeitas a uma direção única (TOMAZETTE, 2018, pp. 771-772).

Ocorre que os pressupostos jurídicos para a consolidação desses grupos viriam surgir no contexto social de forma tardia, pois mesmo diante da afirmação da autonomia patrimonial, da personalidade das sociedades e da consolidação do princípio majoritário, ainda existia a barreira de se aceitar a participação da sociedade como sócia.

Segundo Vio (2016, p. 38), exemplos na história de diferentes países demonstra uma resistência à ideia de que uma sociedade poderia ser sócia de outra, o que se depreenderia das produções doutrinárias e jurisprudenciais destes países entre o final do século XIX e o início do século XX. A questão geralmente estava adstrita a dois aspectos principais, quais sejam, a aceitação, em si, que uma sociedade poderia figurar como sócia de outra e a possibilidade do exercício do poder de controle de uma sociedade sobre a outra.

Nos EUA, a despeito de uma forte industrialização, a possibilidade de uma companhia participar do capital social de outra era limitada àquelas que incluíam tal previsão em seus estatutos, salvo casos de expressa autorização do governo, decorrente de posições estratégicas de mercado. Como forma de tentar escapar dos entraves governamentais, grandes companhias passaram a utilizar o instituto do *trust* para concretizar seus projetos de agrupamento, o que chegou a fazer com que o governo dos EUA editasse o *Sherman Antitruste Act*¹⁰ de 1890, para frear tais movimentos, inclusive com determinação de divisão compulsória de agrupamentos societários.

Ocorre que com o passar do tempo, os próprios Estados americanos começaram a editar leis autorizativas para que uma sociedade pudesse participar do capital social de outra, e como existe forte competitividade regulatória entre os estados americanos, rapidamente as inovações se alastraram pelo país.

No Direito Italiano, o art. 2.361 do Código Civil de 1942, inspirado no Decreto Real nº 1.434 de 1931, autorizou a participação de sociedades no capital social de

¹⁰ Lei antitruste americana, de 2 de julho de 1890.

outra, desde que tivessem o mesmo objeto social. Já na França, a autorização para tal fim não veio primeiramente da lei, mas de uma decisão judicial da Corte de Cassação proferida no ano de 1878. (VIO, 2016, pp. 40-41)

Hollanda (2008, p. 21) sintetiza todo o desenvolvimento histórico já explicitado, ao dizer que:

É com o grupo de sociedades que o direito empresarial inicia a terceira das fases históricas de seu desenvolvimento, sendo a primeira a do comerciante individual, dotado de um estatuto próprio, destacando-se do sujeito de direito comum; a segunda a da multiplicação das sociedades comerciais, com a vulgarização da sociedade anônima no século XIX como forma de instrumento de captação do investimento popular; e a terceira o universo das multinacionais, das holdings, joint ventures e consórcios, formas de associações de empresas e representantes dos atuais personagens principais do cenário empresarial.

A terceira fase do desenvolvimento do Direito Empresarial tem início no final do século XIX e início do século XX, com a chamada concentração empresarial, fenômeno onde um número cada vez menor de grandes empresas dominam os vários setores do mercado. Esta concentração passou a ocorrer pelos mais diferentes motivos, sendo que todos acabam por encontrar uma razão existencial na Globalização e, conseqüentemente, no concentracionismo econômico.

A primeira fase desse movimento concentracionista abrangeu os fenômenos das concentrações primárias, entendidas como aquelas que ocorrem por meio de um crescimento interno das sociedades, mediante mecanismos empresariais como a fusão e a incorporação. Este tipo de operação empresarial logo começou a sofrer restrições por parte dos governos, tendo em vista o seu grande potencial monopolista. Além do que, provocavam um crescimento exagerado das estruturas societárias, o que ocasionava graves problemas de organização e de gestão.

Diante disto, em meados do século XX, passou-se à segunda fase do movimento concentracionista, com as chamadas concentrações secundárias. Este fenômeno se dava, não mais pelo crescimento interno das sociedades, mas sim pelo crescimento externo, através da possibilidade de participação de uma sociedade em outra, criando-se “sujeitos jurídicos separados, sem prejuízo da unidade econômica” (MARGONI, 2011, p. 48).

Neste contexto, onde a concentração empresarial ocorre pela expansão externa da empresa, mediante a aquisição do bloco de controle de outras sociedades, surgem os grupos econômicos, societários ou empresariais

(expressões que designam o mesmo fenômeno). Neste caso, segundo Prado (2006, p. 18):

A sociedade inchada e isolada é substituída pela estrutura formada por um conjunto de sociedades que mantêm sua autonomia jurídica, patrimonial e organizacional, mas estão subordinadas a uma direção unificada. As sociedades individuais do início da Revolução Industrial deram lugar aos grupos de sociedades (...).

Apesar das barreiras à formação dos grupos terem sido derrubadas ao longo do final do século XIX, não houve uma imediata produção legislativa para discipliná-los, de modo que sua consolidação iria ocorrer somente em meados do século passado, como um acontecimento mais derivado da “liberdade contratual associada à criatividade dos empresários” (VIO, 2016, p. 48), do que da atuação do legislador.

Merece destaque a regulamentação realizada pela Alemanha, que até hoje é considerada como a “Terra dos Grupos”, que acabou por ser seguida em certa medida pelo Brasil, como se analisará adiante, e por alguns outros países como, por exemplo, Portugal.

Certo é que os grupos econômicos são uma realidade no mundo contemporâneo, e se apresentam como “como uma técnica de exploração racional da atividade empresarial, na busca do atingimento de um processo de investimentos, pesquisa, produção e comercialização mais eficientes” (CAMPINHO, 2020, p. 507).

No tocante à conceituação dos grupos econômicos, não se mostra matéria pacífica dentro da doutrina jurídica, nem mesmo a definição dos elementos que os caracterizam. Como salienta Claude Champaud (1962, p. 302), “os grupos são moléculas econômicas gigantes, cujas estruturas são tão diversas, tão originais, tão fecundas, tão complexas e tão dinâmicas que o jurista tem dificuldade para definir seus contornos”.

Porém, faz-se necessário, ao menos, que se identifiquem características centrais que possam trazer segurança ao intérprete, pelo menos, sobre àquelas relações que não devam ser consideradas como grupos econômicos.

Diante disso, José Engrácia Antunes (2002, p. 52) entende que existam duas diferentes acepções da expressão grupos de sociedades (expressão usada pelo autor) sobre as quais seria possível se determinar um conceito. A primeira acepção seria a estrita, segundo a qual os grupos se distinguiriam pela independência jurídica das sociedades agrupadas, em relação à sociedade-mãe e pela

dependência econômica daquelas em relação a esta. Assim, “todo o conjunto mais ou menos vasto de sociedades comerciais que, conservando embora as respectivas personalidades jurídicas próprias e distintas, se encontram subordinadas a uma direção econômica unitária e comum”, formaria um grupo econômico.

Já a acepção ampla, corresponde ao “sector da realidade societária moderna que encontra no fenómeno do controle intersocietário e das relações de coligação entre sociedades o seu centro de gravidade”. Para Antunes (2002, p. 53) seu objeto seria “o estudo e a disciplina da constituição, organização e funcionamento da sociedade enquanto entidade essencialmente dinâmica e 'em relação'”, formando um “meta-direito das sociedades, um direito das sociedades de sociedades ou ainda um direito da sociedade de segundo grau”.

Do pensamento de Antunes, mais precisamente da acepção estrita, é possível destacar uma característica dos grupos econômicos, corriqueiramente apontada, que é a direção unitária. Para o referido autor a direção unitária seria ponto central do conceito de grupo econômico.

Assim como ele, importantes autores¹¹ defendem que a direção unitária seria o único critério geral de identificação dos grupos econômicos, tendo estes doutrinadores a concepção de que direção unitária não se confunde com controle. Esta visão pode ser compreendida pela conclusão exarada por Tomazette (2018, p. 772), para quem:

É a direção única o elemento caracterizador de um grupo de sociedades, isto é, para se vislumbrar a existência de um grupo econômico, é necessário que haja uma reunião de sociedades sujeitas a uma ingerência constante e comum na condução dos seus negócios. (...) Discordamos daqueles que só reconhecem a existência de um grupo econômico quando há um controle comum sobre as diversas sociedades integrantes do grupo.¹⁹ A nosso ver, para a existência do grupo é suficiente que haja qualquer forma de direcionamento único das atividades das integrantes do grupo, seja por meio do controle, seja em virtude de qualquer influência externa.

¹¹ “É por isso que, contrariamente a uma opinião assaz difundida, a melhor doutrina considera a unidade de direção o único critério geral de identificação de todos os grupos econômicos, e não a unidade de controle, que só ocorre no grupo econômico de subordinação, muito embora este seja, de fato, o mais importante”. (COMPARATO; SALOMÃO FILHO, 2008, p. 43). “A direção unitária ocuparia desse modo, o centro da atenção do ordenamento jurídico dos grupos” (PEREIRA NETO, 1991, p. 30); “Em termos jurídicos, o requisito da integração empresarial é traduzido pelo conceito de direção unitária” e “ A doutrina atual converge, porém, para o reconhecimento de que a direção unitária constitui o elemento central dos grupos societários” (MUNHOZ, 2013, pp. 270-271).

Tal afirmação, porém, traz a recordação do apontamento feito por Muniz (2018, *online*) sobre indagação que recebera quando da defesa de sua dissertação de mestrado, quando foi questionado se caso dois sócios de uma empresa resolvessem abrir uma nova pessoa jurídica, configurando negócios totalmente desvinculados, se estas sociedades poderiam configurar um grupo econômico.

Pensando mediante este exemplo, caso a direção unitária e comum seja o componente central do conceito de grupo econômico, restará caracterizado tal grupo naquela situação. Além disso, como se verá, também restaram presentes no exemplo os critérios de multiplicidade de sociedades e controle comum previstos na Lei 6.404/76.

Porém, caso a resposta ao exemplo fosse afirmativa, o conceito de grupo econômico seria demasiadamente amplo, de modo que todos os ramos do direito que se utilizam do termo para a definição de responsabilidades estariam autorizados a responsabilizar quantas pessoas jurídicas encontrassem desde que identificassem uma coincidência do quadro societário.

Ocorre que ao observar a experiência grupal a primeira característica que sobressai é a política negocial comum, o que Muniz (2014, p. 151) chama de “espírito grupal”, que poderá ser constatado em todos os tipos de grupos que serão estudados.

Caminhando por estas observações, pode-se aventar que um conceito possível de grupo econômico seria aquele que incluísse características comuns a todos as suas tipologias, sem deixar de frisar o propósito empresarial voltado a objetivos comuns. Assim, grupo econômico pode ser tido como a conjunção de duas ou mais pessoas jurídicas, que, apesar de manterem suas personalidades jurídicas, unem-se por coordenação ou subordinação através de uma política empresarial comum. (AZEVEDO, 2021, pp. 86-87)

Para a discussão sobre a solidariedade tributária das empresas que integram um grupo econômico, assim como para qualquer disciplinamento sobre responsabilização em grupos econômicos, é mister se ter em mente as características apontadas acima, bem como o conhecimento sobre o regramento adotado pela legislação societária brasileira no que tange os grupos econômicos, o que se enfrentará no tópico seguinte.

2.1.1 O Modelo Dualista Alemão

Não é novidade a importância do Direito alemão na construção de diversos aspectos que hoje são empregados nos mais variados ordenamentos jurídicos pelo mundo e no caso da disciplina dos grupos econômicos não foi diferente. Foi na Alemanha que ocorreu o nascimento do direito dos grupos, fenômeno jurídico que não encontrava correspondência em nenhum outro país estrangeiro.

Conforme já afirmado, o fenômeno de concentração societária foi tão marcante nesse país, que até hoje é considerado a “terra dos grupos”. Nesse sentido, Prado (2006, p. 110) afirma que, no início da década de 1990, 75% das sociedades anônimas e 60% das sociedades limitadas estariam vinculadas a algum grupo econômico naquele país.

O fomento do Estado alemão à concentração econômica, porém, era para ter sido um remédio passageiro, retirado após a obtenção dos resultados “terapêuticos” desejados. Ocorre que a partir de 1870, período de sua unificação, o fenômeno foi se robustecendo, até encontrar o seu ápice em 1965 com a promulgação da lei acionária alemã.

Vio (2016, p. 53) bem explicita o caminho percorrido naquele país, desde o surgimento dos embriões do Direito Grupal alemão:

Com a instauração do regime de liberdade de constituição das companhias, no âmbito da Confederação da Alemanha do Norte, em 11 de junho de 1870, e com a unificação política da Alemanha, consequência da Guerra Franco-Prussiana de 1871, estavam lançadas as bases para um processo de forte concentração econômica. A orientação política economicamente liberal dos primeiros anos foi rapidamente substituída, em função da crise de 1873, por uma visão intervencionista e nacionalista que enxergava nos cartéis e acordos horizontais um instrumento de racionalização da produção e superação dos obstáculos conjunturais. Com o tempo, o remédio temporário acabou por se tornar um elemento estrutural da economia alemã.

Não é coincidência que assim tenha sido, pois a Alemanha é um país profundamente marcado por acontecimentos históricos que produziram consequências extremamente graves em sua economia, o que imprimiu “um papel preponderante do Estado e dos conglomerados financeiros e industriais no desenvolvimento econômico alemão”, além de ter determinado “valor particularmente baixo para a concorrência e para a limitação do poder econômico” em sua estrutura. (VIO, 2016, p. 53)

A legislação alemã foi paulatinamente introduzindo a disciplina dos grupos

econômicos no ordenamento jurídico do país. A Lei acionária de 1937, precisamente em seu §15, foi o diploma normativo que introduziu no ordenamento os conceitos de grupo de empresas (*Konzern*), sociedade dominante e sociedade subordinada. Apesar disso, as definições trazidas pela lei pouco influenciaram no cenário fático do Direito Empresarial do país, havendo verdadeira mudança somente com a promulgação da lei acionária alemã (*AktG*) de 1965.

A estrutura da *AktG* já diz muito sobre a completude da normatização realizada pela Alemanha no tocante ao tema dos grupos econômicos, o que fica ainda mais claro pela síntese ofertada por Prado (2006, p. 111):

A *AktG* está dividida em quatro livros. O primeiro refere-se às sociedades por ações (§§1 a 277); o segundo, às sociedades comandita por ações (§§278 a 290); o terceiro, às sociedades ligadas (*verbundene Unternehmen*) (§§291 a 337); e o quarto, às disposições especiais, sancionadoras e finais (§§394 a 410).

A *AktG* traz nas disposições gerais os conceitos abstratos necessários ao entendimento das demais partes especiais, onde são disciplinadas as situações específicas. Destacam-se para este estudo, os §§15 e 18, onde estão expressas, respectivamente, a noção de empresas vinculadas, como sendo aquelas legalmente independentes, mas que possuem uma ligação com outras sociedades, seja por participação majoritária, seja por dependência e domínio, seja através de grupos, participações mútuas ou vínculo corporativo contratual; e a noção de grupo (*Konzern*), que seria a união de várias empresas juridicamente autônomas sob uma direção unitária.

Como se percebe, o §15 da *AktG* traz um conceito geral, de empresas ligadas, como um gênero, do qual o grupo econômico seria umas das espécies, e, diga-se de passagem, àquela onde a ligação empresarial se mostra mais intensamente. Porém, interessante notar que o legislador alemão não se ateve somente ao conceito descrito no §18 para a configuração dos grupos econômicos, construindo ainda uma cadeia de presunções onde seria possível, também, observar a formação de um grupo.

Prado evidencia essa observação, ao dizer que “presume-se que na participação majoritária há relação de dependência entre as empresas dominante e a sociedade dependente e, em seguida, pressupõe-se que a relação de dependência configura um grupo empresarial” (PRADO, 2006, p. 112). Assim, outras

hipóteses de empresas ligadas previstas no §15, onde se observe relação de dependência, possibilitaria a existência de um grupo econômico, isto porque elas não seriam excludentes entre si.

Melhor explicando, para a autora, quando uma empresa detém participação majoritária no capital de uma outra empresa, presume-se que há influência dominante da participante sobre atuação da participada, ou seja, elas se encontram em situação de domínio e de dependência, respectivamente. Caso essa empresa dominante associe à sua posição de domínio também à direção unitária, estaria aí formado um grupo (*Konzern*), onde as empresas envolvidas serão tidas como empresas de grupo, conforme a parte final do §18, 1 da Lei acionária alemã.

Diante do exposto, importante frisar que podem existir situações em que haja participação majoritária, mas que não haja influência dominante e, apesar de serem raras, são de possível ocorrência. Isto acontece, por exemplo, quando existem previsões estatutárias que limitam o poder de voto da acionista majoritária, impedindo que esta nomeie a maioria dos integrantes do Conselho da sociedade participada ou, ainda, pela celebração de um acordo de exclusão do poder de domínio. Nesses casos não haveria grupo segundo a lei alemã.

Salienta-se que o até aqui expresso é aplicável aos grupos de subordinação (§18, 1). Porém, necessário apontar que o §18, 2 da *AktG* prevê os grupos de coordenação, onde há a administração unitária, sem que haja vínculo de subordinação, ou seja, na relação empresarial igualitária (coordenação), mesmo ausente a relação de dependência entre as participantes, a direção unitária se faria presente pela coordenação das participantes a um fim econômico comum.

Ultrapassando a parte conceitual da Lei acionária alemã, chega-se aos §§291 a 337, onde o diploma normativo traz as disposições sobre formação, extinção e operação dos grupos econômicos formados através das sociedades por ações.

A *AktG* disciplinou o que iria se chamar de modelo dualista na concepção de grupo econômico, de modo que veiculava uma distinção entre grupos exercidos com controle contratual e grupos estabelecidos através do controle de fato.

Os *Konzern* contratuais são aqueles que se formam a partir de Contratos Corporativos (*Unternehmensverträge*), conforme enumerados pelo §291 do *AktG*, sendo eles o contrato de dominação (*Beherrschungstvertrag*) e o contrato de transferência de lucros (*Gewinnabführungsvertrag*).

O contrato de domínio ou acordo de domínio é a avença estabelecida entre as sociedades, onde uma sociedade anônima ou comandita por ações se subordina à dominação de outra, com o intuito de “redistribuir as competências orgânicas da sociedade dependente, destinando uma parte substancial dessas à empresa dominante” (HOLLANDA, 2008, p. 87). No acordo de domínio há uma presunção *jure et de jure* da direção unitária e, conseqüentemente, da existência de um *Konzern*. Por sua vez, o Contrato de Transferência de Lucros, como o próprio nome expressa, é um acordo realizado pelas sociedades por ações ou comandita cujo objetivo é a transferência dos lucros de uma para outra.

Como em ambas as situações previstas pela Lei alemã há interferência na autonomia da sociedade em posição de dependência, fica evidente na *AktG* a preocupação do legislador alemão com a proteção das sociedades controladas e dos interesses dos credores e acionistas sem poder de controle – o que ocorre de forma bastante branda na Lei acionária brasileira, como se verá.

A Lei acionária alemã inovou na disciplina dos grupos ao prever expressamente a figura dos grupos econômicos de fato, conforme previsões dos §311 ao §318, na segunda parte da lei (*Zweiter Abschnitt*) denominada, em tradução livre, “Responsabilidade na ausência de um acordo de dominação” (*Verantwortlichkeit bei Fehlen eines Beherrschungsvertrags*).

Nesse cenário, torna-se importante o conceito de influência relevante, pois estará configurado o grupo de fato quando, mesmo na ausência de um acordo expresso de domínio, uma sociedade exerça influência relevante sobre outra.

Da simples análise da nomeação dos parágrafos que compõem a Segunda Parte da *AktG*, que vai do §311 ao §318, é possível observar que a preocupação do legislador foi puramente a de prever mecanismos de proteção das sociedades e de terceiros, conforme se observa abaixo, em tradução livre:

Segunda parte
 Responsabilidade na ausência de um acordo de dominação
 §311 Limites de influência
 §312 Relatório do Conselho de Administração sobre relacionamentos com empresas afiliadas
 §313 Exame pelo Auditor
 §314 Exame pelo Conselho Fiscal
 §315 Exame especial
 §316 Nenhum relatório sobre relacionamentos com empresas afiliadas no caso de acordos de transferência de lucros
 §317 Responsabilidade da empresa controladora e seus representantes legais

§318 Responsabilidade dos membros administrativos da empresa¹²

O §311 determina que na ausência de um acordo de dominação formal, a empresa controladora deve se abster de utilizar sua influência para fazer com que a sociedade controlada tome medidas que lhe sejam prejudiciais, salvo se as perdas sejam devidamente compensadas.

Os §§312 a 315 irão tratar sobre o dever de prestação de informações, onde há a obrigação dos diretores da controlada emitirem relatórios trimestrais elencando todos os negócios realizados entre a empresa controlada e a empresa controladora, bem como todas as ações que a sociedade controlada realizou ou deixou de realizar em razão do poder de influência da empresa controladora. Os referidos relatórios deverão ser analisados por auditoria externa.

Já os §§317 e 318 irão tratar sobre as responsabilidades da empresa controladora e de seus representantes quando causarem prejuízos a empresa controlada, bem como as responsabilidades dos administradores da sociedade controlada que atuarem no ato lesivo, que serão responsabilizados solidariamente.

Após 20 anos da existência da Lei acionária alemã, precisamente em 1985, o Tribunal Federal de Justiça da Alemanha proferiu uma decisão que introduziria no ordenamento jurídico alemão o conceito de grupo de fato qualificado. Segundo Vio (2016, pp. 152-153):

O conceito de grupo de fato qualificado (*qualifizierter faktischer Konzern*), que nasceu no âmbito de discussões relativas à reforma do regime das sociedades de responsabilidade limitada, no início dos anos de 1970, diz respeito a situações em que o domínio da empresa controladora sobre as atividades da sociedade controlada – exercício sem qualquer amparo em contratos de empresa – é particularmente amplo e profundo.

E continua o referido autor

No grupo de fato qualificado, a influência negativa da empresa controladora

¹² No original : Zweiter Abschnitt

Verantwortlichkeit bei Fehlen eines Beherrschungsvertrags

§ 311 Schranken des Einflusses

§ 312 Bericht des Vorstands über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen

§ 313 Prüfung durch den Abschlußprüfer

§ 314 Prüfung durch den Aufsichtsrat

§ 315 Sonderprüfung

§316 Kein Bericht über Beziehungen zu verbundenen Unternehmen bei Gewinnabführungsvertrag

§ 317 Verantwortlichkeit des herrschenden Unternehmens und seiner gesetzlichen Vertreter

§ 318 Verantwortlichkeit der Verwaltungsmitglieder der Gesellschaft

sobre as atividades da sociedade controlada é tão ampla, profunda, contínua e permanente que a eficácia dos mecanismos de proteção previstos na lei acionária para os grupos de fato “normais” – notadamente o mecanismo de responsabilidade por prejuízos no §311 – resta comprometida.

O interessante desta constatação, é que o grupo de fato qualificado advém da própria experiência, como um efeito colateral de 20 anos de aplicação da lei acionária de 1965, após o enfrentamento do tema dos grupos pelo poder judiciário da Alemanha, o que demonstra a necessidade de o legislador estar atento aos efeitos práticos que apareçam ao longo do tempo, e somente através deste, para uma possível reparação de distorções.

De todo modo, a consequência preponderante que se deve destacar do reconhecimento pelo judiciário, no enfrentamento do caso concreto, de uma distorção, como o é o grupo econômico de fato qualificado, seria a aplicação das regras de responsabilização previstas na *AktG* aplicáveis aos grupos de direito analogicamente aos grupos de fato, como por exemplo o dever de reparar as perdas gerais sofridas pela controlada e não somente as que tenha individualmente dado causa (§302) e o direito de retirada pelos acionistas (§305). (VIO, 2016, p. 154)

Apesar da complexa disciplina da Lei acionária Alemã, principalmente no tocante aos grupos de direito, há um certo consenso em se afirmar que o modelo contratual não vingou naquele país, assim como ocorreu na realidade brasileira. Segundo Hirsch, citado por Antunes (2002, p. 177), cerca de 90% dos grupos alemães constituem grupos de fato.

2.1.2 Outras Experiências Estrangeiras

2.1.2.1 Portugal

Portugal foi o terceiro país¹³ a adotar uma legislação específica sobre grupos econômicos após a *AktG* alemã de 1965 e da Lei das Sociedades Anônimas brasileira de 1976 (PRADO, 2006, p. 53), precisamente através de seu Código das Sociedades Comerciais – CSC de 1986, adotando, assim como o direito alemão e o brasileiro, um modelo chamado “de regulação global” dos grupos econômicos, onde são previstas regras específicas e concatenadas sobre os grupos.

¹³ Viviane Muller Prado aponta que a informação foi obtida através do Fórum Europeu de Direito Societário (Forum Europeaum Konzernrecht).

O Título VI do Código das Sociedades Comerciais português, intitulado de “Sociedades Coligadas”, determina em seu art. 482 que se consideram sociedades coligadas: a) as sociedades em relação de simples participação; b) as sociedades em relação de participações recíprocas; c) as sociedades em relação de domínio; d) as sociedades em relação de grupo.

Já as sociedades em relação de grupo, conforme o Capítulo III (arts. 488 a 508), concretizariam tal relação grupal pelo domínio total, contrato de subordinação e contrato de grupo paritário, ou seja, a previsão expressa da lei portuguesa remete a uma relação grupal formada através de instrumento contratual.

Apesar disso, assim como acontece no direito brasileiro, a doutrina extrai do CSC a disciplina dos grupos de fato, que ocorrem em situações pelas quais o poder de direção da sociedade mãe tem outras origens, decorrendo, nomeadamente, de participações majoritárias, uniões pessoais, acordos parassociais, relações de dependência, ou contratos interempresariais (MARTINS, 2015, p. 5).

Em apertada síntese, o Código das Sociedades Comerciais português distingue quatro espécies de sociedades coligadas: em primeiro lugar, o art. 483 do CSC disciplina as sociedades em relação de simples participação, que correspondem à forma mais simplificada de coligação e que se distinguem, não só pelo fato de uma deter pelo menos 10% do capital da outra, como também pela inexistência de uma outra relação mais intensa de coligação entre as duas; em segundo lugar, os arts. 484 e 485 do CSC preveem as sociedades em relação de participações recíprocas que se caracterizam pela detenção recíproca de 10% do capital uma da outra; em terceiro lugar, o art. 486 do CSC regula as sociedades em relação de domínio, estabelecendo os pressupostos que as identificam; por último, destacam-se as sociedades em relação de grupo que podem ter origem participativa, resultar de um contrato de subordinação, ou de um contrato paritário, pressupondo uma maior intensidade nas relações estabelecidas entre as entidades envolvidas e, bem assim, uma maior complexidade e completude por parte do regime legal que as contempla, previsto nos arts. 488 e seguintes do CSC.

Dentre as regras previstas para os grupos contratuais, há clara previsão sobre responsabilização, destacando-se a norma prevista no art. 501 do CSC, que visando proteger os credores, impõe responsabilidade subsidiária à sociedade mãe (controladora) por dívidas contraídas e não pagas pela sociedade-filha (controlada).

No tocante aos grupos de fato, como a influência da controladora decorre de

participação acionária na controlada que lhe assegure poder de voto e de nomeação nos órgãos de administração, não havendo previsão expressa sobre estes grupos na lei, não há da mesma forma norma específica de atribuição de responsabilização, como ocorre também no Brasil, o que abre espaço para toda a sorte de consequências, como prejuízo aos acionistas minoritários e aos credores, inclusive o Fisco, deixando a cargo da jurisprudência o enfrentamento dos casos concretos onde se vislumbra abusos e ilegalidades na relação de domínio e direcção unitária havidas sem a celebração de contratos.

Nesse diapasão, a jurisprudência portuguesa vem entendendo que cabe a desconsideração da personalidade jurídica tanto para os grupos de direito, quanto para os grupos de fato, no caso de se comprovar em juízo prejuízos aos credores perante comportamentos abusivos e ilegítimos tais como, subcapitalização da sociedade e descapitalização provocada, confusão das esferas jurídicas com mistura de patrimônios, domínio qualificado de uma sociedade sobre a outra e etc. Destaca-se abaixo o julgado do Tribunal da Relação de Lisboa¹⁴, onde fica clara tal questão:

Nas relações de coligação entre sociedades pode ocorrer relações de domínio nas quais a sociedade mãe possui um poder de direcção sobre as sociedades controladas, nelas existindo uma subordinação do interesse dos sócios individuais destas, encontrando-se esse poder e subordinação legitimados pelo regime jurídico destas sociedades de grupo já anteriormente analisado.

É, porém, admissível o recurso à desconsideração da personalidade jurídica da sociedade subordinada, em relação aos grupos de facto, responsabilizando subsidiariamente a sociedade dominante face à instrumentalização da sociedade dominada em exclusivo proveito da sociedade dominante.

Já no que concerne aos grupos de direito, não obstante serem permitidas instruções desvantajosas para a(s) sociedade(s) subordinada(s), a sociedade dominante poderá também ser responsabilizada através da desconsideração da personalidade jurídica da sociedade dominante, caso se verifique uma subversão do interesse do grupo, ou seja, sempre que determinada actuação não foi praticada no interesse do grupo e que cause danos, nomeadamente aos credores ou aos trabalhadores, danos esses que se não mostrem salvaguardados por previsão legal específica, nomeadamente pelos artigos 499º a 502º do CSC, acima analisados. Nesses casos, a sociedade dominante utilizou abusivamente o regime societário e a segurança entre a mesma e a(s) sociedade(s) subordinada(s), justificando deste modo o recurso ao instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

É que, não são admissíveis abusos da personalidade colectiva, não se permitindo a utilização da sociedade como instrumento para provocar danos

¹⁴ Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa; Processo: 6530/14.0T2SNT-A.L1; Relator: ONDINA ALVES; Data do Acórdão: 06/09/2018. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/1ec4ee27fc50294580258312002fdceb>. Acesso em: 04/04/2021.

aos credores.

Assim, o que se percebe, é que a jurisprudência portuguesa, da mesma forma que a Alemã, buscou alternativas à ausência de expressa previsão de responsabilização no caso de grupos econômicos de fato, a fim de que os credores, como o Fisco, por exemplo, não ficassem desamparados em caso de ilegalidades. No tópico 3.5 deste trabalho será possível também observar a abordagem realizada pela jurisprudência brasileira frente a idênticos problemas conforme enfrentados na experiência alemã e portuguesa.

2.1.2.2 Itália

No Direito italiano, até a publicação do Decreto Legislativo nº 6 de 17/01/2003, que reformou o Código Civil italiano, não existia um núcleo central de normas que disciplinasse os grupos econômicos. A partir das modificações introduzidas pela referida reforma, precisamente das disposições veiculadas nos artigos 2.497 a 2.497 *septies*, foi possível observar, naquele país, as consequências jurídicas do exercício da atividade de direção e coordenação de uma sociedade sobre outra sociedade.

Os referidos artigos tratam, respectivamente, Art. 2497 – da responsabilidade pelo irregular exercício da direção e coordenação de sociedades; Art. 2497-bis – do dever de publicidade da sociedade em indicar nas escriturações a sociedade ou órgão a cuja gestão e coordenação está sujeita; Art. 2497-ter – do dever de motivação específica de decisões quando tomadas em decorrência da gestão e coordenação; Art. 2497-quater – do direito de recesso do sócio, ou seja, o direito do sócio de se retirar da sociedade quando não concorde com mudanças operadas pela controladora; Art. 2497-quinquies – dos financiamentos intragrupo; Art. 2497-sexies – da presunção de existência da direção e coordenação; e Art. 2497-septies – do exercício da direção e da coordenação sem a necessidade de participação acionária.

Segundo o art. 2.497 bis, as sociedades ou os entes que exercem a direção e a coordenação sobre outras sociedades possuem a obrigação de dar publicidade desta atividade perante o registro de empresas, sob pena dos administradores responderem por possíveis danos que a ausência da informação devida possa

causar para terceiro.

O art. 2.497 sexies se utiliza da presunção para determinar a observação da direção e da coordenação, fazendo referência ao art. 2.359 do mesmo diploma normativo, que dispõe sobre o que são sociedades controladas e coligadas, *in verbis*:

Art. 2.359. São consideradas sociedades controladas:

- 1) as sociedades nas quais uma outra sociedade dispõe da maioria dos votos exercitáveis na assembleia ordinária;
- 2) as sociedades nas quais uma outra sociedade dispõe dos votos suficientes para exercer uma influência dominante na assembleia ordinária;
- 3) as sociedades que estão sobre influência dominante de uma outra sociedade em virtude de vínculos particulares com essa. (...)

São consideradas coligadas as sociedades sobre as quais uma outra sociedade exercita uma influência notável. (livre tradução)¹⁵

Nessas sociedades coligadas e controladas há uma presunção do exercício da atividade de direção e coordenação por uma outra sociedade (conforme regulado pelo art. 2.497- sexies), razão pela qual são aplicáveis sobre essas as consequências jurídicas previstas pelo artigo 2.497 do referido Código.

Segundo Hollanda (2008, p. 102), como principal consequência jurídica do exercício da atividade de direção e coordenação está

[...] a responsabilização da sociedade controladora pelos prejuízos provocados à rentabilidade e ao valor da participação social da sociedade controlada e também perante os seus credores sociais pelas lesões causadas à integridade do seu patrimônio. Tal responsabilização se dá nos casos de desrespeito aos princípios da adequada gestão societária e empresarial e somente pode ser elidida quando o dano não se configurar diante do resultado global da atividade de direção e coordenação ou que seja integralmente eliminado por uma operação empresarial seguinte”

Como se observa, a nova disciplina do direito dos grupos no ordenamento jurídico italiano possui um caráter mais geral, na medida em que estabelece normas genéricas sobre temas complexos como responsabilidade, proteção dos sócios,

¹⁵ No original: “Art. 2.359. Società controllate e società collegate. Sono considerate società controllate: 1) le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria; 2) le società in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria; 3) le società che sono sotto influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa. Ai fini dell'applicazione dei numeri 1) e 2) del primo comma si computano anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta: non si computano i voti spettanti per conto di terzi. Sono considerate collegate le società sulle quali un'altra società esercita un'influenza notevole. L'influenza si presume quando nell'assemblea ordinaria può essere esercitato almeno un quinto dei voti ovvero un decimo se la società ha azioni quotate in mercati regolamentati.”

tutela dos credores dentre outros (PRADO, 2006, p. 130). Além disso, aproxima-se de um modelo orgânico, “pois não estabelece uma forma *a priori* de classificação dos grupos, mas apenas os elementos necessários ao seu reconhecimento e à aplicação de suas consequências jurídicas” (HOLLANDA, 2008, p. 101).

Vio (2016, p. 156) destaca ainda, que o modelo italiano representaria um sistema híbrido, que estaria posicionado entre um modelo dualista, como o alemão, o brasileiro e o português, onde se observa grupos de direito e de fato e a simples ausência de normas que tratem especificamente dos grupos como tal.

Tal constatação do autor parece encontrar lugar na observação de que o Código Civil italiano, apesar de disciplinar sociedades controladas e coligadas, deixa a desejar na conceituação dos grupos econômicos, trazendo previsões genéricas sobre as consequências do fenômeno sem explicar o fenômeno em si.

Nessa esteira, Prado ainda observa que são duas as características primordiais do sistema italiano dos grupos, quais sejam, (i) tendência de disciplinamento setorial da matéria; e (ii) disciplina construída a partir do controle e na forma do exercício, a ser analisada pela jurisprudência e pela doutrina. Melhor explicando, sobre a primeira característica, a autora entende que seja uma opção legislativa deixar para cada sistema jurídica o disciplinamento específico do fenômeno grupal, de modo que existam tantos significados para os grupos quantas as leis que disciplinassem parcialmente o tema, sobre a segunda, a autora destaca que na norma italiana não há referência à direção unitária, partindo o conceito de grupo econômico do elemento controle exercido de forma coordenada (PRADO, 2006, p. 131).

Por fim, identifica-se na posituação sobre grupos econômicos no direito italiano algo que não está presente na legislação acionária brasileira, apesar de existir na prática, que é o exercício da direção e da coordenação sem a necessidade de participação acionária (art. 2497-septies), ou seja, um controle externo. A Lei 6.404/76 somente previu o controle exercido mediante a titularidade de direitos de sócio, ou seja, o chamado controle interno, o que será melhor abordado no 2.2.

2.1.2.3 Espanha

Talvez a legislação espanhola sobre grupos econômicos seja a mais interessante no que tange a questão tributária.

A Lei de Sociedades Anônimas espanhola¹⁶, editada em 1951 não trouxe em seu texto previsão sobre grupos econômicos, diferentemente do que ocorre no direito brasileiro, conforme se verá. Tal previsão está disposta no Código Comercial espanhol, que em seu artigo 42, item 1 determina que existe um grupo quando uma sociedade detém ou pode deter, direta ou indiretamente, o controle de uma ou mais sociedades. O artigo ainda determina que será presumida a existência de controle quando uma empresa, que será classificada como dominante, estiver em relação a outra empresa, a qual será classificada como dependente, em qualquer das seguintes situações:

- Tenha a maioria dos direitos de voto;
- Tenha a faculdade de nomear ou destituir a maioria dos membros do órgão de administração;
- Possa ter, por força de acordos celebrados com terceiros, a maioria dos direitos de voto;
- Designou com os seus votos a maioria dos membros do órgão de administração, os quais exercerão as suas funções no momento do levantamento das contas consolidadas e nos dois exercícios imediatamente anteriores.

Também é possível encontrar no direito societário espanhol, norma específica sobre associação e união de empresas conforme Lei nº 196/1963¹⁷. A referida lei é uma carta de intenções ao desenvolvimento da economia espanhola, o que se revela em sua justificação e logo se expõe em seu artigo 2º.

Na justificação da referida lei, há clara menção de que suas disposições estão amparadas em uma conveniência de facilitar e promover a constituição de grupos de empresas que exerçam atividades de interesse para a economia nacional, sendo dois seus principais estímulos para tanto: (i) facilitar o acesso ao crédito e dentro deste ao mercado de capitais quando as empresas isoladas, devido ao seu porte, não o podem fazer; e (ii) suprimir os tributos que recaem sobre a relação entre as empresas, garantindo-se que a existência do grupo não dê azo à cobrança de impostos por um valor superior ao que teria ocorrido se os membros do grupo tivessem agido isoladamente, sem a intervenção dele.

Já o art. 2º da Lei nº 196/1963 dispõe que para seus efeitos, consideram-se grupos de empresas as sociedades anônimas constituídas por empresas ou

¹⁶ Ley de 17 de julio de 1951 sobre régimen jurídico de las sociedades anónimas. Disponível em <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1951-7800>. Acesso em: 25 de dezembro de 2021.

¹⁷ Ley 196/1963, de 28 de diciembre, sobre Asociaciones y uniones de empresas. Disponível em <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1963-22672>. Acesso em: 25 de dezembro de 2021.

empresários individuais, agrícolas, industriais ou mercantis que, cumprindo os requisitos que nela se indicam, e mantendo a personalidade própria e a liberdade de mercado, tenham por objeto uma ou mais das seguintes finalidades: (i) Expansão, modernização e racionalização das instalações produtivas; (ii) Contribuição e aquisição de máquinas e outros equipamentos de uso comum ou privado; (iii) Promoção da venda dos produtos obtidos, fabricados ou comercializados no mercado nacional e estrangeiro; (iv) Estudo de novas técnicas e aprimoramento de métodos de produção para sua posterior aplicação; (v) Qualquer outro objetivo que posteriormente venha a ser indicado em lei.

Percebe-se por estas normas do direito espanhol, assim como se verá pela exposição de motivos da lei brasileira, que a positivação dos grupos econômicos se deu por motivos desenvolvimentistas. Porém, uma diferença interessante é a previsão em lei tributária de disciplina atinente à tributação de forma consolidada através do denominado grupo fiscal, instrumento que não encontra similitude no direito brasileiro.

A Lei 27¹⁸, de 27 de novembro de 2014, que disciplina o Imposto sobre Sociedades, em seu Capítulo VI, regula o regime de consolidação fiscal, que é um regime de tributação diferenciado e opcional. Segundo seu art. 55 os grupos fiscais poderão escolher o regime de consolidação fiscal, não sendo possível a partir desta escolha se tributar individualmente as entidades pertencentes ao grupo.

Conforme dispõe o art. 56 da referida Lei o grupo fiscal será considerado o contribuinte, devendo ser representado pela entidade controladora. Já conforme determina o art. 57 todas as entidades integrantes do grupo fiscal respondem solidariamente pelas dívidas tributárias, ressalvadas as penalidades impostas de forma individual.

No Regime de Consolidação Fiscal em vez de se partir dos resultados consolidados do grupo, parte-se da contabilidade individual de cada uma das empresas associadas, ou seja, da base tributária individual de cada uma delas, sendo a agregação de cada base tributável particular, a base tributária do grupo fiscal (TENA, 2016, p. 188)

O que se conclui da legislação espanhola sobre o tema, é que, da mesma forma que ocorre na maioria dos países, não há uma atenção própria da lei

¹⁸ Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. Disponível em <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>. Acesso em: 25 de dezembro de 2021.

societária sobre a disciplina dos grupos econômicos, ficando a cargo de cada esfera do direito, mediante suas próprias bases, definir os grupos. Porém, diferente do que ocorre no direito brasileiro, na Espanha houve maior preocupação do legislador tributário com o tema, de modo que construiu um regime especial de tributação para os grupos, prevendo, expressamente, a responsabilidade solidária pelas dívidas tributárias.

2.1.3 A Disciplina dos Grupos no Direito brasileiro

A Lei nº 6.404 de 1976, chamada de Lei das Sociedades Anônimas, foi o diploma normativo que inaugurou o regramento sobre os grupos econômicos no ordenamento jurídico brasileiro. O Brasil foi o segundo país, no mundo, a adotar uma legislação que tratasse de tais grupos, tendo sido a Alemanha o primeiro a fazê-lo. (PRADO, 2006, p. 53)

A Lei das S.As foi resultado do Segundo Plano Nacional de Desenvolvimento (II PND), formulado no governo Geisel, que tinha como principais escopos “o fortalecimento da empresa privada nacional e a formação de conglomerados econômicos brasileiros para fazer frente às empresas estrangeiras” (PRADO, 2006, p. 48), dentro de um contexto onde o governo buscava traçar metas para o desenvolvimento econômico do país.

O regramento trazido por esta Lei sobre os grupos econômicos é bastante simplificado, o que ocasionou, na prática do direito empresarial, diversos problemas concretos, como é o caso da questão trazida à baila neste trabalho. Esta característica, porém, não era algo obscuro, mas, pelo contrário, vinha justificada na própria exposição de motivos escrita por Mário Henrique Simonsen, então Ministro da Fazenda

5. (...) os institutos novos para a prática brasileira – grupamento de sociedades, oferta pública de aquisição de controle, cisão de companhias e outros – estão disciplinados de forma mais simplificada para facilitar sua adoção, e no pressuposto de que venham a ser corrigidos se a prática indicar essa conveniência.¹⁹

O Direito brasileiro, ao disciplinar os grupos econômicos, inspirou-se no

¹⁹ Exposição De Motivos nº 196, de 24 de junho de 1976, do Ministério da Fazenda. Disponível em https://www.gov.br/cvm/pt-br/aceso-a-informacao-cvm/institucional/sobre-a_cvm/EM196Lei6404.pdf. Acesso em: 05 de abril de 2021.

modelo dualista alemão, abrangendo os grupos constituídos mediante convenção grupal, chamados grupos de direito e os grupos que decorrem do exercício do controle ou coligação sem convenção formalmente estabelecida e registrada, que a doutrina acabou por chamar de grupos de fato. Ao abordar esse tema Campinho (2020, p. 508) aponta que

Essa percepção se faz presente na Lei n. 6.404/76, que, inspirada na lei alemã das sociedades anônimas de 1965, disciplina duas espécies de grupo econômico: o de fato (*faktische konzerne*) e o de direito, esse último se estabelecendo por meio de “contrato de empresas” (*unternehmensvertraege*), cujo instrumento deve ser levado ao registro de empresas para a produção de seus efeitos

Da mesma forma, tal realidade já estava estampada na Exposição de Motivos da Lei 6.404/76, ao dizer que:

(...) o Projeto distingue duas espécies de relacionamento entre sociedades, quais sejam: a) sociedades coligadas, controladoras e controladas, que mantem entre si relações societárias segundo regime legal de sociedades isoladas e não se organizam em conjunto, reguladas neste capítulo; b) sociedades controladoras e controladas que, por convenção levada ao Registro do Comércio, passam a constituir grupo societário, com disciplina própria, prevista no Capítulo XXI.²⁰

No sistema dual, a diferenciação central para a determinação de cada grupo econômico se dá na observação da natureza do vínculo existente entre as sociedades. É preciso estar atento para verificar se a ligação entre as sociedades ocorre por uma convenção grupal ou decorre da mera participação de uma sociedade no capital social da outra.

2.1.3.1 Grupos econômicos de Direito

Os grupos de direito estão disciplinados no Capítulo XXI da Lei nº 6.404/76, que abrange os preceitos positivados nos arts. 265 ao 277. Estes grupos são formados, necessariamente, por um instrumento formal, ficando sujeitos à aplicação de um regime jurídico específico, diferenciado em relação aos ditames do direito das sociedades isoladas. O legislador definiu esta espécie de grupamento no art. 265 e parágrafos da Lei do anonimato:

²⁰ Idem.

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

§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.

§ 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.

O grupo de direito será constituído por convenção aprovada por todas as sociedades que o componham, que deverá conter em seu bojo, dentre outros requisitos, (I) a indicação da sociedade de comando e as filiadas; (II) as condições de participação das diversas sociedades e (III) os órgãos e cargos da administração do grupo, suas atribuições e as relações entre a estrutura administrativa do grupo e as sociedades que o componham (art. 269).

As sociedades filiadas deverão observar as orientações gerais determinadas pela administração do grupo, podendo haver a subordinação dos interesses de uma das sociedades aos de outra ou aos interesses do próprio grupo (art. 276).

Porém, mesmo existindo uma unidade administrativa nos grupos de direito e possuindo eles interesses específicos, a lei não considera o grupo como uma pessoa jurídica, persistindo a personalidade jurídica e patrimônios de cada sociedade agrupada.

Atrelando as principais determinações contidas nos artigos da lei referentes aos grupos de direito e corroborando o que já foi dito, Antunes (2002, p. 73) conceitua tais grupos como sendo

[...] aqueles cuja criação resulta da utilização de um dos instrumentos jurídicos que a lei previu taxativamente para tal efeito (...), e a cuja organização e funcionamento se fez associar um regime jurídico excepcional, derogador dos cânones gerais do direito das sociedades – regime esse traduzido, por um lado, na legitimação do exercício de um poder de direção da sociedade mãe sobre as sociedades-filhas e da subordinação dos interesses sociais individuais destas ao interesse geral do grupo (em derrogação do princípio fundamental segundo o qual a sociedade deve conduzir os negócios sociais à luz da sua vontade e interesse social próprios) e, por outro, no estabelecimento de contrapartidas especiais de proteção para estas últimas sociedades, seus sócios minoritários e credores sociais.

A Lei das S.As, ao disciplinar os grupos de direito, adotou o critério contratual,

onde somente através de um instrumento formal seria possível legitimar a unidade econômica de todas as sociedades filiadas. Os grupos de direito então, seriam os únicos verdadeiramente reconhecidos pelo legislador, pois apenas a eles se aplica o regime jurídico específico disposto na Lei em questão.

Campinho (2020, p. 526) aponta que, em razão da feição organizativa que “o direito reconhece, é que o grupo de direito, constituído por sociedade controladora (sociedade de comando) e suas controladas (sociedades filiadas), funciona como uma ‘sociedade de sociedades’”, tendo em vista que através da convenção grupal “os signatários se obrigam a conjugar esforços ou recursos em colaboração para a obtenção desse escopo comum”.

Importante salientar que, a impossibilidade da formalização de um grupo de direito que não possua relação de controle societário não impede o agrupamento *de fato* entre sociedades meramente coligadas, devendo tais formações observarem as regras dos arts. 243 a 246 da Lei 6.404/76 ou dos arts. 1.097 ao 1.101 do Código Civil, conforme o caso, o que se verá no próximo tópico. Porém, não será um “grupo de sociedades em sentido estrito” (MAMEDE, 2018, p. 371), ficando impossibilitado, inclusive, de utilizar as expressões *grupo* ou *grupo de sociedade* para se auto intitular, por proibição expressa do artigo 267, parágrafo único, da referida Lei.

A lógica do modelo dual reside no fato de que “os grupos empresariais com intenção de funcionar como unidade econômica iriam se valer (e a princípio teriam esse interesse) dos instrumentos próprios à formação dos grupos de direito” (PRADO, 2006, p. 69), isto porque a relação de dependência estaria registrada e legalizada pela avença. Dessa forma, a lógica que se esperava era a de que os grupos de fato fossem uma exceção e os de direito uma regra.

Porém, a realidade do cenário empresarial brasileiro é completamente diferente desta previsão, tendo em vista ser rara a utilização da convenção prevista nos arts. 265 e seguintes da Lei nº 6.404/76.

Fábio Konder Comparato (1975, 102), ao apreciar o anteprojeto da Lei do anonimato em 1975, já tecia comentários pessimistas sobre o modelo dual que se pretendia positivar no ordenamento jurídico brasileiro. Após a entrada em vigor da referida Lei acabou por se confirmar sua previsão, fato destacado por Elzirik (2011, pp. 519-520), ao asseverar que

Embora os grupos de fato existam em grande número, praticamente não há,

em nossa prática de negócios, grupos de direito, cuja disciplina legal é raramente utilizada; pode-se dizer que as disposições legais que tratam do grupo de direito, na realidade, 'não pegaram' (...).

Diante disto, a realidade empresarial do país vive um cenário conturbado, tendo em vista que a maioria esmagadora das formações grupais são realizadas de acordo com o frágil regramento oferecido pela Lei nº 6.404/76 e pelo Código Civil de 2002, aos grupos de fato, como se verá no próximo tópico.

2.1.3.2. Grupos econômicos de fato

A Lei nº 6.404/76, como já dito anteriormente, adotou o modelo dual, determinando um regramento específico para os grupos econômicos de direito, também chamados de grupos contratuais. Em relação aos grupos de fato a Lei em questão não disciplinou, propriamente, regramentos específicos, mas sim trouxe determinações sobre o exercício do poder de controle por uma sociedade sobre outra, que acabou por ser interpretado pela doutrina brasileira como o reconhecimento, pelo legislador, do fenômeno dos grupos de fato.

Esta interpretação doutrinária tem como objeto o art. 243 da Lei das S.As, que traz as balizas do poder de controle para a configuração das sociedades coligadas, controladas e controladoras. Em seu § 2º o dispositivo em questão determina que são controladas as sociedades na qual a controladora, diretamente ou indiretamente participa do capital social, de modo que lhe assegure, permanentemente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores:

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

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa.

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

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

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.

Além disto, o citado artigo também trata de outra relação entre sociedades, a coligação. O legislador define as sociedades coligadas como sendo aquelas nas quais a investidora possua *influência significativa*, ou seja, detenha ou exerça o poder de participar nas decisões das políticas financeiras ou operacionais, sem controlá-la. Determina ainda que a influência significativa é presumida quando a investidora for titular de 20% ou mais do capital volante da investida, sem controlá-la.

O Código Civil de 2002 também previu em seu texto disciplina sobre as sociedades coligadas, controladas e controladoras, mais precisamente em seus arts. 1.097 ao 1.101. Porém, restringiu-se somente em descrever as situações de ligação entre sociedades, não especificando regramentos próprios para a participação de sociedade no capital de outra, conforme se observa:

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.

Art. 1.101. Salvo disposição especial de lei, a sociedade não pode participar de outra, que seja sua sócia, por montante superior, segundo o balanço, ao das próprias reservas, excluída a reserva legal.

Parágrafo único. Aprovado o balanço em que se verifique ter sido excedido esse limite, a sociedade não poderá exercer o direito de voto correspondente às ações ou quotas em excesso, as quais devem ser alienadas nos cento e oitenta dias seguintes àquela aprovação.

Leães (1973, p. 143), ainda na fase do Anteprojeto do Código Civil, destacou que “o que mais se lamenta nesse capítulo é a inexistência de qualquer medida de proteção à minoria acionária e aos credores sociais. Sem tais armas, o capítulo das definições restou ineficaz”. Além disso, é interessante notar que o Código Civil de 2002 introduziu definições diversas e, até, antagônicas, em relação ao que já previa há décadas a Lei nº 6.404/76.

No art. 1.097, por exemplo, o Código Civil utiliza a expressão “coligada” como gênero, que suporta as espécies de sociedades “controladas”, “filiadas” e “de simples participação. Porém, no art. 1.099 trata as sociedades coligadas e filiadas como sinônimas, configurando-se quando uma sociedade participa do capital social da outra com 10% ou mais, sem controla-la.

Já a Lei nº 6.404/76, em seu art. 243, §1º, define que são coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa, diferenciando tal vínculo daquele poder de controle exercido por uma empresa controladora sobre empresas controladas em seus demais parágrafos.

Como o art. 1.053 do Código Civil de 2002 limitou a aplicação das normas da lei acionária, no fenômeno grupal a Lei nº 6404/76 será aplicada sempre que existir ao menos uma sociedade anônima no agrupamento ou quando, no caso de existirem somente sociedades limitadas, o contrato social dispor sobre a aplicação supletiva da lei acionária nos termos do art. 1.053 do CC.

Os grupos econômicos de fato, na visão da Lei nº 6.404/76 e do Código Civil de 2022, são formados por sociedades que mantêm, entre si, relações empresariais por meio de participação societária, sem necessidade de se organizarem juridicamente, relacionando-se “segundo o regime legal de sociedades isoladas, sob a forma de coligadas, controladoras e controladas, no sentido de não terem necessidade de maior estrutura organizacional” (CAMPINHO, 2020, p. 507).

No tocante ao fenômeno da coligação, este não poderá configurar um grupo de direito, uma vez que, conforme já expressado, para a formação de tal instituto será necessário, como regra, a sujeição ao poder de controle contratualmente previsto da sociedade de comando. Já no tocante ao grupo de fato, restam importantes divergências na doutrina sobre tal questão, existindo autores que defendem a não configuração de grupos de fato através de coligação, ao passo que outros irão defender que é possível tal fenômeno.

Prado (2006, p. 103), por exemplo, entende que o elemento comum a todos os grupos é o poder de controle, independentemente da intensidade e do grau de autonomia das sociedades. Para ela, a relação entre sociedades travada na coligação tem natureza fraca e é estabelecida pela Lei nº 6404/76 a partir das disposições sobre controle, de modo que, concatenando estas conclusões, não se configuraria grupo de fato no fenômeno da coligação. Prado ainda cita Jorge Lobo (PRADO, 2006, p. 55), para quem as coligadas não integrariam os grupos de fato, já

que auferem um critério puramente quantitativo de poder e não qualitativo.

Por sua vez, Vio (2016, pp. 211-212), defende que vínculos de coligação poderão formar um grupo de fato a depender da perspectiva adotada, de modo que são aplicáveis às coligações dispositivos atinentes aos grupos de fato (como o art. 245 da Lei nº 6.404/76) quando do exercício do direito de voto e responsabilização de administradores. Na mesma esteira está Campinho (2020, p. 508), para quem “no grupo de fato, o elo que se estabelece entre as sociedades forma-se a partir de uma relação de controle ou de coligação”.

Mediante o conceito de grupo econômico construído anteriormente, através da manutenção da personalidade jurídica combinada com uma política empresarial comum, a coligação poderá configurar um grupo a depender se, na situação fática, as empresas coligadas possuam o “espírito grupal”, ou seja, uma política empresarial voltada aos objetivos do grupo.

Outra característica arterial do direito brasileiro é que a Lei nº 6.404/76 somente permite a direção unitária quando existir convenção grupal, ou seja, só há previsão expressa sobre esta unicidade para os grupos de direito, de onde se extrai a importante indagação feita por Viviane Muller Prado (PRADO, 2006, p. 155): “é possível reconhecer os grupos de sociedades de fato com unidade econômica no direito brasileiro?”

A autora então esclarece a questão dizendo que, inicialmente, a resposta seria negativa, considerando-se que a sociedade, ao exercer seu poder de controle deve se ater exclusivamente ao seu interesse social. Porém, deixa claro que esta resposta está pautada somente no aspecto formal da sociedade isoladamente considerada e no fato da legislação apenas fazer referência expressa ao controle. Além do que, para responder à questão negativamente, seria necessário ignorar totalmente a realidade da organização grupal no Brasil (PRADO, 2006, p. 155).

Isto posto, a fim de dar uma resposta positiva para a indagação, Prado (2006, pp. 155-156) esclarece que é necessário analisar a estrutura do poder de controle, ensinando que quando uma sociedade participa do capital de outras sociedades, direta ou indiretamente, ela tem duas opções:

A primeira é exercer o poder de controle em todas as sociedades controladas e influenciar nas respectivas administrações, seguindo uma estratégia unificada para o conjunto de sociedades. A segunda opção é exercer o poder de controle em cada uma delas de forma isolada, sem pretender a unidade e coordenação. Na primeira hipótese, afirma-se que há

uma relação de grupo, enquanto na segunda há apenas a relação de controle. (...) Nos grupos, o controlador não tem apenas o interesse de obter os direitos relacionados com a sua posição de sócio, mas também os exerceria de forma a coordenar as atividades de todas as empresas para atingir o melhor resultado global.

O grupo econômico de fato, segundo a autora, estará, então, configurado quando o controlador extrapolar os seus interesses, buscando benefícios que vão além daqueles obtidos como sócio, adotando uma forma especial de exercer o poder de controle. Assim, “o controlador passa a exercer, profissionalmente e com métodos próprios, a atividade de coordenação e administração de todas as sociedades conjuntamente” (PRADO, 2006, p. 157).

Quando a sociedade que detém o controle escolhe pela organização na forma de grupo de fato não está ela cometendo qualquer ilícito. Porém, o ponto crucial da discussão encontra refúgio na organização interna das sociedades controladas, porque no grupo de fato, diferente do que ocorre nos grupos de direito, a sociedade controladora não poderia impor diretrizes às demais.

Campinho (2020, p. 526) é enfático ao dizer que

[...] o relacionamento entre as sociedades que compõem o grupo de fato deve ser orientado pela equivalência das prestações, exigindo-se a comutatividade em suas relações ou pagamento compensatório adequado. A atuação dos administradores e as deliberações dos controladores devem necessariamente procurar realizar os fins e interesses particulares da sociedade administrada e controlada, respectivamente.

A Lei nº 6.404/76 somente previu um arcabouço disciplinador para os grupos econômicos de direito, o que impôs a necessidade de os grupos econômicos de fato serem regidos pelas regras do direito das sociedades isoladas. Isto pode ser observado no disciplinamento ofertado pelos art. 117, 245 e 246 da Lei nº 6.404/76, *in verbis*:

Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder.

Art. 245. Os administradores não podem, em prejuízo da companhia, favorecer sociedade coligada, controladora ou controlada, cumprindo-lhes zelar para que as operações entre as sociedades, se houver, observem condições estritamente comutativas, ou com pagamento compensatório adequado; e respondem perante a companhia pelas perdas e danos resultantes de atos praticados com infração ao disposto neste artigo.

Art. 246. A sociedade controladora será obrigada a reparar os danos que causar à companhia por atos praticados com infração ao disposto nos artigos 116 e 117.

Já na Exposição de Motivos da Lei nº 6.404/76 era possível perceber a incoerência que se estava por construir no direito societário brasileiro, através da contraposição da unidade econômica e da diversidade jurídica dos grupos econômicos de fato. Por um lado, o texto justificativo reconhecia como “nova realidade” a expansão da grande empresa pela criação de “constelações de sociedades coligadas, controladoras e controladas”. Por outro, determinava que sociedades coligadas, controladoras e controladas deveriam “manter entre si relações societárias segundo o regime legal de sociedades isoladas, não se organizando em conjunto” conforme regulado pela Lei.

Esta situação impõe aos grupos econômicos de fato uma barreira dificilmente respeitada, que é o exercício do poder de controle sem que haja conflito de interesse ou abuso de poder, ou seja, o controlador deve exercer seu poder para dar unidade econômica às várias sociedades, levando em conta o interesse de cada uma delas, impedindo-se que aufera vantagens para si ou para outra sociedade em detrimento das controladas.

A Lei nº 6.404/76, baseada em razões econômicas de dar liberdade ao empresário para a formação de conglomerados, importou o Sistema Dualista Germânico, que trazia uma disciplina abrangente sobre os grupos de direito e algumas regras específicas dos grupos de fato. Segundo a lógica do modelo importado, somente a convenção grupal poderia legalizar a relação de dependência econômica das sociedades agrupadas, entendimento segundo o qual “o grupo de fato seria uma exceção, servindo às estruturas descentralizadas, com grande autonomia das controladas” (PRADO, 2005, p. 13).

Porém, o que se observa na realidade empresarial brasileira é bastante diverso da racionalidade da Lei. Fábio Konder Comparato, 20 anos após a publicação da Lei nº 6.404/76, informou que se tinha conhecimento do registro de somente 30 grupos de direito no Departamento Nacional de Registros de Empresa até aquele momento.²¹

Segundo a Receita Federal, através da Lei de Acesso à Informação, até outubro de 2012 havia nos cadastros do órgão 428 registros de inscrições ativas, 2

²¹ Segundo Prado (2005, p. 158) a Informação foi retirada de texto distribuído pelo Prof. Fábio Konder Comparato na pós-graduação da Faculdade de Direito da USP, na disciplina ministrada no segundo semestre de 1996, denominada Grupos de Empresas em Direito Comercial Comparado.

inscrições suspensas e 330 inscrições baixadas de grupos convencionais no Brasil, números substancialmente maiores do que àqueles que remontam aos anos de 1990, mas que em comparação as mais de 4,5 milhões de sociedades comerciais empresárias criadas no país entre 1985 e 2005, mostra-se ínfimo e revelador de uma real falência do modelo dual. (VIO, 2016, p. 333)

A Receita Federal do Brasil, a partir do ano de 2019, passou a disponibilizar os dados do CNPJ por meio da Plataforma Dados Abertos do governo federal, deixando, portanto, de informar os números mediante requisição pela Lei de Acesso à Informação²².

Utilizando o Código CNAE nº 216-0, que identifica os Grupos de Sociedades²³ (nomenclatura utilizada pelo referido código), foi possível filtrar os dados disponibilizados e encontrar 697 grupos convencionais inscritos no Brasil, até 12 de março de 2022, data da última atualização da plataforma, incluindo neste número os ativos, os suspensos e os baixados, o que demonstra, praticamente, uma estagnação considerável frente aos dados disponíveis de 10 anos atrás.

A falência do modelo dual no ordenamento jurídico brasileiro não importa significar que não existam grupos econômicos no Brasil. Pelo contrário, as grandes empresas brasileiras somente não utilizam o instrumento para a formação do grupo, organizando-o a partir dos grupos de fato. Tal é esta constatação, que em 2004 a publicação “Valor Grandes Grupos” apontou que as 200 maiores empresas que atuam no Brasil se organizavam por meio de estruturas complexas plurissocietárias²⁴.

Muitas são as razões para a não adoção dos grupos convencionais no Brasil, sendo possível destacar, segundo Prado (2005, p. 15):

A artificialidade do modelo importado, a facultatividade de formação de grupos convencionais e a oneração com o direito de recesso dos minoritários e com a estrutura administrativa (...) deve ser levada em conta a

²² Pedido de Acesso à Informação protocolado sob o nº 03005.026379/2022-40, respondido em 04/02/2022, cujo trecho é parcialmente transcrito: “Informamos que é possível encontrar a quantidade de Grupos Societários que existem registrados no Brasil na base de dados CNPJ (Cadastro Nacional de Pessoa Jurídica) da Receita Federal através da Plataforma Dados Abertos, que dispõe a base de dados RFB ao público. <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/assuntos/orientacao-tributaria/cadastros/consultas/dados-publicos-cnpj>. A orientação é fazer a filtragem para obter os dados solicitados. É possível fazer por Natureza Jurídica, por exemplo, com o auxílio da página CNAE do IBGE: <https://cnae.ibge.gov.br/estrutura/natjur-estrutura/natureza-juridica-2016>”

²³ DOU nº 82, de 02 de maio de 2016, no qual foi publicada a Resolução Concla nº 1, de 28 de abril de 2016.

²⁴ Dados sem atualização pela publicação.

insegurança na interpretação do regime jurídico dos grupos de direito na legislação brasileira.

A facultatividade está relacionada com a não imposição, pela lei, da adoção do contrato e do regime jurídico específico para a formação do grupo, dependendo somente da manifestação de vontade dos interessados na sua formação pela adoção ou não da figura contratual.

A artificialidade, por sua vez, está atrelada com a importação parcial de um modelo disciplinador dos grupos econômicos que não possuía qualquer tradição no Brasil. Os altos custos estão relacionados, principalmente, com a previsão do direito de retirada previsto nos arts. 137 c/c 136, V e 270, parágrafo único da Lei nº 6.404/76, segundo os quais os sócios ou acionistas minoritários que não concordarem com a participação em grupo econômico têm o direito de se retirarem da sociedade, mediante o recebimento dos valores referentes às suas ações ou cotas.

Por fim, deve-se atentar para a questão da insegurança interpretativa do regime jurídico destinado a disciplinar os grupos econômicos no direito brasileiro. Isto porque o ordenamento jurídico pátrio está anos luz atrás do desenvolvimento do instituto na realidade empresarial brasileira. Nem mesmo os tribunais encontram harmonia ao tratar da questão, conforme se verá.

Há na realidade empresarial modelos organizacionais que não partem de preceitos legais, mas que levam em conta as demandas estratégicas das empresas e as peculiaridades de cada mercado, não sendo observado um modelo único que defina a organização das empresas. Esta necessária flexibilização esbarra na rigidez do modelo dual, o que privilegia os grupos de fato.

2.2 O exercício do controle e o fenômeno dos grupos

Até aqui é possível destacar que o modelo adotado pelo direito brasileiro oferece um disciplinamento específico somente para os grupos de direito, devendo os grupos de fato obedecerem à disciplina aplicável às sociedades isoladas e, também, que a realidade empresarial brasileira adotou esmagadoramente os grupos de fato, em detrimento dos grupos de direito.

Da conjugação destas constatações se retira uma preocupante conclusão, qual seja, que o regime jurídico aplicável aos grupos econômicos de fato não segue

um modelo construído especificamente ao disciplinamento do fenômeno grupal. No direito alemão, de onde o direito brasileiro buscou inspiração, a questão não é encarada da mesma maneira. Isto porque, a jurisprudência do país criou a figura do grupo de fato qualificado, já apresentada anteriormente, reconhecendo-se a direção unificada, mesmo não existindo contrato, o que faz com que seja aplicada a eles as regras sobre grupos de direito no que tange à proteção dos credores e dos sócios minoritários.

Por sua vez, os dogmas do direito societário sobre os quais se construiu o regime jurídico aplicado às sociedades isoladas, quais sejam, a autonomia de controle, a independência jurídica e a responsabilidade limitada podem encontrar distorções nos grupos econômicos, pois idealizados para “uma sociedade comercial dotada de autonomia e isenta da influência de uma entidade societária externa, que responda apenas pela prática de seus próprios atos e cuja personalidade jurídica não era colocada em xeque” (HOLLANDA, 2008, p. 104).

Deste conflito, resultam interessantes discussões, principalmente no tocante aos grupos de fato, pois não possuem regramento próprio, o que pode provocar uma enorme e indesejada insegurança jurídica, seja para aqueles que se organizam em forma de grupo, seja para seus credores e sócios minoritários, o que se observa no Direito Tributário e se busca aclarar neste trabalho.

2.2.1. Autonomia de controle e os grupos econômicos

Segundo o direito societário tradicional, a autonomia da sociedade compreende “a liberdade de seu comando de acordo com a vontade, interesses e objetivos estabelecidos pela própria sociedade, sem que se faça presente a influência, interna ou externa, de uma outra sociedade” (HOLLANDA, 2008, p. 106). A sociedade anônima é uma pessoa jurídica e, como tal, é tratada pelas regras e princípios do direito societário como um sujeito de direito autônomo, independente economicamente.

O fenômeno grupal representa uma realidade que rompe drasticamente com a noção tradicional de autonomia, na medida em que estão presentes em sua formação diferentes interesses. Esta nova realidade do campo jurídico-societário eleva o estudo do interesse social de um patamar da sociedade isoladamente considerada para outro, onde se encontra o fenômeno grupal, apesar de Antunes já

afirmar que a noção de interesse social vem sendo reconstruída desde o âmbito da sociedade isolada (ANTUNES, 2002, p. 107):

(...), a doutrina nacional e estrangeira não mais deixou de sublinhar a confluência no seio da sociedade de uma multiplicidade de interesses individuais distintos e até antagônicos (...). Numa linha paralela de considerações, é também hoje cada vez mais evidente que o interesse social não pode ser concebido de um modo puramente atomístico e asséptico – como uma espécie de interesse ideal auto-referencialmente hipostasiado de uma entidade empresarial abstractamente autónoma –, constituindo antes um interesse que pode ser permeável às determinantes concretas provenientes da sua própria envolvente económico-empresarial, ‘maxime, aos interesses de outras empresas societárias que com ela possuam estreitas relações de interdependência ou agrupamento.

A Lei nº 6.404/76, no que tange ao tema da autonomia societária, permite a subordinação dos interesses de uma sociedade aos de outra ou aos do grupo (art. 276). Porém, esta permissão somente é direcionada aos grupos convencionais, não se estendendo aos grupos de fato. Nestes, o interesse da sociedade isolada deve ser observado, sob pena de se configurar abuso do poder de controle e conflito de interesse (arts. 246 e 115). A partir deste entendimento, é possível observar uma aparente contradição entre o sistema legal e a realidade empresarial, pois, apesar do direito societário tutelar um ente isolado e independente, constata-se na realidade empresarial o que Hollanda (2008, p. 111) chama de um “círculo de dependência e subordinação” como ocorre perante os grupos de fato. Para Antunes (2005, pp. 51-52):

[...] o sistema normativo do moderno Direito das Sociedades Comerciais tem em si ínsito um verdadeiro paradoxo, repousando ‘in toto’ numa congênita, quase esquizofrênica, contradição interna: a regulação jurídica da sociedade comercial encontra-se adjudicada a um ramo de direito que se encontra assente em princípios regulatórios conflitantes entre si (a sociedade como entidade independente e soberana ‘versus’ a sociedade como entidade dependente e controlada) e que promove modelos regulatórios de organização empresarial igualmente concorrentes ou opostos (a empresa unissocietária ‘versus’ a empresa plurissocietária).

Na legislação brasileira existem diversos dispositivos que, de forma veemente, preveem e defendem a autonomia da sociedade comercial, como pode ser observado da leitura dos artigos 47²⁵ e 1.015²⁶ do CC/2002, 115²⁷, 117, §1⁰²⁸,

²⁵ “Art. 47. Obrigam a pessoa jurídica os atos dos administradores, exercidos nos limites de seus poderes definidos no ato constitutivo.”

²⁶ “Art. 1.015. No silêncio do contrato, os administradores podem praticar todos os atos pertinentes à

158²⁹e 159³⁰ da Lei nº 6.404/76, bem como art. 14 do Decreto nº 3.708/19³¹. Em contrapartida, passa a reconhecer a existência do instituto do controle intersocietário, admitindo a subordinação da sociedade ao poder e à influência de outra sociedade – como é o caso das controladas e controladoras (art. 243 da Lei nº 6.404/76), de onde se observaria a síndrome regulatória denominada por Antunes, citado por Hollanda (2008, p. 114), de “Síndrome do Cavalo de Troia”.

Não é à toa que se utilizou a metáfora com o símbolo da famosa Guerra de Troia, uma vez que o ordenamento jurídico guarda em seu seio regras paradoxais, que de um lado preveem a autonomia de controle da sociedade e de outro autorizam sua submissão à vontade de outra sociedade.

Por outro lado, apesar da polêmica existente no bojo do Direito Societário, já citada, sobre ser necessário o controle ou não para a configuração de um grupo econômico, importante frisar que para os fins aqui pretendidos, bem como diante do conceito de grupo econômico proposto, o controle não seria característica central

gestão da sociedade; não constituindo objeto social, a oneração ou a venda de bens móveis depende do que a maioria dos sócios decidir. Parágrafo único. O excesso por parte dos administradores somente pode ser oposto a terceiros se ocorrer pelo menos uma das seguintes hipóteses. I – se a limitação de poderes estiver inscrita ou averbada no registro da sociedade; II – provando-se que era conhecida do terceiro; III – tratando-se de operação evidentemente estranha aos negócios da sociedade.”

²⁷ “Art. 115. O acionista deve exercer o direito a voto no interesse da companhia; considerar-se-á abusivo o voto exercido com o fim de causar dano à companhia ou a outros acionistas, ou de obter, para si ou para outrem, vantagem a que não faz jus e de que resulte, ou possa resultar, prejuízo para a companhia ou para outros acionistas.”

²⁸ “Art. 117. O acionista controlador responde pelos danos causados por atos praticados com abuso de poder.

§ 1º São modalidades de exercício abusivo de poder: a) orientar a companhia para fim estranho ao objeto social ou lesivo ao interesse nacional, ou levá-la a favorecer outra sociedade, brasileira ou estrangeira, em prejuízo da participação dos acionistas minoritários nos lucros ou no acervo da companhia, ou da economia nacional”.

²⁹ “Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II - com violação da lei ou do estatuto.

§ 1º O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, no conselho fiscal, se em funcionamento, ou à assembleia-geral.

§ 2º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles. ”

³⁰ “Art. 159. Compete à companhia, mediante prévia deliberação da assembleia-geral, a ação de responsabilidade civil contra o administrador, pelos prejuízos causados ao seu patrimônio”

³¹ “Art. 14. As sociedades por quotas, de responsabilidade limitada, responderão pelos compromissos assumidos pelos gerentes, ainda que sem o uso da firma social, se forem tais compromissos contraídos em seu nome ou proveito, nos limites dos poderes da gerencia”.

para a conformação do fenômeno grupal.

A Lei nº 6.404/76 expressamente previu o controle como sendo essencial à formação dos grupos econômicos, uma vez que somente trouxe regramento específico para os grupos econômicos de direito, aqueles onde o poder de controle é devidamente documentado e registrado.

Ocorre que a doutrina e a jurisprudência reconhecem de forma ampla a existência dos grupos econômicos de fato que, seja pelo regramento da Lei nº 6.404/76, seja pelas previsões do Código Civil de 2002, poderão se formar através do exercício do poder de controle pela controladora sobre a controlada ou pelas regras de coligação.

Há ainda alguns autores que citam os grupos econômicos por coordenação, que apesar de não possuírem qualquer menção na legislação societária brasileira, são reconhecidos doutrinariamente como sendo aqueles onde existe um acordo das sociedades filiadas na designação da direção do grupo, sem que haja controle de uma sociedade sobre as demais. Tomazette (2018, p. 773/774) ensina que os grupos por coordenação se formam

[...] onde não existe uma sociedade de comando; todas as sociedades estão em pé de igualdade; embora haja uma direção única, não se fala em controle. Nos grupos de coordenação, caracterizados pela unidade de direção entre empresas juridicamente autônomas, as relações estabelecidas entre elas têm índole igualitária, no sentido de igualdade de forças econômicas, de paridade de possibilidade de decisão, sem que isto implique em unidade de controle. As sociedades do grupo de coordenação pactuam uma coordenação de suas atividades ou resultados, sem qualquer influência sobre sua autonomia jurídica e seu controle.

Os exemplos colacionados de grupos econômicos onde o exercício do poder de controle não se mostra como sendo elemento caracterizador do grupo não retira a importância e protagonismo dos grupos de subordinação da realidade do fenômeno grupal, o que, de certa maneira, explica o porquê de muitos doutrinadores somente considerarem os grupos de subordinação como sendo verdadeiros fenômenos grupais.

O exercício do poder de controle e a subordinação acabam sendo o campo fértil dos grupos societários, em sua aptidão para fomento empresarial, aumento dos lucros, domínio de mercado e etc, de modo que a maior preponderância da utilização deste instrumento está justamente na conformação através de empresas controladoras, chamadas de empresas “mãe”, amplamente estruturadas e

direcionadoras dos negócios do grupo mediante a atuação das empresas filiadas.

2.2.1.1. O poder de controle interno e externo e os grupos de fato formais e informais

As sociedades, para que possam desenvolver a atividade empresarial, necessitam realizar uma estruturação organizacional interna que possibilite a tomada de decisões, a fim de formar e exteriorizar a vontade social. Esta estrutura, geralmente, é composta por órgãos corporativos que possuem competências próprias ditadas pela lei e pelo estatuto.

No que tange as sociedades por ações, sua estruturação interna é ditada pela Lei nº 6.404/76, que previu um modelo onde os órgãos sociais são a assembleia geral, os órgãos administrativos e o conselho fiscal. Segundo Prado (2006, pp. 80-81):

A assembleia geral tem a função de formar a vontade social em matérias fundamentais na vida da sociedade e sobre temas do seu interesse. À administração, compete exteriorizar a vontade social e travar relações com terceiros. O conselho fiscal, como o próprio nome faz saber, tem competência para fiscalizar a condução dos negócios sociais.

A estrutura da sociedade anônima não adota, para fim de tomada de decisões, o regime democrático, segundo o qual caberia um voto para cada pessoa que integrasse seu quadro societário, vigorando a regra de que para cada ação corresponde um voto. Além disto, não se exige a unanimidade na tomada de decisões, preponderando o princípio majoritário, segundo o qual cabe à maioria decidir sobre a condução dos negócios sociais. Disto se retira, que o legislador achou por bem conceder o direito de voto somente aos acionistas, pois estes se arriscaram investindo na sociedade, além do que teriam um especial interesse no desenvolvimento da atividade social.

O modelo de organização interna das sociedades por ações, bem como a adoção do princípio majoritário e da ação com poder de voto, possibilita a centralização e concentração do poder, tendo em vista que um acionista pode ser titular de quantas ações forem suficientes para possuir as rédeas dos negócios sociais. Além disto, este modelo gera um poder de controle estável, ou seja, a titularidade do poder de formação da vontade social já é conhecida e não oscila

entre os acionistas.

A Lei nº 6.404/76, tanto no enfrentamento dos grupos de direito, quando nos artigos de onde se retira a disciplina dos grupos de fato, demonstra a sua opção em considerar somente o controle que decorre da participação no capital social para fins de agrupamento, o que se costuma chamar de controle interno.

Tal característica gera críticas da doutrina, uma vez que o diploma não disciplinou o “controle exercido por outros meios que não a titularidade de direitos de sócio”³² (VIO, 2016, p. 202), conforme disposição do art. 116, “a” e art. 243, §2º da Lei nº 6.404/76, ou seja, não foi disciplinado o exercício do controle externo, conforme expressamente fez o Direito Italiano (item 2.1.2.2).

Ocorre que Comparato e Salomão Filho (2005, p. 45) afirmam que o controle capaz de unificar um grupo econômico de subordinação não necessariamente se manifesta sob a forma de participação acionária em todas as sociedades controladas, podendo existir casos de grande dependência externa “no suprimento de matéria-prima ou no escoamento de produção, por exemplo, o que provoca a integração de uma sociedade em um grupo, sem participação de capital”.

E o poder de controle externo efetivamente existe na prática dos grupos societários, o que restou consignado por Muniz (2014, pp. 140-141) e, posteriormente, por Azevedo (2021, pp. 80-90), quando da explanação sobre a subclassificação dos grupos de fato em formais e informais.

Os grupos econômicos de fato formais serão aqueles nos quais a influência da empresa principal nas demais não está formalizada em convenção de grupo registrada, porém, está formalizada em ações, cotas ou qualquer outro tipo de participação que garantam a influência significativa exigida, seguindo-se o modelo de controle interno disciplinado pela Lei acionária brasileira.

Já nos grupos econômicos de fato informais, o controle não está formalizado em convenção grupal e nem em participações acionárias, resultando de situações fáticas da relação societária diversas:

Há casos de grupos de fato informais em que pode até existir alguma espécie de participação formal, entretanto, em outros casos não há nem mesmo menção da controlada no relatório específico previsto no artigo 243. Há situações em que as sociedades formalmente não possuem nenhuma

³² A lei fala em titular de direito de sócio e não em acionista, pela possibilidade que se tem de dissociação entre a titularidade das ações e a titularidade dos direitos inerentes a ela através de usufruto ou de alienação fiduciária em garantia.

relação e, por fim, há exemplos em que o grupo de fato informal é formado até mesmo por sociedades de outras espécies que não a sociedade anônima ou a limitada (MUNIZ, 2014, p. 141).

Pelo fato de não restar configurada a formalização da relação de controle nos grupos de fato informais, o seu alcance se mostra amplíssimo, “estando tais grupos presentes em grande número de lides movidas por credores fiscais, onde se busca justamente a integração do polo passivo com pessoas jurídicas dotadas de maior patrimônio” (AZEVEDO, 2021, p. 87).

Se os grupos econômicos em geral já configuram um grande desafio probatório para os credores, como o Fisco, quando do cometimento de distorções e no bojo de discussões administrativas e judiciais, os grupos de fato e, principalmente, os grupos de fato informais, estruturados a partir de um controle externo, são um desafio ainda maior, revelando-se como sendo um fenômeno do mundo empresarial que se desenvolveu muito mais rápido e de forma muito mais eficiente do que o campo legislativo e jurisprudencial.

2.3 A (In)dependência da pessoa jurídica *versus* a solidariedade nos grupos econômicos

Já tendo sido analisada a questão da autonomia de controle da sociedade comercial, passa-se à discussão sobre a independência da pessoa jurídica frente à sua inserção em um grupo econômico.

A disciplina do direito societário está sedimentada na concepção de sociedade comercial como um ente juridicamente autônomo, dotado de interesses, responsabilidades e patrimônios próprios, capaz de construir sua vontade social no interior de suas próprias estruturas, sem que sofra a influência de vetores externos. Esta ideia de independência é possível a partir do instituto da pessoa jurídica, através do qual a sociedade comercial recebe sua personalidade jurídica se regularmente inscrita.

A concessão de personalidade jurídica à uma coletividade faz com que esta se torne uma unidade jurídica, reconhecida e consubstanciada no papel de sujeito de direito dotado de independência organizacional e patrimonial. Sendo, então, a pessoa jurídica sujeito de direito, ela tem interesses próprios que devem ser observados e respeitados por seus membros.

A questão não parece controversa ao se analisar o direito societário não grupal. Porém, ao se adentrar no campo das formações grupais a questão se torna turbulenta. Isto porque, os grupos econômicos, como já explicitado, são uma unidade econômica em uma pluralidade jurídica, ou seja, apesar das sociedades terem se unido buscando o atingimento de uma finalidade empresarial comum, elas conservam suas personalidades jurídicas intactas, privilegiando a independência resultante de sua personificação.

Diante deste quadro, Hollanda (2008, p. 164) chega a dizer que é nos grupos econômicos onde ocorre o encontro entre as duas crises da pessoa jurídica, notadamente as crises de estrutura e de função:

(...) os grupos societários são focos tanto da crise de estrutura como da crise de função. De estrutura, porque é de se questionar se à figura dos grupos de sociedade é possível conceber-se personalidade jurídica, tendo em vista que esses atuam verdadeiramente como sujeitos econômicos (empresas), por mais que sejam dotados das mais variadas formas societárias. De função, pois o controle exercido por uma sociedade em outra no mesmo grupo, faz com que a controlada perca a autonomia e independência que lhe é inerente ao ser constituída, passando a exercer apenas a função de mero instrumento ou departamento da sociedade dominadora, refutando-se, assim, a autonomização do ente coletivo.

Alguns autores³³, como Comparato e Salomão Filho (2008, p. 43), chegam a defender que "os três elementos fundamentais de toda relação societária, a saber, a contribuição individual com esforços ou recursos, a atividade para lograr fins comuns e a participação em lucros ou prejuízos" estariam reunidos nos grupos econômicos e, por este motivo, eles constituiriam, em si mesmos, uma sociedade. Para os autores, apesar da legislação não reconhecer a personalidade jurídica do grupo, a unidade de direção implicaria em uma necessária confusão patrimonial entre as sociedades agrupadas, que formariam uma chamada sociedade de 2º grau.

Esta tentativa de enxergar os grupos econômicos como uma Sociedade de 2º grau, apesar de ser bastante antiga e encontrar vozes importantes na doutrina, também é, na mesma proporção muito criticada, uma vez que a personificação jurídica do grupo faria com que a autonomia jurídica de seus membros desaparecesse, retirando-se um pressuposto do próprio conceito de grupo

³³ "O grupo está para as sociedades grupadas assim como a sociedade isolada está para a pessoa de seus sócios ou acionistas: nesta, como naquele, a pessoa dos membros não se confunde com a instituição resultante da união das diversas partes (...) uma e outra, tal como seus componentes, possuem personalidade" (LOBO, 1997, p. 113).

econômico.

A garantia da manutenção da personalidade jurídica das empresas agrupadas é o que também garante a sua utilização de forma corriqueira como um importante instrumento de negócio, que possibilita a maximização dos lucros e a diminuição dos riscos, o que não tem nada de ilegal. Ao passo que nas sociedades isoladamente consideradas a personalidade jurídica protege o patrimônio dos sócios, a perspectiva no grupo econômico é que a personalidade jurídica das empresas agrupadas protege a própria pessoa jurídica.

Diante disto, a fim de possibilitar que os grupos econômicos cumpram a sua relevante função dentro da economia e, ao mesmo tempo, não se crie lacunas de desproteção aos credores e acionistas minoritários, é preciso que o legislador reconheça as situações de distorções, como se poderá observar quando da análise da jurisprudência no caso do Direito Tributário, além da utilização de mecanismos do próprio ordenamento jurídico capazes de embasar a responsabilização.

Assim, melhor do que lutar contra um fenômeno real e concreto, que possui intrínsecas ligações com diversos ramos do direito, como o tributário, é necessário que o intérprete enxergue o fenômeno e suas distorções, sempre analisando a questão a partir das características centrais dos conceitos construídos, o que deverá ocorrer na investigação sobre a existência da solidariedade tributária entre as empresas integrantes de grupos econômicos, através, tanto das balizas inerentes ao fenômeno dos grupos, como também aquelas abordadas no Capítulo anterior, inerentes ao instituto da solidariedade tributária, o que buscaremos fazer no próximo e último capítulo deste trabalho.

3. A SOLIDARIEDADE TRIBUTÁRIA NOS GRUPOS ECONÔMICOS

3.1. A Tributação dos Grupos Econômicos e os “casos difíceis”

No primeiro capítulo deste trabalho, houve o enfrentamento da matéria tributária, sob o enfoque da solidariedade tributária, seja àquela atinente ao contribuinte, seja a referente ao responsável tributário, onde foi possível observar as balizas constitucionais e legais para a escolha daquele sujeito que ao fim e ao cabo deverá arcar com o pagamento do tributo, bem como também ficou evidente as dificuldades do intérprete do direito tributário para se chegar a tal conclusão, considerando as inúmeras ambiguidades presentes no CTN e a indeterminação de expressões centrais para a aplicação do instituto, como ficou claro na utilização do termo “interesse comum” pelo CTN.

A questão tributária ganha ainda mais relevância quando se observa um campo pantanoso e cada vez mais utilizado no ordenamento jurídico pátrio de se tentar obter o crédito tributário não apenas das mãos do contribuinte, mas também junto a um responsável tributário. Tal “tendência” mostra a sua cara no campo das discussões sobre tributação em grupos econômicos e isso parece ser explicado por uma falta de tecnicidade e sistematização, seja pela lei societária, seja pela tributária sobre o tema dos grupos.

Já no segundo capítulo, foi possível perceber que a legislação societária brasileira atinente aos grupos econômicos buscou influência significante no modelo Alemão, importando a estrutura dualista para o Brasil. A lei das Sociedades Anônimas se dedicou a prever um disciplinamento aos grupos de direito, através da formalização de convenção grupal, com previsões de regras sobre exercício do controle e responsabilidades da controladora, onde o interesse da organização plurissocietária possui relevância e recebe proteção do direito. A ideia era que os grupos fossem se valer desse instrumento, pois a relação de dependência estaria registrada e legalizada.

Como se viu, o modelo não vingou no país, tendo a maioria esmagadora dos grupos econômicos se formado a partir do que se denominou grupos de fato, que nada mais são do que a relação entre sociedade controladora e sociedades controladas, onde a controladora exerce um poder de fato e não legal sobre estas ou entre sociedades coligadas. Os grupos de fato não possuem uma formalização da convenção grupal, como ocorre nos grupos de direito. Porém, a grande incoerência

dessa formação, já evidenciada desde a exposição de motivos da Lei nº 6.404/76, está na exigência das sociedades coligadas, controladoras e controladas manterem entre si relações societárias segundo o regime legal de sociedades isoladas, não se organizando em conjunto, ou seja, o controlador deve exercer seu poder para dar unidade econômica às várias sociedades, levando em conta o interesse de cada uma delas, impedindo-se que aufera vantagens para si ou para outra sociedade em detrimento das controladas. Como se pode observar, esta situação impõe aos grupos econômicos de fato uma barreira dificilmente respeitada, que é o exercício do poder de controle sem que haja conflito de interesse ou abuso de poder. O Código Civil, por sua vez, no intuito de disciplinar a coligação e o controle, acabou por oferecer um enfoque bastante simples e pouco elucidativo sobre a matéria.

Por isso, diante de tal ambiente, há que se reconhecer que a tributação em grupos econômicos enseja esforços e discussões típicas dos chamados “casos difíceis”. E, frise-se, desde já, que não se pode ignorar as críticas ao termo “casos difíceis”, como se houvesse “casos fáceis”, o que poderia dar a entender que se defende a objetividade e clareza que afasta a interpretação em certos casos, afastando qualquer possibilidade de contra argumentação.

No primeiro capítulo, foi taxativamente exposta a ideia de que a construção de sentido sempre demanda interpretação, especialmente em um mundo onde a linguagem possui papel central na construção do conhecimento, sendo o intérprete aquele ser tomado de (inter)subjetividade, ligado à tradição, cujos valores informarão a construção do objeto interpretado, de modo que seria ingenuidade se pensar em absoluta clareza na necessária atividade de interpretação.

Diante disso, a expressão “casos difíceis” é empregada aqui para demonstrar a dificuldade na interpretação/compreensão da matéria tributária atrelada à disciplina dos grupos econômicos, precisamente no tocante à solidariedade tributária no pagamento do tributo, tendo em vista as enormes limitações da legislação societária e tributária sobre o tema, bem como as diversas nuances principiológicas que são ventiladas pelo fisco e pelos contribuintes no confronto de argumentos e que acabam indo parar no judiciário.

A primeira questão que aparece nas discussões se refere à solidariedade fiscal, advinda de uma interpretação do art. 3º da Constituição Federal segundo o qual são objetivos da República Federativa do Brasil construir uma sociedade livre, justa e solidária, combinado como o seu art. 195, que traz o dever de solidariedade

no financiamento da seguridade social.

Abraham (2020, p. 122), baseando-se em Marco Aurélio Greco, evidencia os três aspectos da relação entre solidariedade e tributação, destacando a justificção da exigência tributária, o critério de congruência da legislação tributária e o critério de interpretação:

a) como *justificção da exigência tributária*, seja como fundamento da tributação (...), ao tratar do dever fundamental de contribuir para o custeio do Estado, seja como objetivo constitucional a ser alcançado através da instituição de contribuições; b) como *critério de congruência da legislação tributária*, no sentido de estabelecer parâmetros ao controle substancial das leis, bem como sobre o exercício da competência legislativa e também para identificar eventuais distorções, como no caso da destinação dos recursos, prioridades etc.; e c) como *critério de interpretação*, para conferir mais um valor (social) à efetivação da máxima eficácia possível da Constituição, orientado à produção legislativa, dando também maior efetividade ao princípio da capacidade contributiva e direcionando a interpretação à luz da solidariedade social.

No âmbito das discussões sobre tributação e grupo econômico a solidariedade fiscal costuma aparecer nas argumentações como justificção da exigência tributária e como critério interpretativo, principalmente atrelado aos escritos sobre capacidade contributiva, e aos já bastante debatidos conceitos de justiça fiscal e do dever fundamental de pagar tributos.

Na mesma toada, o Princípio da solidariedade fiscal também pode ser utilizado pelo contribuinte como critério de congruência da legislação tributária, exercendo-se um controle sobre o poder de tributar estatal, e empregando tal princípio para a promoção da livre iniciativa e da livre concorrência.

As possibilidades interpretativas no jogo de argumentação no âmbito das discussões sobre tributação dos grupos econômicos não passaram despercebidas por Azevedo (2021, pp. 59-60) ao tratar sobre o tema, evidenciando o autor que

[...] a moral tributária e a busca da equidade podem socorrer o intérprete na análise de um caso concreto em que se controverte acerca da adequada capitulação jurídica de uma dada situação, valora-se as provas produzidas pelas partes, ou argumenta-se acerca do veículo processual cabível para submeter uma pretensão à apreciação judicial. Diga-se de passagem, não somente para robustecer eventuais argumentos de consideração da capacidade contributiva grupal ou de uma “maxi” solidariedade entre empresas interligadas, mas também para afastar pretensões fazendárias frente a situações em que inexistentes grupos econômicos, ou ainda ausentes as condições de procedibilidade mínimas para serem reconhecidas situações de responsabilidade solidária ou subsidiária.

A questão se torna ainda mais complexa quando o debate adentra nos Princípios que são empregados comumente no âmbito societário/corporativo, quando há discussões atinentes à responsabilização de pessoas jurídicas, como o são os Princípios da livre iniciativa e da preservação da empresa e o Princípio da Responsabilidade Social Corporativa.

O Princípio da Livre Iniciativa está estampado logo no art. 1º da Constituição Federal, que em seu inciso IV o considera como fundamento da República Federativa do Brasil. A livre iniciativa é tida como princípio que privilegia a possibilidade de as pessoas empreenderem livremente, podendo buscar a melhoria de suas condições patrimoniais, sem embargos do Estado. A Carta de 1988 volta a citar o referido princípio na parte em que cuida dos Princípios Gerais da Atividade Econômica, precisamente no *caput* do art. 170.

O mesmo artigo 170 ainda assegura a liberdade da atividade econômica em seu parágrafo único, pelo qual a Constituição determina que, respeitadas determinadas ressalvas previstas na lei, as pessoas são livres para exercerem suas atividades da forma como julgarem pertinentes. Por este motivo que Nelson Nery Junior e Maria de Andrade Nery (2009, p. 640), ao analisarem esse texto constitucional, irão dizer que pelo modelo econômico adotado pela Constituição de 1988, o Estado deve intervir minimamente na atividade econômica, “o que significa tomar medidas razoáveis e proporcionais, sempre no sentido de preservar o direito de propriedade, a livre iniciativa e a atividade econômica”.

Atrelado aos Princípios Constitucionais acima expostos, tem-se o Princípio da Preservação da Empresa, que veio a ganhar contornos mais definidos com a edição da Lei nº 11.101/05, chamada de Lei de Recuperação Judicial e Falência, mais precisamente por seu art. 47. O referido princípio representa uma transição da perspectiva contratualista para uma concepção institucionalista da empresa, dando-se enfoque à função social da empresa e, por consequência, à sua preservação.

Fábio Ulhôa Coelho (2008, p. 13) assevera que pelo Princípio da Preservação da Empresa, “o valor básico prestigiado é o da conservação da atividade (e não do empresário, do estabelecimento ou de uma sociedade), em virtude da imensa gama de interesses que transcendem os dos donos do negócio” e que dependem da continuidade deste.

E neste aspecto, há quem defenda a utilização de tal Princípio como limitador do poder de tributar estatal, uma vez que:

Ao enunciar a necessidade de continuidade da atividade empresarial, com vistas à consecução da sua função social, o princípio da preservação da empresa, visualizado no campo tributário a partir do princípio da capacidade econômica de pagar impostos, confere segurança às empresas diante da tributação (...) nota-se que o princípio da preservação da empresa atua em duas frentes: uma, inerente à manutenção da atividade empresarial em momentos de crise econômico-financeira, em processo falimentar ou de recuperação judicial; e outra - associada à ideia de função social da empresa e à capacidade econômica do contribuinte -, relativa ao exercício da atividade empresarial, assumindo, assim, a feição de nítido limite ao poder de tributar (DALSENTER, 2011, [s.p]).

Neste diapasão, os Princípios citados são amplamente passíveis de serem utilizados para a defesa de uma limitação à tributação dos grupos econômicos, principalmente por parecer não haver previsão específica em norma geral tributária capaz de uniformizar a disciplina da tributação das empresas integrantes de tais grupos.

Em contrapartida, pode-se destacar o Princípio da Responsabilidade Social Corporativa como sendo um importante aliado do fisco na argumentação contrária. A Responsabilidade Social Corporativa – RSC, conforme destacado por Marcus Lívio e Paula Santos (2019, p. 35), “compreende a ideia de que as empresas devem perseguir objetivos sociais que vão além da geração de lucros para os acionistas” e neste contexto estaria, ou deveria estar inserida a questão tributária.

Tal responsabilidade, apesar de não estar positivada em legislação interna, é amplamente abordada e divulgada no mundo corporativo, principalmente em âmbito internacional, como sendo importante iniciativa a ser implementada pelas empresas na consecução de seus objetivos sociais. Além disso, a responsabilidade social corporativa está intrinsecamente ligada aos Princípios da Boa-Fé e da Transparência Fiscal.

Os mecanismos de Responsabilidade Social Corporativa, aplicáveis a diversas áreas que são impactadas pela atuação das corporações, como a área ambiental, por exemplo, encontra maior relevo no direito tributário no que tange aos mecanismos utilizados para combater práticas voltadas à não tributação ou ao não pagamento de tributo, mesmo que sejam mecanismos tidos como lícitos, mas que aos olhos de tais mecanismos sejam imorais.

No âmbito dos grupos econômicos a Responsabilidade Social Corporativa atuaria no combate às situações em que as empresas, para além de concorrerem para o não recolhimento do tributo, atuam para que o crédito tributário seja

“incobrável” ou de difícil cobrança - “estado de incobrabilidade” (NETO; BARROS, 2020, p. 46) – pelo abuso da utilização da personalidade jurídica a fim de transferir ativos e concentrar passivos.

Em que pese serem riquíssimas as discussões que circundam no entorno dos Princípios expostos, seja para a defesa da tributação, seja para limita-la, é certo que a tributação não pode estar embasada somente em Princípios, tendo em vista que o poder estatal de tributar está calcado em “uma técnica de atribuição de poder por meio de regras de competências” (ÁVILA, 2005, p. 69), especialmente no tocante ao princípio da legalidade tributária materialmente qualificada (QUEIROZ, 2020, pp. 263-264), que conforme já abordado no primeiro capítulo, tem na Constituição o seu referencial, limitando o legislador infraconstitucional, inclusive na definição do sujeito passivo tributário. Ao mesmo tempo, não se podem ignorar situações de abuso, que maculam as normas éticas e a lei com o único intuito de lesar o fisco e aumentar os lucros. Porém, para estes casos se deve encontrar solução na legislação, como, por exemplo, nas previsões de responsabilidade tributária por ilicitude previstas no CTN, conforme se demonstrará adiante.

3.2 Previsões de Responsabilização dos Grupos no Ordenamento Jurídico Brasileiro e a “Lacuna” no Direito Tributário

A Lei nº 6.404/76 se absteve, como já dito anteriormente, de prever regras sobre responsabilidade solidária nos grupos econômicos em seu texto. O que se observa pela leitura da Exposição de Motivos³⁴, é que tal fato não foi uma falha do legislador, mas sim uma vontade consciente do mesmo. Na Exposição de Motivos é possível observar que o legislador presumia que os credores exigiriam a responsabilidade solidária em contrato firmado com o grupo, caso assim fosse de sua vontade. Além do que, para ele, a imposição de responsabilidade solidária desvirtuaria o instituto do grupo econômico.

Claro que estes argumentos não se mostram nem um pouco convincentes

³⁴ “No artigo 267, o Projeto absteve-se de criar a responsabilidade solidária presumida das sociedades do mesmo grupo, que continuam a ser patrimônios distintos, como unidades diversas de responsabilidade e risco, pois a experiência mostra que o credor, em geral, obtém a proteção dos seus direitos pela via contratual, e exigirá solidariedade quando o desejar. Ademais, tal solidariedade, se estabelecida em lei, transformaria as sociedades grupadas em departamentos da mesma sociedade, descaracterizando o grupo, na sua natureza de associação de sociedades com personalidade e patrimônio distintos”.

na prática. Primeiro, porque seria muita ingenuidade se esperar que um credor de um grupo econômico de fato exigisse em contrato a responsabilidade solidária, tendo em vista que ele, muitas vezes, nem sabe que existem empresas agrupadas. Mesmo nos raros grupos de direito, é difícil acreditar que se firmaria algum contrato em que houvesse previsão expressa de responsabilização solidária das sociedades agrupadas.

Além disto, o segundo argumento apresentado pelo legislador, de que a previsão da solidariedade provocaria o desvirtuamento do instituto do grupo econômico, transformando “as sociedades grupadas em departamentos da mesma sociedade”, acaba sendo o que acontece na prática, principalmente nos grupos de fato. O legislador procurou somente prever no texto da Lei nº 6.404/76 as situações que favorecessem a constituição dos grupos, afastando aquilo que pudesse coibi-la, como é o caso da responsabilização.

A partir deste cenário, diferentes ramos do Direito, como o trabalhista e o consumerista, não permaneceram inertes, prevendo em seus regimes jurídicos dispositivos de responsabilidade solidária ou subsidiária das sociedades integrantes de grupos econômicos.

O Direito do Trabalho é o campo jurídico que de forma mais clara e direta positivou a responsabilidade solidária das empresas agrupadas para efeitos da relação de emprego, oferecendo um detalhamento que não se encontra em outros ramos, como se observa pela leitura do art. 2º, §2º, da Consolidação das Leis do Trabalho - Decreto-Lei nº 5.452/1943:

§ 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.

O Código de Defesa do Consumidor – Lei nº 8.078/90 adotou a responsabilidade subsidiária das sociedades integrantes de grupos. Assim, o consumidor deverá obedecer ao benefício de ordem, demandando primeiramente do infrator e, somente em caso de este não poder arcar com a responsabilização, demandar das demais sociedades, segundo a dicção do Art. 28, §2º, do referido diploma legal:

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

§ 1º (Vetado).

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

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

§ 4º As sociedades coligadas só responderão por culpa.

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

A Lei nº 12.529/11 no campo da defesa da concorrência, mantendo o que já previa a revogada Lei nº 8.884/94, dispõe, em seu art. 33, no sentido de responsabilizar solidariamente as empresas agrupadas em grupos econômicos de fato ou de direito, quando pelo menos uma delas pratica infração à ordem econômica:

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.

Finalmente, temos a Lei nº 8.212/91 – Lei de Custeio da Seguridade Social, que estabelece em seu Art. 30, IX, a responsabilidade solidária das empresas integrantes de grupo econômico de qualquer natureza pelo pagamento das obrigações devidas à Seguridade Social:

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

A partir do dispositivo acima exposto, é possível perceber que a Lei é clara ao estabelecer a responsabilidade direta e solidária das sociedades agrupadas em relação aos débitos previdenciários, e somente em relação a estes, seja em agrupamentos de direito, seja em agrupamentos de fato. Porém, há grande polêmica no entorno desta previsão, uma vez que o Fisco não encontra grandes dificuldades em sua aplicação, ao passo que muitas vezes defendem a sua

inconstitucionalidade.

Tal discussão será aprofundada mais adiante, no item 3.5 deste trabalho, uma vez que em recente análise da matéria o TRF-4 acabou por definir uma interpretação para o referido artigo.

3.3 Das Teses comumente levantadas para Reconhecimento da Responsabilidade Solidária dos Grupos Econômicos

Conforme já pôde ser explanado no segundo capítulo deste trabalho, a legislação sobre o disciplinamento dos grupos econômicos não é incipiente somente no Brasil, mas também nos países estrangeiros a posituação aconteceu de forma tardia e insuficiente. Por este motivo, muitas das controvérsias que foram surgindo na prática da atividade econômica acabaram por ser debatidas na doutrina e levadas ao judiciário em uma tentativa de uniformização de interpretações voltada à construção das normas em cada seara do direito no qual o tema tangenciava.

Ao longo do desenvolvimento da matéria e da ausência de texto legal exposto sobre solidariedade tributária e responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário das empresas integrantes de grupos econômicos, alguns argumentos interessantes foram suscitados pelo Fisco, com a finalidade de justificar as referidas solidariedade e responsabilidade.

3.3.1 Da Infração à Ordem Econômica

A Lei nº 12.529/011, responsável por estruturar o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência e dispor sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica, em seu art. 1º disciplina que:

Art. 1º Esta Lei estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência - SBDC e dispõe sobre a prevenção e a repressão às infrações contra a ordem econômica, orientada pelos ditames constitucionais de liberdade de iniciativa, livre concorrência, função social da propriedade, defesa dos consumidores e repressão ao abuso do poder econômico. (grifos nossos)
Parágrafo único. A coletividade é a titular dos bens jurídicos protegidos por esta Lei.

Baseado neste dispositivo, poderia se defender que a ordem tributária é uma projeção da ordem econômica, pois por meio dos tributos, principalmente os extrafiscais, o Estado atua regulando a economia, além de financiar as mais

diversas atividades que beneficiarão toda a coletividade.

Nesta linha de argumentação, defender a ordem tributária seria defender o patrimônio público formado pela arrecadação dos tributos. Como o Estado é financiado por toda a coletividade, a defesa da ordem tributária deve ser entendida como um interesse difuso, estando a noção de um Estado Forte e comprometido com os objetivos determinados pela Constituição Federal atrelada a uma arrecadação tributária eficiente e pautada pelo princípio da capacidade contributiva, segundo o qual “cada cidadão deve participar do custeio dos tributos, segundo a sua capacidade de pagá-los”.

Neste diapasão, um grupo econômico que blinda seu patrimônio, utilizando-se das sociedades controladas para evitar o pagamento do tributo estaria onerando toda a sociedade e atentando contra o patrimônio público, além de estar prejudicando a livre concorrência, tendo em vista que terá maior potencial competitivo do que aquela empresa que paga todos os seus tributos corretamente. Por esta interpretação, não só a ordem tributária restaria corrompida, como também a ordem econômica.

Utilizando-se deste cenário, poderia se defender, para a esfera tributária, fazendo uma analogia entre a ordem econômica e a ordem tributária, a aplicação do art. 33 da Lei nº 12.529/011, que prevê, como já dito anteriormente, a responsabilidade solidária das empresas ou entidades integrantes de grupo econômico, de fato ou de direito, quando pelo menos uma delas praticar infração à ordem econômica.

Porém, o que se observa é que esta linha argumentativa, apesar de possuir bastante coerência, principalmente em um Estado Democrático de Direito regido por uma Constituição como a de 1988, que prevê uma gama de normas constitucionais de cunho tributário e um suposto dever fundamental de pagar tributos, não se sustenta por si só. Até porque, a Lei nº 12.529/011 prevê expressamente as infrações à ordem econômica capazes de atrair a responsabilidade solidária descrita no art. 33, não estando dentre elas a de índole tributária.

3.3.2 Da Sociedade de Segundo Grau

A Tese da Sociedade de Segundo Grau ou também chamada Tese da

Sociedade em Comum é encabeçada na doutrina pelos ensinamentos de Comparato e Salomão Filho (2008, p. 43), segundo os quais todos os grupos econômicos reuniriam "os três elementos fundamentais de toda relação societária, a saber, a contribuição individual com esforços ou recursos, a atividade para lograr fins comuns e a participação em lucros ou prejuízos". Diante disto, os grupos econômicos deveriam ser encarados como se uma sociedade fosse, onde as empresas agrupadas seriam como os empresários.

Jorge Lobo (1997, pp. 99-122) defende a personificação dos grupos econômicos como forma de garantir a satisfação de obrigações junto a credores externos das sociedades agrupadas, uma vez que para ele o grupo formaria uma instituição que não se confunde com os seus integrantes, assim como os sócios/acionistas não se confundem com a pessoa jurídica.

Para os que defendem tal argumento, mesmo o legislador não reconhecendo a personalidade jurídica desta sociedade de segundo grau formada pelas sociedades agrupadas, há necessariamente entre elas uma unidade de direção e uma intercomunicação patrimonial, onde as empresas agrupadas atuam como meros executores das políticas definidas pela controladora. Diante disto, o grupo deveria ser tratado como se fosse uma única sociedade, podendo seu patrimônio ser atingido diretamente, sem necessidade de utilização do instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

A fim de melhor embasar a capacidade tributária dos grupos econômicos, em conjunto com a "tese da sociedade de segundo grau", invoca-se o art. 126, III do CTN, segundo qual a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional.

Bradson Tibério Camelo (2009, p. 21) defende a aplicação conjunta da solidariedade de fato com a Tese da sociedade em comum, ao afirmar que:

(...) os grupos de fato constituem, na verdade, uma sociedade em comum, devido a apresentarem os elementos fundamentais da relação societária e de empresas. Assim, há claro interesse comum de todas as pessoas jurídicas envolvidas no fato gerador, pois todas se beneficiam dos atos empresariais. (...) A solidariedade passiva resta configurada quando várias pessoas jurídicas que formam um grupo econômico de fato utilizam-se dos benefícios empresariais decorrentes da atividade empresarial. Desse modo, há solidariedade tributária entre todas as pessoas jurídicas formadoras do grupo econômico de fato, assim como ocorre quando várias pessoas naturais "empresariam" as sociedades em

comum (sociedades de fato).

Apesar da Tese da Sociedade de Segundo Grau encontrar aceitação em parte da doutrina, tem sido paulatinamente afastada, principalmente pela doutrina do direito societário. Vio (2016, pp. 218-219) enfrenta tal questão em seu estudo sobre os grupos de subordinação, defendendo que a tese da personificação dos grupos não encontra consonância com umas das principais características dos grupos de subordinação, qual seja, a ausência de encontro de vontades. Segundo o autor

Visão bastante antiga e muito difundida na doutrina, nacional e estrangeira, é aquela segundo a qual o grupo de sociedades representaria, em si mesmo, uma sociedade; ainda que não personificada, uma “sociedade de sociedades” ou “sociedade de segundo grau”. Houve quem sugerisse, inclusive, a atribuição de personalidade jurídica a tal suposta sociedade grupal. Tal concepção, em todas as suas vertentes, tem como fundamento principal a ideia de que as sociedades agrupadas contribuem reciprocamente para o exercício de uma determinada atividade econômica, o que implicaria suposta subsunção perfeita ao conceito de contrato de sociedade (...) E importante observar, entretanto, que no grupo de subordinação – ao contrário do que ocorre no de mera coordenação – não se verifica nenhum encontro de vontades. O que efetivamente tem lugar é a atuação e afirmação de uma única vontade preponderante, aquela da sociedade controladora. (...) Não se pode pretender, portanto, que a formação do grupo dependa de uma prévia livre manifestação de tal vontade subordinada (VIO, 2016, pp. 218-219).

Da mesma forma a tese esbarra na expressa determinação do art. 266 da Lei nº 6.404/76 de que as sociedades agrupadas conservam sua personalidade e seu patrimônio ao se filiarem em grupos econômicos, o que comumente é reafirmado nos julgados, conforme se observará no item 3.5 deste trabalho.

3.3.3 Da Solidariedade por interesse comum do Art. 124, I do CTN

Como o art. 124 do CTN foi amplamente abordado no primeiro Capítulo, deixa-se de adentrar nas minúcias relativas ao seu conteúdo. Porém, neste subitem se abordará especificamente a evolução dos entendimentos sobre a previsão contida no inciso I do referido artigo, a chamada solidariedade tributária por interesse comum ou solidariedade de fato.

Já se teve a oportunidade de tratar sobre o fenômeno da indeterminação em um contexto de importância da linguagem para a construção do conhecimento, inclusive jurídico e, neste aspecto, observar como este fenômeno está arraigado na

própria existência das palavras e expressões, sendo um importante desafio ao intérprete.

Também se identificou que no tocante ao tema aqui abordado, a expressão “interesse comum”, que compõe o enunciado do artigo 124, I do CTN - “são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” -, possui elevado grau de indeterminação, de modo que a abrangência de seu alcance gerou uma gama enorme de discussões nestes mais de 55 anos de Código Tributário Nacional.

O Fisco, conforme se observa dos julgados que serão abordados no item 3.5 e do Parecer Normativo Cosit nº 04/2018, durante muito tempo, defendeu a aplicação do art. 124, I do CTN para os casos de interesse econômico compartilhado entre sujeitos. No caso dos grupos econômicos, muitas imputações de solidariedade tributária foram realizadas para embasar o dever pelo pagamento do tributo a todas as empresas integrantes do grupo ou à sociedade controladora, sob o argumento de que as integrantes do grupo econômico compartilham de interesse comum na situação que constitua o fato gerador.

Ocorre que, conforme também fora abordado, já existe certo consenso na doutrina mais balizada do direito tributário sobre o alcance da expressão “interesse comum” para fins de configuração da solidariedade passiva tributária, o que também ficará demonstrado quando da análise da jurisprudência do STJ, sendo a referida norma aplicável ao regime atinente à obrigação de pagamento do tributo por parte do contribuinte, tão somente, ou seja, não abarcando terceiros. O interesse comum deve ser jurídico, na realização conjunta do fato gerador, e não meramente econômico.

Após anos de desenvolvimento de teses, da confecção de um número considerável de trabalhos acadêmicos e de enfrentamento da matéria pelo judiciário brasileiro, somente em 2018 a Receita Federal do Brasil resolveu uniformizar seu entendimento sobre a aplicação do art. 124, I do CTN, por meio do Parecer Normativo Cosit nº 04/2018, o que, conforme se verá, parece ter sido feito desconsiderando-se o que outrora já havia sido construído pela doutrina e jurisprudência pátrias.

3.3.3.1 Parecer Normativo Cosit nº 04/2018

O Parecer Normativo Cosit nº 04/2018 foi exarado pela Receita Federal do Brasil em dezembro de 2018, por meio da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), como solução de consulta quanto à possibilidade de atribuição de responsabilidade ao terceiro que praticou atos ilícitos em conjunto com o contribuinte, com fundamento no art. 124, I, do Código Tributário Nacional (CTN).

A consulente relata que o art. 124, I, do CTN, tem sido utilizado, em regra, como norma autônoma e suficiente para atribuir responsabilidade tributária em lançamentos nas seguintes situações: i) grupos econômicos; ii) sociedades em comum; iii) casos em que houve fraude ou conluio.

Por fim, a consulente formula os seguintes questionamentos a serem respondidos pela Receita Federal do Brasil:

37.1. O art. 124 do CTN admite a responsabilização solidária por débitos tributários entre componentes do mesmo grupo econômico quando restar comprovada a existência de liame inequívoco entre as atividades desempenhadas por seus integrantes mediante comprovação de confusão patrimonial ou de outro ato ilícito contrário às regras societárias?

37.2. O art. 124, I, é hipótese de responsabilidade capaz de atrair a sujeição passiva de terceiros que tenham praticado atos ilícitos tributários em conjunto com o contribuinte ou com o substituto tributário?

37.3. Em caso afirmativo, tem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal a pessoa que por seus atos ou omissões concorre para a prática de infração à legislação tributária? (BRASIL, 2018, p. 23).

Conforme asseverado por Godoi (2020, p. 24), os pareceres normativos emitidos pela Coordenação Geral de Tributação e aprovados pela Receita Federal do Brasil possuem grande relevância no cenário jurídico nacional e se enquadram “no art. 100, I, do CTN, segundo o qual os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são considerados normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos”.

Por esta razão, é de fulcral importância que as conclusões a que chegou o Parecer em questão sejam analisadas, considerando-se a importância que as mesmas possuem na uniformização do entendimento que será adotado por todas as instâncias do Fisco Federal, gerando ainda influências nos órgãos fiscais dos Estados e dos Municípios de todo o país.

Já de início é preciso apontar que o Parecer Normativo nº 4/2018 concluiu que a solidariedade tributária descrita no art. 124, I do CTN trata de um interesse comum que estaria vinculado à situação que constitua o fato jurídico tributário, que

poderia ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária, como o ilícito que a desfigurou.

Com isso, destaca-se que a Administração Tributária deverá aplicar uma responsabilização solidária com fulcro no art. 124, I do CTN, para os seguintes atos ilícitos: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas 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).

Em sua análise sobre o alcance da expressão "interesse comum", o Parecer (BRASIL, 2018, pp. 9-10) deixa claro que:

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito.

17. Ao caracterizar o interesse comum como sendo aquele relacionado com algum vínculo ao fato jurídico tributário, pode-se criar a falsa impressão de que neste parecer se alinharia à tese de que o interesse comum seria o que se denominou interesse jurídico, o que não é verdade.

17.1. Em muitas situações, mormente quando se está diante de cometimento de atos ilícitos, estes se configuram na medida em que a essência do verdadeiro fato jurídico esteve artificialmente escondida ou manipulada por determinadas pessoas. Não haveria, assim, propriamente um vínculo jurídico formalizado. Há, isso sim, um vínculo que se torna jurídico, ao menos em âmbito tributário, no momento em que há a imputação de responsabilidade.

17.2. É por isso, ainda, que se é bastante crítico à tese de que o interesse comum seria um interesse jurídico, consubstanciado no fato de as pessoas constituírem do mesmo lado de uma relação jurídica (ambos compradores ou vendedores, por exemplo), não podendo estar em lados contrapostos. Isso seria verdade numa situação normal, ou seja, na ocorrência de um negócio jurídico lícito, cuja forma representa fielmente a sua essência. **A partir do momento em que essas partes se reúnem para cometimento de ilícito, é evidente que elas não estão mais em lados contrapostos, mas sim em cooperação para afetar o Fisco numa segunda relação paralela àquela constante do negócio jurídico.** (grifos nossos)

O primeiro e principal equívoco cometido pelo parecer, que irá subsidiar toda a análise realizada e embasar as conclusões que foram expressas, está consubstanciado no entendimento de que o interesse comum capaz de atrair a solidariedade de fato está ligado tanto à situação lícita que constitui o fato gerador,

como à situação ilícita utilizada para oculta-lo.

Pelo trecho antes citado, observa-se que o Parecer entende que o interesse descrito na norma em análise deve ser um interesse jurídico e não meramente econômico, o que está alinhado com a doutrina mais balizada, conforme já analisado no capítulo anterior. Porém, o documento deixa de lado um importante detalhe, qual seja, que o interesse jurídico do art. 124, I do CTN está qualificado como sendo “comum”, e comum será em relação à situação que constitua o fato gerador, ou seja, não há a inserção, pelo artigo, de interesses contrapostos, nem de interesse comum no ato ilícito.

Conforme bem asseverado por Guilherme Diniz (2020, p. 226):

Pessoas com interesses jurídicos aparentemente contrapostos podem estar em conluio para a prática de atos ilícitos e, nestes, possuírem interesse jurídico comum. Contudo, tal interesse comum não é necessariamente na hipótese de incidência do tributo, na realização do critério material. No mais das vezes é para ocultá-la, de forma ilícita. Óbvio que ao assim agirem os consortes têm algum interesse na materialidade, tanto que buscam omiti-la. Porém não necessariamente têm interesse comum na realização da hipótese de incidência.

A conclusão a que chega o Parecer reforça justamente aquilo que ele próprio reconhece como incorreto, pois a prática do ato ilícito pode pressupor um interesse meramente econômico, que se mostra insuficiente para a caracterização da solidariedade de fato. Incluir o interesse no ato ilícito na norma do art. 124, I é provocar um desvirtuamento dos possíveis sentidos lógicos e semânticos daquele texto.

Neste ponto a crítica de Godoi (2020, pp. 28-29) ao Parecer é bastante pertinente, demonstrando o autor que o documento chega a defender que o art. 124, I do CTN seria uma forma autônoma de responsabilização tributária, o que já se demonstrou neste trabalho ser algo impróprio:

Logo no início do PN, adota-se o entendimento – a nosso ver contra legem – de que o art. 124, I, do CTN é forma de “responsabilização tributária autônoma” (BRASIL, 2018). Tal posição contraria a lei e a doutrina assente sobre o assunto, como já se viu. A doutrina brasileira indica claramente que o art. 124, I, do CTN, que não compõe o capítulo relativo à “responsabilidade tributária”, e sim o capítulo sobre o “sujeito passivo” da obrigação tributária (Título II do Livro Segundo do CTN), não serve para determinar quem é contribuinte ou quem é responsável tributário; serve, isto sim, para estabelecer que determinados sujeitos passivos (colocados nessa condição por outras normas do ordenamento) são devedores solidários quando tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo.

Além disso, em nenhum momento o Parecer Normativo COSIT nº 04/2018 explicita que as suas conclusões sobre a interpretação da solidariedade de fato são contrárias ao que já se encontra pacificado na doutrina mais balizada do direito tributário, pelo contrário, o Parecer utiliza de citações e pensamentos de autores respeitados de forma desconexa para tentar fazer crer que o seu entendimento está de acordo com o entendimento desses autores.

Andrea Darzé, por exemplo, autora citada neste trabalho por sua dedicação ao tema da solidariedade e da responsabilidade tributárias, tem trechos de sua obra utilizados no Parecer Normativo (BRASIL, 2018, p. 10), como se defendesse a interpretação dada por este ao art. 124, I do CTN. Porém, ao buscar na fonte a obra da autora é possível perceber que além de ela não defender a interpretação ali empregada, o trecho utilizado em nada se relaciona com a solidariedade do art. 124, I do CTN, sendo uma passagem onde ela aborda a responsabilidade tributária sancionatória (DARZÉ, 2010, p. 99).

O exemplo mais gritante talvez seja a utilização da obra de Rubens Gomes de Sousa, para quem o Parecer Normativo (BRASIL, 2018, p. 6) imputa a defesa da solidariedade do art. 124, I do CTN como forma de responsabilização tributária autônoma e para embasar tal conclusão, o Parecer aponta que o autor defendia a solidariedade como uma modalidade de responsabilidade por transferência, citando o trecho abaixo retirado de sua obra:

TRANSFERÊNCIA: Ocorre quando a obrigação tributária depois de ter surgido contra uma pessoa determinada (que seria o sujeito passivo direto), entretanto em virtude de um fato posterior transfere-se para outra pessoa diferente (que será o sujeito passivo indireto). As hipóteses de transferência, como dissemos, são três:
a) SOLIDARIEDADE: é a hipótese em que as duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação. (...).

Ocorre que ao se buscar a obra em sua integralidade, percebe-se que a interrupção da citação foi providencial, uma vez que o referido autor vincula a solidariedade tributária somente às pessoas que executaram o fato gerador do tributo, em claro alinhamento ao que entende parte esmagadora da doutrina, o que se depreende do trecho completo:

Solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam

simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação. No caso de condomínio (imóvel com mais de um proprietário), o Município pode cobrar o imposto predial de qualquer dos proprietários, à sua escolha; é claro que aquele que pagou o imposto total terá pago a sua parte e mais as dos outros condôminos: quanto a estas, a obrigação tributária transferiu-se para um dos devedores solidários, que fica com o direito (chamado regressivo) de recuperá-la dos outros. (SOUSA, 1975, pp. 92-93)

Por fim, outro aspecto que merece ser destacado da análise do Parecer Normativo COSIT nº 04/2018 é o fato de ele próprio afirmar que os grupos econômicos onde há pleno respeito à personalidade jurídica de seus integrantes “não podem sofrer a responsabilização solidária, salvo cometimento em conjunto do próprio fato gerador” (BRASIL, 2018, p. 11). Tal afirmação serviria plenamente para embasar a conclusão a que se chega no item 3.5 sobre a o art. 30, IX da Lei 8212/91, cuja aplicação e constitucionalidade são defendidas pelo Fisco.

Pelo exposto, a análise do Parecer Normativo COSIT nº 04/2018 deixa evidente que a sua intenção ultrapassou o sentido de uniformizar o entendimento sobre dada matéria, à medida que procurou defender um posicionamento mais favorável ao Fisco, em claro desprezo ao que já se encontra pacificado na doutrina sobre a solidariedade tributária por interesse comum do art. 124, I do CTN.

O referido artigo não veicula hipótese de responsabilidade tributária autônoma, sendo somente uma norma que imputa solidariedade àqueles que já detém a obrigação de arcar com o tributo por serem contribuintes, por terem praticado o fato gerador.

A norma em comento não se presta a responsabilizar terceiros que pratiquem atos ilícitos. O que veremos no próximo item é que o art. 124, I do CTN somente poderá ser aplicado àqueles que verdadeiramente praticaram o fato gerador, sendo, portanto, contribuintes capazes de atrair a disposição contida na norma citada, ficando os casos de ilicitude adstritos as disposições do CTN que tratam da chamada responsabilidade por infrações ou da precisão contida na Lei Complementar nº 123/2006.

3.4 Uma proposta interpretativa para a solidariedade tributária nos Grupos Econômicos

Tendo sido feitas as análises críticas pertinentes às argumentações que vêm sendo utilizadas para embasar pedidos de reconhecimento da solidariedade

tributária das empresas integrantes de grupos econômicos pelo pagamento do tributo devido por uma delas, neste tópico se buscará desenvolver uma proposta interpretativa do arcabouço jurídico disponível a fim de responder a indagação apresentada no início deste trabalho sobre a possibilidade de se reconhecer a solidariedade pelo pagamento do tributo em grupos econômicos.

Para tanto, serão abordadas, nos próximos itens, 5 (cinco) situações distintas, que irão desde a impossibilidade de se reconhecer qualquer solidariedade tributária em grupos econômicos, até as propostas interpretativas da legislação tributária capazes de embasar tal solidariedade.

3.4.1 Inexistência de solidariedade tributária pelo simples fato de ser integrante de grupo econômico

A partir do estudo proposto no segundo capítulo deste trabalho sobre os grupos econômicos, restou consignado que não há consenso na doutrina sobre os elementos definidores do fenômeno grupal, sendo geralmente destaque pelos estudiosos a direção unitária ou o controle para identificação de um agrupamento de empresas.

Porém, para se defender estes dois elementos como característicos de todo e qualquer grupo econômico é preciso se alinhar à tese de que as empresas coligadas e os grupos por coordenação não formariam, propriamente, grupos econômicos. Tal conclusão não pareceu ser a mais adequada, principalmente no bojo de uma análise no campo do direito tributário, pois os grupos formados por empresas coligadas ou coordenadas, sem controle ou direção unitária, também são passíveis de serem encontrados e analisados sob a ótica aqui pretendida da solidariedade tributária.

Por esta razão, a proposta de conceituação dos grupos econômicos se deu de forma a evidenciar as características que possam ser encontradas em toda e qualquer formação grupal empresarial capaz de ser analisada e estudada sob a ótica do direito tributário, motivo que levou ao conceito de grupo como sendo a conjunção de duas ou mais pessoas jurídicas, que, apesar de manterem suas personalidades jurídicas, unem-se por coordenação ou subordinação por meio de uma política empresarial comum.

Ademais, ficou evidente que o direito societário brasileiro somente regula de

forma expressa o grupo econômico de direito, aquele formalmente constituído pelo arquivamento de sua convenção perante o registro do comércio, documento onde as empresas se obrigam a combinar esforços e recursos para a realização da política empresarial comum.

Apesar de o grupo econômico de fato não estar expressamente regulamentado, ele é reconhecido na realidade fática pela observação da implementação dos institutos da coligação e do controle, sem o devido registro de uma convenção grupal.

O que se observa destas figuras já amplamente abordadas e agora rememoradas é que nenhuma de suas características é considerada pela legislação brasileira como suficiente para revelar algum tipo de ilicitude ou algum tipo de solidariedade tributária específica. Em outros termos, o simples fato de empresas se reunirem em uma formação grupal para realização de fins empresariais comuns, aumento de seus lucros, diminuição de seus riscos e alcance de maior mercado, por si só, não induz ao reconhecimento de solidariedade³⁵ tributária, nem pelo viés do contribuinte, nem pelo viés do responsável tributário.

Ainda resta evidenciado, que não há no Código Tributário Nacional, códex que veicula “normas gerais em matéria de legislação tributária”, qualquer previsão específica de solidariedade tributária pelo mero fato de empresas integrarem um grupo econômico. O que existe no CTN é previsão expressa, em seu art. 124, II, de que serão solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei e, de acordo com aquilo que fora debatido no primeiro capítulo, tal enunciado é limitado pela previsão contida no art. 128 do CTN, segundo o qual a lei poderá atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, desde que vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

Nesta esteira, ao mesmo tempo em que as disposições contidas no art. 124, II, e no art. 128, ambos do CTN, autorizam a atividade do legislador ordinário no tocante à previsão de solidariedade e responsabilidade tributárias, também a limitam, de modo que a lei ordinária não se afaste da lei complementar veiculadora de normas gerais de direito tributário, cuja existência tem fundamento no que estabelece o art. 146 da Constituição Federal.

³⁵ Apesar de ter sido elaborado no âmbito do Direito Civil, o Enunciado 22 da I Jornada de Direito Comercial determina que não se presume solidariedade passiva (art. 265 do Código Civil) pelo simples fato de duas ou mais pessoas jurídicas integrarem o mesmo grupo econômico, o que corrobora a conclusão feita neste tópico.

Assim, qualquer lei ordinária que venha a prever situação de responsabilidade tributária, estabelecendo solidariedade entre o contribuinte e o responsável, deverá obedecer ao limite estipulado pelo art. 128 do CTN, qual seja, a vinculação ao fato gerador. Tal constatação nos leva à afirmação de que o simples fato de pessoas jurídicas formarem um grupo econômico não pode ser considerado suficiente para imputar solidariedade tributária aos integrantes do grupo.

A relevante investigação deste trabalho é saber se há solidariedade tributária entre empresas que integram um grupo econômico. A resposta imediata para esta indagação é: depende. Tendo em conta exclusivamente o fato de existir um grupo econômico, pode-se responder com segurança que não há solidariedade tributária pelo simples fato de empresas reunirem esforços para a concretização de um objetivo empresarial. Porém, tal perspectiva não representa um incentivo à impunidade e demanda uma análise mais profunda.

Modificando sensivelmente a pergunta acima, poderia se indagar se há na Legislação Complementar Nacional enunciado que possibilite o reconhecimento de solidariedade tributária em casos específicos dentro de um grupo econômico. Nesta hipótese, a resposta será sim, mas não porque essa legislação Complementar contenha disposições sobre a existência de solidariedade tributária pela mera caracterização de grupo econômico, mas sim porque podem ocorrer situações no interior do grupo que, apesar de não serem peculiares ao fenômeno grupal, tem o condão de implicar a solidariedade tributária.

3.4.2 Situações que podem acarretar solidariedade tributária entre integrantes de grupo econômico

3.4.2.1 Situações específicas a contribuintes e a desnecessidade de utilização da desconsideração da personalidade jurídica

Os primeiros casos de desconsideração da personalidade jurídica citados remontam ao século XIX, tendo o primeiro processo emblemático ocorrido na jurisprudência americana, conhecido como *Bank of the United States x Deveneaux* em 1809, e o segundo caso relevante ocorrido na Inglaterra, em 1897, chamado *Salomon v. Salomon & Co.* (KOURY, 2011, pp. 67-68).

As decisões judiciais de vanguarda foram sendo discutidas dentro e fora do judiciário, até que, em 1953, Rolf Serick publica tese de doutorado na Universidade

de Tübingen, Alemanha, sistematizando a Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica (POTTER, 2016, p. 165). No Brasil, a teoria ganhou força após a publicação de estudo doutrinário pioneiro de Rubens Requião, denominado “Abuso de direito e fraude através da personalidade jurídica”, publicado em 1969³⁶.

A primeira legislação brasileira a prever a desconsideração da personalidade jurídica foi o Código de Defesa do Consumidor – Lei nº 8.078 de 11 de setembro de 1990, que em seu art. 28 (dispositivo já citado neste trabalho por envolver responsabilização de grupos econômicos) dispôs que o juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social ou, ainda, falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

Posteriormente o instituto foi previsto na Lei nº 9.605/1998, que trata dos crimes ambientais, autorizando-se, em seu art. 4º, a desconsideração da personalidade jurídica quando esta for obstáculo para o ressarcimento dos prejuízos ao meio ambiente e na Lei nº 8.884/94, em seu art. 18, nos casos de infração da ordem econômica em que a personalidade poderá ser desconsiderada quando houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social.

Outra previsão legislativa sobre desconsideração da personalidade jurídica, talvez a mais conhecida e relevante por ter lugar no Código Civil de 2002, foi o disciplinamento da matéria ofertado pelo art. 50 da lei civilista, que em sua redação original determinava que:

Art. 50 Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica (BRASIL, 2002).

Ocorre que o referido artigo foi substancialmente modificado em 20 de setembro de 2019 com a publicação da Lei nº 13.874, chamada de Lei de Liberdade Econômica, tendo sido alterado o seu *caput* e incluído cinco parágrafos, ficando sua redação atual da seguinte forma:

³⁶ O estudo de Rubens Requião foi publicado na Revista dos Tribunais, ano 58, vol. 410, em dezembro de 1969.

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

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por:

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;

II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante;

e

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

§ 3º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica.

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica.

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica. (grifos nossos)

A mudança realizada parece ter o intuito de explicitar de forma mais minuciosa o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, trazendo definições dos conceitos envolvidos em sua aplicação, como a definição de desvio de finalidade e de confusão patrimonial.

Para o tema aqui abordado, a Lei nº 13.874/2019 trouxe uma interessante mudança ao art. 50, precisamente pela inclusão do §4º, segundo o qual “a mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o *caput* deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica”.

Não é raro encontrar decisões judiciais³⁷ ou de tribunais administrativos³⁸ que se utilizam do art. 50 do Código Civil para imputar o dever de pagar o tributo a outras integrantes do grupo econômico que não a empresa devedora e, a mudança perpetrada parece ter vindo para endossar estas vozes.

Tartuce (2019, online), ao analisar o §4º do art. 50 do CC, afirma que “foi positivada, portanto, a viabilidade jurídica do uso da desconsideração da

³⁷ Como exemplo, pode-se citar: STJ, Primeira Turma, REsp 767.021-RJ; STJ, Segunda Turma, EDclAgRgREsp 1.511.682-PE.

³⁸ Como exemplo, pode-se citar: CARF, Acórdão nº 3402-003.805 do Processo. 19515.720647/2014-93.

personalidade jurídica para atingir outra pessoa jurídica, o que se denomina como *desconsideração econômica, indireta ou sucessão entre empresas*".

Assim, nos casos em que fique demonstra judicialmente (já que a desconsideração da personalidade jurídica somente pode ser decretada pelo juiz) a ocorrência de alguma das hipóteses do art. 50 do CC, já que adotada a teoria maior da desconsideração, quais sejam, desvio de finalidade e/ou confusão patrimonial, perpetrada no âmbito grupal para frustração do crédito tributário, o juiz poderia afastar a personalidade jurídica da empresa devedora, a fim de atingir as demais empresas integrantes do grupo econômico.

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica inversa, suscitada no âmbito dos grupos econômicos, foi construída a partir da interpretação extensiva do artigo 50 do CC, onde se advogava a tese de que, uma vez sendo possível utilizar-se do patrimônio dos sócios/administradores para responder pelas dívidas da sociedade, nada mais justo do que, inversamente, utilizar-se do patrimônio da sociedade para saldar dívida pessoal dos sócios/administradores que esvaziam seu patrimônio, passando-o para a pessoa jurídica a fim de frustrar seus credores. Tal teoria, após a edição do Código de Processo Civil (CPC) de 2015, passou a encontrar expressa disposição legal, consubstanciada pelo §2º do art. 133 do CPC, segundo o qual o incidente de desconsideração da personalidade jurídica aplica-se à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica.

No caso dos grupos econômicos, a tese é defendida com o propósito de atingir o patrimônio das demais integrantes do grupo que se encontram saudáveis, desde que fique comprovada a atuação através do desvio de finalidade.

Porém, pela interpretação do art. 124, I, do CTN, defendida neste trabalho, corroborada pela doutrina mais balizada do direito tributário, não se pode concordar com a aplicação de tal dispositivo conforme vem sendo empregado e, nem mesmo, à aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no caso de ilicitudes cometidas pelas empresas integrantes de grupos econômicos para frustração do crédito tributário.

Nunca é demais repetir que a mera existência de um grupo econômico não enseja a aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, isto porque não há nenhuma ilicitude no fenômeno grupal. Além disso, conforme já fora explicitado e será retomado na análise crítica da jurisprudência no último tópico deste trabalho (3.5), o art. 124, I do CTN veicula a chamada solidariedade por

interesse comum atinente àqueles que praticam o fato gerador, o que, pela definição do art. 3º do CTN, não se apresenta como um fato ilícito. Desse modo, o disposto no art. 124, I, não serve como fundamento jurídico para a desconsideração da personalidade jurídica nem mesmo será o fundamento jurídico para o reconhecimento da solidariedade tributária em caso de ilicitude.

Assim, não está contida, no enunciado do art. 124, I, do CTN, a solidariedade por interesse comum no ato ilícito, de modo que, o referido artigo não é uma disposição matriz de responsabilidade tributária. Tal dispositivo do Código Tributário Nacional se presta a embasar a solidariedade entre contribuintes, ou seja, entre aqueles sujeitos que possuem relação pessoal e direta com o fato gerador, aqueles que possuem interesse jurídico na situação que constitui o fato gerador ou, em outras palavras, aquele sujeito que realiza o verbo descrito (no caso de tributos não vinculados) ou que participa da situação descrita (no caso de tributos vinculados) no antecedente da norma tributária.

Deste modo, comprovada a ilicitude, seja aquela prevista no *caput* do art. 50 do CC, seja a prática de qualquer ato ilícito (dolo, fraude, simulação, abuso de forma, abuso de direito, etc.) para ludibriar o Fisco (conforme trataremos a frente), não será juridicamente correta a aplicação do art. 124, I, do CTN como matriz de responsabilização, como se encontra na jurisprudência, da mesma forma que será desnecessária a utilização da desconsideração da personalidade jurídica com base no art. 50 do CC, pois como iremos tratar no próximo subitem, os casos de ilicitude deverão ser considerados a partir de outras disposições do CTN, que independem da desconsideração para serem empregadas.

3.4.2.2 Situações específicas à responsabilidade por sucessão e de terceiros

No item 1.2.1.2 do presente trabalho, foram apresentadas as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN e sua compatibilidade com a solidariedade, identificando-se os casos em que o CTN prevê a solidariedade tributária entre o responsável e o contribuinte.

Das hipóteses elencadas pelo CTN para a chamada responsabilidade tributária por sucessão, há quem defenda a possibilidade de se enquadrar as disposições do art. 132 e do 133 do CTN a casos de grupos econômicos de fato onde haja transmissão de ativos informalmente, com a finalidade de burlar o fisco.

Poderia se destacar, neste sentido, o trabalho de Marcel Citro de Azevedo (2021, p. 220), para quem poderá haver a extinção da pessoa jurídica de direito privado no contexto da sucessão na intimidade de um grupo econômico, de modo a esvaziar uma empresa controlada em benefício de outra integrante do grupo, todas sob o comando de uma controladora, e em prejuízo ao fisco.

Azevedo (2021, p. 221), porém, defende que “no âmbito dos grupos econômicos informais, o que se verifica com maior intensidade é a capitulação de várias situações fáticas na previsão do art. 133 do CTN”, ocorrendo a cessão gratuita do fundo de comércio, de um lado, e a extinção de fato da empresa que transmite seu patrimônio, de outro.

A análise do referido autor é bastante interessante e a construção de seu raciocínio interpretativo das disposições citadas revela uma louvável intenção de se responsabilizar empresas integrantes de grupos econômicos que atuam na dinâmica de transferência de patrimônio e concentração de passivos. Ocorre que, o que parece acontecer nas hipóteses levantadas é a aplicação dos artigos referentes à responsabilidade por sucessão da forma como dispostos no CTN, sem se enquadrar em aplicação peculiar ou especificamente direcionada aos grupos econômicos.

A sucessão patrimonial, seja pela aquisição de bem imóvel, seja pela aquisição ou remição de qualquer tipo de bem, móveis e imóveis, está disciplinada, respectivamente no art. 130³⁹ e no art. 131, I⁴⁰ do CTN. Os dispositivos citados possuem muita semelhança no seu resultado, tendo em vista que ambos fazem referência à sucessão patrimonial, onde o tributo devido pelo contribuinte não foi pago e acaba por ser transferido àquele que adquiriu o bem. O art. 131, I somente é mais abrangente, pois trata de aquisição, remição, bens imóveis e móveis.

De fato, há solidariedade tributária nos artigos citados, uma vez que a utilização da expressão “pessoalmente responsáveis” pelo art. 131 do CTN quer significar solidariamente e não exclusivamente.

³⁹ 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.

⁴⁰ Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos; (Redação dada pelo Decreto Lei nº 28, de 1966)

Os incisos II e III do art. 131⁴¹ do CTN irão tratar da sucessão da pessoa física, que se opera *causa mortis*, dessa forma tal enunciado não terá aplicação em grupos econômicos uma vez que nestes está se tratando de pessoas jurídicas e não físicas.

O art. 132, *caput*⁴² do CTN determina que a pessoa jurídica resultante da fusão, incorporação, transformação e cisão responderá pelos tributos devidos e não adimplidos até a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas, incorporadas ou cindidas. Neste caso, a existência de eventual solidariedade tributária não decorre da mera circunstância de envolver empresas integrantes de um grupo econômico.

Por sua vez, o art. 133 do CTN prevê a sucessão tributária na hipótese de alienação do estabelecimento comercial (fundo de comércio), por pessoa física ou jurídica, que ficará responsável pelos tributos devidos até a data da aquisição. A responsabilidade do adquirente será integral caso o alienante tenha cessado a sua atividade empresarial (art. 133, I do CTN) ou subsidiária, se o alienante continuar explorando a atividade que desempenhava ou volta a explorar a mesma atividade empresarial ou em outro ramo após 6 meses da data da alienação (BRASIL, 1966, art. 133, II).

Somente na hipótese prevista no inciso I do art. 133 do CTN haverá solidariedade, pois, conforme bem apontado por Hugo de Brito Machado (2020, p. 161) “a palavra ‘integralmente’, no inciso I do art. 133 do CTN, há de ser entendida como solidariamente, e não como exclusivamente”.

A responsabilidade de terceiros prevista no art. 134 do CTN, ressalvado o disposto no inciso III, não é aplicável às pessoas jurídicas, uma vez que os demais incisos somente preveem a responsabilização de pessoas físicas, o que já de plano afastaria a aplicação destes dispositivos aos grupos econômicos. Ressalva ainda pode ser feita, acaso se entenda ser possível haver sociedade de pessoas, com responsabilidade ilimitada, tendo como sócias pessoas jurídicas, ante o disposto no inciso VII do art. 134 do CTN.

⁴¹ Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

⁴² Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

Ressalvadas as situações correspondentes ao que dispõe o inciso I do art. 135 c/c o inciso III (e talvez o inciso VII) do art. 134, bem como a situação correspondente ao que dispõe o inciso III do art. 135 na parte relativa a “representantes da pessoa jurídica de direito privado”, desde que se conceba que estes podem ser pessoa jurídica, a responsabilidade de terceiros prevista nos demais casos do art. 135 do CTN, igualmente não parece ser aplicável a pessoas jurídicas, mas somente a pessoas físicas.

Observa-se, ainda, que por força do que estabelece o parágrafo único do art. 134 do CTN, o disposto no *caput* deste artigo apenas se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Assim, apesar de não existir disposição no CTN direcionada de forma particular e específica à solidariedade na responsabilidade tributária (por sucessão ou de terceiros) nos grupos econômicos, é certo que poderá haver no âmbito de tais grupos a realização de atos e negócios jurídicos capazes de atrair a solidariedade tributária prevista nas hipóteses genéricas de responsabilidade por sucessão ou de terceiros.

3.4.2.3 Situações que podem envolver contribuintes, responsáveis ou qualquer terceiro

Conforme interpretação dada aos arts. 136 e 137 do CTN no primeiro Capítulo deste trabalho (item 1.2.1.2), relativa à Responsabilidade por Infrações, entendemos que tais dispositivos são plenamente aplicáveis aos grupos econômicos no caso de cometimento de ato ilícito por seus integrantes.

Do enunciado do art. 136 do CTN é possível extrair duas indagações, que tangenciam a investigação sobre (i) a extensão da consequência da infração da legislação tributária e, ainda, (ii) o sentido das expressões “agente” e “responsável”.

Conforme abordado no item 1.2.1.2 deste trabalho, apesar de existirem vozes que advogam o entendimento de que os artigos 136 e 137 somente estariam regulando a aplicação de penalidade, não fazendo referência ao tributo, não é esse o entendimento aqui aplicado.

Vale repisar que Queiroz (2013, pp. 739-740), analisando o art. 136 a partir da interpretação do art. 113, ambos do CTN, identifica quatro situações que estão contidas naquele enunciado prescritivo, corroborando o entendimento, aqui

defendido, de que as consequências da aplicação do art. 136 do CTN vão além de somente imputar ao infrator o dever de arcar com as penalidades do seu ato, à medida que também podem envolver o pagamento de montante correspondente ao que originalmente era devido a título de tributo:

Primeira: infração relacionada ao descumprimento, na linguagem da lei, de uma “obrigação tributária principal”, em rigor, da **obrigação tributária em sentido estrito**, obrigação de pagar o tributo (art. 113, §1º, primeira parte, do CTN);

Segunda: infração relacionada ao descumprimento, na linguagem da lei, também de uma “obrigação tributária principal”, em rigor, da **obrigação punitiva tributária**, obrigação de pagar as verbas punitivas (p.ex. multa) decorrentes do não pagamento do tributo (art. 113, §1º, segunda parte, do CTN);

Terceira: infração relacionada ao descumprimento, na linguagem da lei, de uma “obrigação tributária acessória”, em rigor, da **obrigação administrativo-fiscal**, obrigação de cumprir as obrigações de interesse da administração fiscal (art. 113, §2º, do CTN);

Quarta: infrações relacionadas ao descumprimento, na linguagem da lei, de uma “obrigação tributária principal”, em rigor, da **obrigação punitiva administrativo-fiscal**, obrigação de pagar as verbas punitivas (p. ex. multa) decorrentes do não cumprimento da obrigação administrativo-fiscal (art. 113, §2º, do CTN);

Portanto, o art. 136 do CTN, ao se referir à “responsabilidade por infrações” alude a uma das quatro situações antes mencionadas.

(...) Essas quatro diferentes infrações geram obrigações punitivas de cunho pecuniário (ou “responsabilidade por infrações”). (grifos do autor)

Na mesma esteira, Maria Rita Ferragut (2020, p. 135), ao analisar a responsabilidade tributária por infrações, se mostra contrária àquela interpretação de que o art. 135 do CTN estaria fazendo referência ao tributo, enquanto que os arts. 136 e ss fariam referência somente às sanções tributárias:

[...] os artigos que compõem a responsabilidade por infrações aplicam-se tanto ao crédito tributário quanto às multas decorrentes do descumprimento das obrigações e deveres fiscais, conclusão que nos leva a afastar o entendimento de que o art. 135 do CTN trata de tributos, enquanto os arts. 136 e 137, das sanções tributárias.

Soma-se ainda, como argumento de afirmação desta interpretação, o fato de o art. 138 do CTN determinar que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, isto porque, sendo a infração voltada ao não pagamento do tributo a espontaneidade para excluir a penalidade deverá vir acompanhada daquele tributo que se buscou afastar ilicitamente. (MACHADO, 2020, p. 169)

Por fim, ainda é possível citar a observação realizada por Schoueri (2021, p.

882) sobre a previsão contida no art. 157 do CTN, cuja redação determina que a imposição de penalidade pecuniária não ilide (*sic*) o pagamento integral do crédito tributário. Para o autor, o dispositivo demonstra que a aplicação de penalidade tributária não carrega uma intenção meramente indenizatória, restando o sujeito passivo obrigado ao pagamento da obrigação principal.

Já no tocante ao sentido das expressões veiculadas pelos artigos referentes à Responsabilidade Tributária por Infrações, é preciso pontuar que tais disposições são aplicáveis não só ao dito terceiro, responsável tributário, mas a qualquer pessoa que, “por ter praticado uma infração, deve submeter-se às consequências sancionatórias previstas em lei” (FERRAGUT, 2020, p. 135).

Importante ainda frisar a inconsistência do CTN em incluir os enunciados sobre responsabilidade por infrações à legislação tributária no capítulo destinado à responsabilidade tributária, como se suas disposições fossem empregadas somente ao sujeito passivo “responsável”, não se aplicando ao contribuinte.

Porém, da leitura dos artigos 136 a 138 do CTN fica claro que as disposições ali contidas não se restringem somente aos responsáveis tributários, conforme já constatado no primeiro capítulo.

Essas disposições podem se referir ao contribuinte, ao responsável tributário ou a um terceiro, ou seja, a qualquer pessoa que atue como executor material da infração ou que tenha concorrido para a prática do delito como mandante ou partícipe. Além disso, quando o art. 136 refere-se a “agente” ele não exclui a possibilidade de existir mais de um agente atuando em conluio no cometimento do ilícito.

Queiroz, na mesma esteira, assevera que poderá ser sujeito passivo das obrigações decorrentes deste dispositivo o “contribuinte, ou substituto ou responsável (por sub-rogação ou por punição) ou mesmo outro sujeito que com estes não se confunda” (QUEIROZ, 2013, p. 740):

Insta dizer que as expressões “agente” ou “responsável” contidas no art. 136 e 137 do CTN parecem ter o seguinte sentido: a) agente – é aquele que, diretamente, pratica o ato; b) responsável – é aquele que em nome ou por ordem de quem o agente atua. Desse modo, esse “responsável” referido nos arts. 136 e 137 do CTN não se confunde com os responsáveis por sub-rogação ou por punição tratadas nos arts. 130 a 135 do CTN. Trata-se de mais uma hipótese de ambiguidade por polissemia encontrada no Código Tributário Nacional.

Neste diapasão, no caso dos grupos econômicos, poderia ser possível, em uma situação de ilicitude, identificar-se tanto um arquétipo de conluio entre agentes (empresas coordenadas/coligadas atuando em conjunto), como a atuação de agentes por ordem de um responsável (empresas subordinadas atuando em nome de uma empresa controladora). Veja, que neste caso o termo “responsável”, carregado de ambiguidade, não faz referência aos responsáveis dos arts. 130 a 135 do CTN e nem se confunde com eles.

A interpretação conferida ao art. 136 do CTN é consonante com o que dispõe o artigo art. 137 do CTN, que traz em sua estrutura as hipóteses em que a responsabilidade será pessoal ao “agente”.

Trazendo a referida disposição para a hipótese que está sendo considerada, de atos ilícitos cometidos por empresas integrantes de grupos econômicos onde a pessoa jurídica devedora atua em conluio com as demais pessoas jurídicas do grupo econômico, através de atuação fraudulenta, a fim de afastar o pagamento do crédito tributário, todas as empresas envolvidas seriam agentes atuando no cometimento da infração, de modo que não haveria, nesta hipótese, o caso do agente que atua contra os interesses do contribuinte. Assim, sendo a responsabilidade tributária pela infração imputável pessoalmente aos agentes, todos deverão responder solidariamente por serem todos os agentes obrigados de igual modo.

Não é outra a conclusão de Ferragut (2020, p. 139) ao tratar da referida disposição, pois assevera que “a autoria das infrações descritas no art. 137 é do agente, entendido tanto como o executor material de uma infração, quanto como qualquer outra pessoa que tiver concorrido para a prática do delito, como partícipe ou mandante”. Assim, o que se observa é que a expressão “agente” empregada pelo art. 137 do CTN está abrangendo tanto aquele que pratica o ato (o “agente” do *caput* do art. 136 do CTN), como aquele que ordena a sua prática (o “responsável do *caput* do art. 136 do CTN). Eis mais um caso de ambiguidade por polissemia no CTN.

Ainda neste sentido Diniz (2020, p. 230) também afirma que eventual responsabilidade por ato ilícito “deverá subsumir-se a uma das hipóteses dos arts. 136 e 137 do CTN, que inclusive prevê a responsabilidade solidária (art. 137 do CTN), vez que a responsabilidade é pessoal dos agentes”, ou seja, todos que se enquadram naquela situação fraudulenta como agentes devem responder de igual forma.

Frise-se, que no caso de ser reconhecida a responsabilidade pelo

cometimento de infração à legislação tributária, com base nos artigos 136 e 137 do CTN, não será necessário se falar em desconsideração da personalidade jurídica, tendo em vista que a responsabilidade nestes casos é direta e especificamente prevista pelo CTN.

Diante de todo o exposto, nos parece razoável a interpretação dos artigos atinentes à responsabilidade tributária por infrações da forma aqui exposta, tendo em vista que, sem ferir as limitações constitucionais e legais para a imputação da obrigação de arcar com o tributo, aplicam-se as normas do CTN, sem modificar seu conteúdo, aos grupos econômicos onde há prática de ato ilícito por seus integrantes, garantindo-se a cobrança do crédito tributário, de forma solidária, daquelas empresas do grupo que, em conluio, tentam fraudar a pretensão do Fisco (como ocorre na maioria dos casos levados a debate), por serem todas partícipes (seja como “agente” ou “responsável” no sentido do art. 136 do CTN) da infração, se as provas assim demonstrarem e contra as pessoas jurídicas agrupadas que nesta condição incorrerem.

3.4.2.4 Situações relativas à LC 123/2006

Analisadas as situações definidas no Código Tributário Nacional, faz-se necessário, por fim, adentrar na hipótese de solidariedade na responsabilidade tributária já explorada no item 1.2.1.3 do primeiro capítulo deste trabalho.

A Lei Complementar nº 123/2006, que instituiu o Estatuto Nacional da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte, deu cumprimento à disposição constitucional contida no art. 146, III, “d”, incluído pela Emenda Constitucional nº 42/2003, introduzindo no ordenamento jurídico brasileiro diversas novidades no tocante ao tratamento destas pessoas jurídicas e realizando importantes modificações na legislação pátria.

Destaca-se para os fins deste estudo, a previsão contida no art. 9º, §§ 4º e 5º da Lei Complementar nº 123/2006, que prevê a solidariedade na responsabilidade tributária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período de ocorrência dos fatos geradores daquelas obrigações tributárias não cumpridas, com a solicitação de baixa da pessoa jurídica:

Art. 9º O registro dos atos constitutivos, de suas alterações e extinções (baixas), referentes a empresários e pessoas jurídicas em qualquer órgão dos 3 (três) âmbitos de governo ocorrerá **independentemente da regularidade de obrigações tributárias, previdenciárias ou trabalhistas, principais ou acessórias**, do empresário, da sociedade, dos sócios, dos administradores ou de empresas de que participem, **sem prejuízo das responsabilidades do empresário, dos titulares, dos sócios ou dos administradores por tais obrigações, apuradas antes ou após o ato de extinção**. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014) (grifos nossos)

§ 4º A baixa do empresário ou da pessoa jurídica não impede que, posteriormente, sejam lançados ou cobrados tributos, contribuições e respectivas penalidades, decorrentes da falta do cumprimento de obrigações ou da prática comprovada e apurada em processo administrativo ou judicial de outras irregularidades praticadas pelos empresários, pelas pessoas jurídicas ou por seus titulares, sócios ou administradores. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

§ 5º A solicitação de baixa do empresário ou da pessoa jurídica importa responsabilidade solidária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores no período da ocorrência dos respectivos fatos geradores. (Redação dada pela Lei Complementar nº 147, de 2014)

Como abordado no primeiro capítulo, o entendimento consolidado no STJ é pela necessidade de se observar o art. 135 do CTN quando da aplicação do art. 9º da Lei Complementar nº 123/2006, de modo que os sócios de microempresas e empresas de pequeno porte não sejam responsabilizados somente pelo fato da pessoa jurídica não ter adimplido com o pagamento do tributo, o que esbarraria na Súmula nº 430 do STJ.

Assim, sendo corriqueiro no fenômeno grupal que pessoas jurídicas ocupem a posição de sócios e administradores de outras pessoas jurídicas, mostra-se totalmente pertinente ao presente trabalho a possibilidade de aplicação do art. 9º da Lei Complementar nº 123/2006 aos grupos econômicos que encontrem em sua formação pessoas jurídicas enquadradas no âmbito de incidência de tal Estatuto.

Da mesma forma que os demais casos abordados nos itens anteriores, esta previsão não é peculiar aos grupos econômicos, mas se mostra plenamente aplicável caso, no âmbito grupal, a situação fática se amolde àquilo que está previsto nos referidos enunciados.

3.5 Uma análise crítica da jurisprudência sobre a solidariedade tributária nos grupos econômicos

No segundo capítulo deste trabalho, observou-se que o regramento vanguardista da Alemanha sobre grupos econômicos influenciou a posituação do

fenômeno em diferentes países, tendo ocorrido de forma tardia em muitos deles, o que não foi diferente no Brasil. Em outros países, constata-se que a jurisprudência tem exercido um papel fundamental na conformação do sistema jurídico aplicável aos grupos econômicos, como é o caso da construção do conceito de grupo econômico qualificado na Alemanha.

No Brasil, a jurisprudência ocupa um papel importantíssimo na conformação do ordenamento jurídico. Esse fenômeno, que não é peculiar ao direito tributário, vem a cada ano aumentando e sendo uma realidade para todos os ramos do direito. Tal papel dos tribunais fica ainda mais evidente diante de uma rasa disciplina legal relativa aos grupos econômicos, seja pelo direito tributário, seja pelo próprio direito societário, o que suscita inúmeras discussões sobre o tema.

3.5.1 O julgamento do TRF-4 sobre o art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91

Conforme análise iniciada no tópico 3.2, o art. 30, IX da Lei nº 8.212/91 traz disposição de solidariedade tributária entre empresas integrantes de grupos econômicos de qualquer natureza, sendo a única previsão expressa no campo tributário sobre o tema. O que se tem observado é que o Fisco não encontra maiores problemas na utilização da previsão contida no dispositivo antes citado, justamente porque a Lei acabou por arrolhar a lacuna existente no direito tributário, ao menos em relação aos tributos previstos naquela lei, e há entendimento judicial chancelando tal previsão.

Tanto é verdade, que, em decisão prolatada em 2018, o Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF-4)⁴³ rejeitou Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91, produzindo a seguinte ementa:

CONSTITUCIONAL. TRIBUTÁRIO. GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE DE TODOS OS INTEGRANTES. ARTIGO 30, INCISO IX, LEI Nº 8.212/91. CONSTITUCIONALIDADE. 1. Não procede a posição que sustenta que a Constituição Federal condiciona a responsabilidade tributária à veiculação de lei complementar. O regramento da Lei Maior apenas disciplina que tal veículo normativo é indispensável ao estabelecimento de normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente, dentre outros tantos aspectos, sobre obrigação, aí incluído o trato jurídico na definição do sujeito passivo e da

⁴³ TRF-4 - Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade: 50106833220184040000 5010683-32.2018.4.04.0000, Relator: Rômulo Pizzolatti, Data de Julgamento: 27/09/2018, Corte Especial.

responsabilidade tributária. A implementação de novas hipóteses de responsabilidade tributária, portanto, não ficou adstrita à reserva da Lei Complementar. Desde que não colida com os princípios extraídos do Código Tributário Nacional e também da Constituição Federal, o legislador ordinário está autorizado a disciplinar e inovar a matéria, amparado pelo disposto no art. 128 do CTN, segundo o qual "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". No mesmo sentido, a disposição contida no art. 124, II, do CTN, onde se confere ao legislador ordinário a possibilidade de imputar responsabilidade solidária a determinadas pessoas e na qual se amolda a solidariedade das empresas que integram o mesmo grupo econômico, ex vi do art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91. Assim, ressalve-se que tal possibilidade em nada se assemelha ao julgamento da 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça no REsp. 717717/SP (DJU 08.05.2006), cujo substrato direcionava-se à investigação da validade do art. 13 da Lei nº. 8.620/93 (responsabilidade solidária dos sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada e o titular de firma individual pelos débitos havidos pela pessoa jurídica junto à Seguridade Social). Da mesma forma, reputo inexistir a alegada inconstitucionalidade material. A existência de lei imputando a responsabilidade tributária, ainda que de forma solidária, deve respeitar os parâmetros do art. 128 do CTN, não se podendo sustentar a possibilidade de responsabilização solidária das sociedades integrantes de grupo econômico no art. 124, II, do CTN, entendendo que o mesmo permitiria a indiscriminada responsabilização solidária por simples disposição de lei. Assim, a responsabilização das sociedades do mesmo grupo, apenas pelo seu pertencimento ao mesmo grupo econômico, como responsáveis solidárias por créditos tributários constituídos contra outra sociedade, fundando-se no art. 30, IX, da Lei 8.212/91, depende de fundamentação, lastreada em provas, cujo ônus é da Fazenda Pública (arts. 142 e 149 do CTN), de que o grupo ou sociedade controladora atuou concretamente na realização do fato gerador e no descumprimento da obrigação tributária, vinculando-se assim ao fato gerador da obrigação tributária (art. 128 do CTN). No caso do art. 30, IX, da Lei 8.212/91, tenho que a forma de interpretá-lo validamente é compreendê-lo segundo certos parâmetros. Ou seja, o art. 30, IX, da Lei 8.212/91 apenas pode ser utilizado para impor a responsabilidade tributária solidária à sociedade controladora ou ao órgão de direção do grupo, com fundamento nos arts. 124, II, e 128 do CTN, quando constatado, mediante provas concretas a cargo do Fisco, que elas atuaram concretamente junto à sociedade contribuinte de forma a determinar a realização do fato gerador e decidir pelo cumprimento das obrigações tributárias. Assim, a interpretação do art. 30, IX, da Lei 8.212/91 deve se dar em conformidade com as normas constitucionais de imposição do encargo tributário e com o CTN (art. 124, II, c/c art. 128), para admitir que esse dispositivo legal possa imputar responsabilidade solidária apenas às sociedades de um mesmo grupo que concretamente participaram da ocorrência do fato gerador e do cumprimento das respectivas obrigações tributárias, por meio de determinações concretas junto à sociedade contribuinte tomadas na qualidade de controladora das decisões, não bastando, para tanto, a atuação meramente diretiva e indicativa dos objetivos do grupo sem interferência direta na administração das sociedades integrantes. 2. Incidente de arguição de inconstitucionalidade a que se julga improcedente.

Em síntese, a Corte Especial do Tribunal entendeu que não haveria nem inconstitucionalidade formal e nem material na referida norma.

A inconstitucionalidade formal não estaria presente, pois, segundo a Corte Especial do TRF-4, a Constituição Federal somente exige lei complementar para veicular norma geral em matéria tributária, não sendo necessário tal veículo introdutor para a previsão de novas hipóteses de responsabilidade tributária, desde que a lei ordinária que assim o faça não colida com os princípios extraídos do Código Tributário Nacional e também da Constituição Federal. Segundo o entendimento vencedor, o art. 128 c/c 124, II, ambos do CTN, embasam a possibilidade de lei ordinária inovar em matéria de responsabilidade tributária, não se assemelhando a norma em análise àquela veiculada pelo art. 13 da Lei nº 8.620/93 (que foi declarada inconstitucional pelo STF conforme se verá).

No tocante à inconstitucionalidade material, o Tribunal afastou tal pedido através do mecanismo da interpretação conforme a Constituição, entendendo que a norma contida no art. 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91 deve ser aplicada respeitando-se os parâmetros do art. 128 do CTN e, dependendo da fundamentação, lastreada em provas, cujo ônus é da Fazenda Pública (arts. 142 e 149 do CTN), de que o grupo ou sociedade controladora atuou concretamente na realização do fato gerador e no descumprimento da obrigação tributária, demonstrando-se a vinculação ao fato gerador da obrigação tributária exigida no art. 128 do CTN.

Ocorre que na doutrina há todo tipo de divergência em relação à previsão contida no art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91 notadamente em relação à constitucionalidade da previsão de solidariedade entre empresas integrantes de grupo econômico pelo pagamento das contribuições devidas à Seguridade Social.

Mesmo que seja louvável a intenção de se salvar uma legislação que está em vigor há mais de 30 anos, a previsão contida na disposição em análise soa inconstitucional, seja em seu aspecto formal, seja no material.

Primeiramente, no julgamento do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade já apontado, o Desembargador Relator originário do Processo havia expressado voto pela inconstitucionalidade da previsão contida no art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91. Ao fazê-lo, o relator, Desembargador Federal Rômulo Pizzola, reconheceu a “inconstitucionalidade do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, por ofensa ao artigo 146, III, “a” e “b”, da Constituição, já que não observou as prescrições da lei complementar ao atribuir responsabilidade solidária a terceiros integrantes do mesmo grupo econômico, sem vinculação ao fato gerador e sem

meios de ressarcir-se do pagamento feito por conta do contribuinte”.

Sobre a inconstitucionalidade formal da norma, retomam-se as considerações apresentadas no primeiro capítulo. As normas gerais de solidariedade tributária e de responsabilidade tributária estão previstas no CTN, que possui status de lei complementar, uma vez que foi recepcionado como veiculador de normas gerais de direito tributário, conforme disposto na Constituição Federal de 1988, art. 146, III, “a” e “b”. É certo que não há no CTN, nem em qualquer lei complementar veiculadora de normas gerais de direito tributário, qualquer previsão sobre responsabilidade de empresas integrantes de grupos econômicos ou sobre solidariedade tributária dessas empresas somente pelo fato de fazerem parte de um agrupamento.

Por sua vez, o art. 124, II do CTN possibilita ao legislador ordinário a criação de novas hipóteses de solidariedade tributária. Como já vimos, esta prerrogativa não é um cheque em branco, à medida que é necessária a observância do pressuposto fundamental estabelecido pelo art. 128 do CTN, segundo o qual deve haver vinculação do terceiro responsável com o fato gerador da respectiva obrigação.

Assim, realmente nem a Constituição, nem o CTN limitam somente à Lei Complementar a tratativa da matéria tributária no tocante à solidariedade e a responsabilidade tributárias, ressalvado o âmbito das normas gerais. O CTN, ao contrário, estabelece expressamente a possibilidade de a lei (ordinária) dispor sobre novas situações de responsabilidade (art. 124, II e art. 128).

Sacha Calmon Navarro Coelho (2016, p. 613) destaca tal questão, afirmando que

A primeira conclusão a tirar é a de que o CTN não esgotou o assunto. Os artigos 129 a 138 tratam dos grupos mais importantes da responsabilidade por transferência (sucessão, terceiros etc.). As palavras inaugurais do art. 128 – “Sem prejuízo do disposto neste Capítulo, a lei pode atribuir...” – evidenciam que outras espécies, principalmente as de substituição, podem ser instituídas pela legislação ordinária das pessoas políticas da Federação. A lei a que se refere o CTN no art. 128 será federal, estadual ou municipal, conforme seja o caso e o interesse.

Misabel Derzi (2008, pp. 736-737), na mesma esteira, também pontua que o CTN possibilitou ao legislador ordinário o enfretamento da matéria, desde que observe a limitação contida em seu art. 128, o que a autora chama de verdadeiros

princípios:

Ao eleger expressão tão genérica – o responsável tributário – o Código Tributário Nacional, no art. 128, não distingue as modalidades diversificadas possíveis de sujeição passiva, transferência, sucessão, substituição. Estabelece apenas os princípios a serem observados, na eleição do responsável tributário (de qualquer espécie) e isso sim é de suma relevância. São eles:

1. plena aplicação dos princípios tributários em geral como legalidade expressa, irretroatividade, anterioridade e capacidade econômica à responsabilidade tributária;

2. legalidade expressa e exclusiva, cabendo à pessoa competente para legislar sobre determinado tributo dispor sobre sujeição passiva e responsabilidade, mediante lei. Os casos admitidos pelo CTN não são exaustivos, podendo o legislador ordinário criar novas hipóteses. Graças à necessidade de lei expressa e exclusiva, são inoponíveis à Fazenda Pública quaisquer acordos ou convenções entre particulares (art. 121 e 123 do CTN)

(...)

5. Vinculação indireta do responsável ao fato gerador. A exigência de vinculação do responsável se faz em obediência ao princípio da capacidade econômica, a fim de que, por meio de retenção – como ocorre no Imposto de Renda recolhido da fonte pagadora – ou reembolso, possa o responsável se ressarcir do tributo pago.

Dessa forma, somente pelo fato da Lei nº 8212/91 ser lei ordinária não haveria inconstitucionalidade formal.

A questão que remanesce é relativa à observância da norma geral tributária veiculada pelo CTN (em especial pelo art. 128) por parte da norma veiculada pela Lei nº 8.212/91, tendo em vista que esta trouxe previsão de responsabilidade tributária solidária entre empresas integrantes de grupos econômicos de qualquer espécie pelo pagamento dos tributos relativos à seguridade social.

É cediço que não pode a lei ordinária dispor sobre matéria contida na lei complementar veiculadora de normas gerais de direito tributário (*in casu*, o CTN) de forma confrontante. Somente outra lei complementar poderia modificar o disposto no CTN, mas para isso ainda ficaria subordinada ao crivo das normas constitucionais. Nesta esteira, ao mesmo tempo em que as disposições contidas no art. 124, II e art. 128, ambos do CTN, autorizam a atividade do legislador ordinário no tocante à solidariedade e responsabilidade tributárias, também a limitam, de modo que a lei ordinária não se afaste da lei complementar veiculadora de normas gerais de direito tributário, cuja existência está embasada pela norma constitucional do art. 146 da Constituição Federal. Por este motivo, entendemos que o art. 30, IX da Lei nº 8.212/91 não é suscetível de interpretação conforme à Constituição.

As empresas integrantes de grupos econômicos mantêm a sua personalidade jurídica própria, de modo que se fala em individualidades em uma coletividade, não havendo, inicialmente, qualquer ilegalidade no fato de empresas se agruparem para maximizarem seus lucros, empreenderem de forma mais robusta ou qualquer outra razão econômica lícita que foge da análise do direito tributário.

Assim, a previsão de que são solidárias pelo pagamento do tributo as empresas ligadas em um liame grupal de qualquer natureza, pelo simples fato de pertencerem ao mesmo grupo econômico é totalmente ilegal e inconstitucional. Ilegal por violar a limitação contida no art. 128 do CTN, que demanda uma vinculação com o fato gerador, e inconstitucional por violar os Princípios da Capacidade Contributiva, da Legalidade e da Livre Iniciativa, além de inibir a iniciativa privada, em afronta aos arts. 5º, XIII e 170, parágrafo único da Constituição Federal de 1988.

Trata-se do raciocínio similar com aquele que exigiu respeito aos requisitos do artigo 135, III do Código Tributário Nacional pelo artigo 13 da Lei nº 8.620/93, quando do julgamento, pelo Supremo Tribunal Federal, em repercussão geral, do RE 562.276-PR⁴⁴ de relatoria da Ministra Ellen Gracie, 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 seja pessoal (art. 125 do CTN) - pressupõe que a própria condição de devedor

⁴⁴ STF/ RE: 562276 PR, Rel. Min. Ellen Gracie, Julgamento 03/11/2010, Tribunal Pleno, Data de Publicação: Repercussão Geral – Mérito.

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 desconsideração *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.

De forma ainda mais direta, o STF, no julgamento da ADI 4612, concluído em 16/06/2020, firmou o entendimento no sentido de a lei ordinária referida no artigo 121, II precisar respeitar a determinação contida no art. 128, ambos do CTN, qual seja, “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”. Eis elucidativo trecho da ementa desse recente acórdão do Pleno do STF:

4. De acordo com a orientação firmada no RE nº 562.276/PR, Tribunal Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, DJe 10/2/11, as leis que instituem cláusula de responsabilidade tributária devem observar as normas gerais de direito tributário previstas em lei complementar, em especial as regras matrizes de responsabilidade estabelecidas pelo CTN, como, v.g., a do art. 135, e as diretrizes fixadas em seu art. 128, sob pena de incidirem em inconstitucionalidade formal.

Para ilustrar melhor esse ponto, vale destacar a seguinte passagem do voto do relator, Ministro Dias Toffoli:

A lei, nesse caso, criou hipótese de responsabilidade, com base no art. 121, II, do CTN. Sendo assim, para verificar a constitucionalidade do dispositivo, merece destaque o que diz o art. 128 do mesmo código: para que a lei ordinária atribua a terceira pessoa a responsabilidade pelo crédito tributário, é necessário que ela esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

Na espécie, pode-se entender que a pessoa jurídica de direito privado locatária de veículo tem vínculo com o fato gerador do IPVA. Afinal, é ela quem realiza o contrato com a locadora de veículos, que é a contribuinte do imposto.

No caso em apreço, mediante a interpretação conforme a Constituição levada a termo pelo TRF-4, há vinculação entre uma empresa de um grupo econômico e o fato gerador praticado por outra empresa do mesmo grupo econômico, desde que atendidos os requisitos destacados na referida ementa, como resta evidenciado na seguinte passagem:

Ou seja, o art. 30, IX, da Lei 8.212/91 apenas pode ser utilizado para impor a responsabilidade tributária solidária à sociedade controladora ou ao órgão de direção do grupo, com fundamento nos arts. 124, II, e 128 do CTN, quando constatado, mediante provas concretas a cargo do Fisco, que elas atuaram concretamente junto à sociedade contribuinte de forma a determinar a realização do fato gerador e decidir pelo cumprimento das obrigações tributárias. Assim, a interpretação do art. 30, IX, da Lei 8.212/91 deve se dar em conformidade com as normas constitucionais de imposição do encargo tributário e com o CTN (art. 124, II, c/c art. 128), para admitir que esse dispositivo legal possa imputar responsabilidade solidária apenas às sociedades de um mesmo grupo que concretamente participaram da ocorrência do fato gerador e do cumprimento das respectivas obrigações tributárias, por meio de determinações concretas junto à sociedade contribuinte tomadas na qualidade de controladora das decisões, não bastando, para tanto, a atuação meramente diretiva e indicativa dos objetivos do grupo sem interferência direta na administração das sociedades integrantes.

Não há discordância que a interpretação dada pelo TRF-4 ao art. 128 do CTN esteja em consonância com o entendimento adotado pelo STF nos julgamentos do RE nº 562.276/PR e da ADI 4612, à medida que exigiu o cumprimento do art. 128 do CTN – “a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação” para se vislumbrar a constitucionalidade do dispositivo em análise.

Porém, entendemos que tal premissa não poderia levar à aplicação do

instituto da interpretação conforme à Constituição, mas sim deveria levar o Tribunal a decretar a inconstitucionalidade do art. 30, IX da Lei nº 8.212/91.

Retomemos o texto do referido dispositivo:

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

Pela leitura do texto do inciso IX acima transcrito, é possível perceber que falta espaço para a utilização do instituto da interpretação conforme a Constituição, ficando a impressão que o TRF-4 mais se preocupou em salvar uma previsão legal que já produz efeitos há mais de 30 anos, do que propriamente com a sua compatibilidade com a Constituição Federal.

Caso fosse possível se utilizar do mecanismo da interpretação conforme a Constituição sempre que o judiciário se depara com uma discussão sobre inconstitucionalidade de norma, não haveria mais declaração de inconstitucionalidade no país, bastando que o tribunal deixasse evidente aquela interpretação que se coaduna com a Carta Magna, ainda que tal interpretação conforme fosse incompatível com os limites semânticos dos termos usados pela legislação infraconstitucional.

Tanto isto é verdade, que no julgamento do RE 562.276-PR o STF, em análise do artigo 13 da Lei nº 8.620/93, cujo âmbito de incidência é muito similar ao do art. 30, IX da Lei nº 8.212/91, entendeu pela inconstitucionalidade, posto que o texto da lei, da forma como fora construído, estava em total dissonância com a Constituição Federal e o CTN.

Nesse sentido, Canotilho (2003, p. 1311) ensina que a interpretação conforme a Constituição só permite a escolha entre dois ou mais sentidos possíveis da lei e nunca uma revisão do seu conteúdo:

[...] Se os órgãos aplicadores do direito, sobretudo os tribunais, chegarem à conclusão, por via interpretativa, de que uma lei contraria a constituição, a sua atitude correcta só poderá ser a de desencadear os mecanismos constitucionais tendentes à apreciação da inconstitucionalidade da lei. Daqui se conclui também que **a interpretação conforme a constituição só permite a escolha entre dois ou mais sentidos possíveis da lei mas nunca uma revisão do seu conteúdo.** [...]. (grifos nossos)

Assim, apesar de concordar com o TRF-4 no tocante à interpretação dada aos artigos 124, II e 128 do CTN, inclusive pelo fato de tal interpretação também estar balizada na jurisprudência do STF e na doutrina dominante, discorda-se da conclusão a que chegou o julgamento da Arguição de Inconstitucionalidade, pois as premissas levantadas pelo Tribunal levariam a um só caminho: a inconstitucionalidade do art. 30, IX da Lei nº 8.212/91.

Diante deste cenário, resta analisar as abordagens jurisprudenciais do Superior Tribunal de Justiça - STJ sobre a solidariedade tributária das empresas integrantes de grupos econômicos, assim como as discussões travadas no âmbito do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF sobre a matéria, o que será feito nos tópicos seguintes.

3.5.2 A jurisprudência do STJ

Antes de adentrar especificamente nas conclusões exaradas pelo Superior Tribunal de Justiça sobre o tema, faz-se necessário e enriquecedor ao presente estudo trazer à colação importante contribuição de pesquisa realizada pela professora Viviane Muller Prado⁴⁵, juntamente com a pesquisadora Maria Clara Troncoso⁴⁶.

As referidas autoras realizaram um interessante estudo jurisprudencial acerca das decisões do STJ sobre grupos econômicos, formando um banco de dados com 106 acórdãos do Tribunal a fim de alcançarem as seguintes informações: 1) Expressões utilizadas nos acórdãos; 2) Matéria objeto da decisão; 3) Elementos constantes da decisão que fundamentam a existência de um grupo de sociedades (expressão utilizada pelas pesquisadoras); e 4) Efeitos jurídicos que decorrem da constatação da existência de um grupo de sociedades (expressão utilizada pelas pesquisadoras) no caso concreto (PRADO; TRONCOSO, 2007, p. 3).

A primeira constatação das pesquisadoras foi que as expressões utilizadas pelos julgados eram tão variadas quanto as nomenclaturas utilizadas pelos diferentes diplomas legislativos que trazem alguma regulamentação sobre os grupos. A maioria dos acórdãos utilizaram as expressões “grupo econômico”,

⁴⁵ Professora na Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas. Doutora em Direito Comercial pela Faculdade de Direito da USP.

⁴⁶ Pesquisadora júnior da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas

somente “grupo” ou “grupo financeiro”, aparecendo poucas vezes a expressão “grupo de sociedades”, utilizada pela legislação societária. Além disto, alguns julgadores utilizaram a expressão “empresas coligadas” como sinônimo de “grupo”, o que seria, para as autoras, uma imprecisão segundo a Lei nº 6.404/76⁴⁷. (PRADO; TRONCOSO, 2007, pp. 17-18)

Outro interessante resultado obtido na pesquisa é o que faz referência às matérias objeto dos acórdãos analisados. As pesquisadoras constataram que as matérias que possuem alguma previsão legislativa específica acerca dos grupos econômicos aparecem consideravelmente menos do que aquelas que não possuem tal regulamentação, o que demonstra a importância da regulamentação da matéria frente à resolução de conflitos levados ao judiciário, como pode ser visto através da tabela adiante: (PRADO; TRONCOSO, 2007, p. 19)

Quadro 1 - Matéria Objeto da Decisão

Matéria	Frequência	(%)
Processual	30	28.38
Títulos de crédito	20	18.98
Responsabilidade Civil	12	11.28
Tributário	9	8.46
Falência	7	6.58
Criminal	6	5.64
Civil	5	4.70
Trabalhista	5	4.70
Consumidor	4	3.76
Societário	4	3.76
Fraude	2	1.88
Administrativo	1	0.94
Lei de imprensa	1	0.94
TOTAL	106	100

Fonte: Prado e Trancoso (2007, p. 19)

As pesquisadoras também analisaram os critérios utilizados pelos julgadores para a caracterização dos grupos econômicos. Em 64,8% dos acórdãos analisados os julgadores não tiveram a preocupação de apontar os elementos que os motivaram a identificar a formação grupal. Dos 35 julgados que mencionaram as razões para decidir pela existência de grupo, 22 relacionaram ao controle ou ao poder de decisão nas companhias. Sobre estes resultados as pesquisadoras trazem uma interessante indagação:

⁴⁷ Na lei de sociedades por ações coligação tem um sentido próprio e significa apenas sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la ou quando a investidora for titular de 20% ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la. As autoras defendem que no caso de coligação não haveria fenômeno grupal, no que diverge o presente trabalho (art. 243 Lei 6.404/76).

Constata-se que a preocupação da dogmática jurídica, em especial do direito comparado, para identificar os elementos que caracterizam os grupos societários, seja apenas o controle, seja os critérios para identificar a unidade de direção, não está presente na jurisprudência do STJ, o que nos leva a afirmar a não judicialização deste tema no nosso país (PRADO; TRONCOSO, 2007, p. 21)

Por fim, Prado e Troncoso (2007, p. 29) concluem que não existe na jurisprudência do STJ um posicionamento uniforme quanto à caracterização e aos efeitos dos grupos econômicos nos casos discutidos. Para as pesquisadoras o motivo disto é que os entendimentos firmados pelo Tribunal foram sendo construídos de forma desarticulada dos dispositivos legais e das discussões doutrinárias, tendo em vista que nos acórdãos não se observa, nem mesmo, a utilização das terminologias comumente adotadas pelo legislador e pela doutrina.

A pesquisa trazida à colação deixa evidente que a dita lacuna sobre o tema dos grupos econômicos não está posicionada no direito tributário somente, mas interligada à tradição jurídica brasileira, tendo em vista que o déficit de enfrentamento do tema além de encontrar lugar no judiciário, também está presente na academia, sendo raras as discussões sobre grupos econômicos por aqui em comparação a outros importantes assuntos da dogmática jurídica.

Mesmo a pesquisa tendo sido confeccionada em 2007, não parece que as coisas tenham mudado tanto assim, apesar de que os apontamentos que se seguirão estão adstritos somente ao julgados que abordam o tema dos grupos no direito tributário especificamente (diferente da pesquisa de Prado e Troncoso que incluiu vários ramos do direito).

A pesquisa aqui realizada⁴⁸ procurou buscar, no site do Superior Tribunal de Justiça, acórdãos que tratassem sobre o tema da solidariedade tributária e da responsabilidade tributária nos grupos econômicos. Para isso, foram realizadas buscas com as expressões “solidariedade”, “responsabilidade tributária” e “grupo econômico” (e suas variações), tendo como órgão julgador a Primeira Seção, a Primeira Turma e a Segunda Turma.

No total foram encontrados 31 (trinta e um) acórdãos, que após serem analisados para identificação da pertinência temática com a pesquisa, restaram para utilização 26 (vinte e seis) deles, conforme numerações abaixo:

⁴⁸ Temporalidade da pesquisa: dezembro de 2020.

- PRIMEIRA SEÇÃO
 - EDivResp 834.044-RS 2010;
 - EDivResp 859.616-RS 2011
- PRIMEIRA TURMA
 - Resp 767.021-RJ 2005
 - Resp 859.616-RS 2006;
 - Resp 834.044-RS- 2008;
 - Resp 884.845-SC 2009;
- AgRGAREsp 603.177-RS 2015;
- AgRgResp 1.224.751-RS 2015;
- AgRgResp 1.535.048-PR 2015;
- AgRgResp 1.340.385-SC 2016;
- AgIntAREsp 863.387-SP 2016;
- AgIntResp 1.588.445-PE 2017;
- AgIntResp 1.761.218-SP 2018;
- AREsp 1.035.029-SP 2019;
- REsp 1.656.172-MG 2017
- SEGUNDA TURMA
- REsp nº 900.484/RS 2006
- AgRgAREsp 244.325-SC 2013;
- AgRgEDclAREsp 294.537-SC 2013;
- AgRgREsp 1.374.488-SC 2014;
- EDclAgRgREsp 1.511.682-PE 2016;
- Resp 1.689.431-ES 2017;
- AgIntAREsp 847.034-SP 2018;
- AgIntAREsp 1.191.407-RJ 2018;
- AgIntREsp 1.649.460-PE 2018;
- AgIntAREsp 1.041.022-PR 2018;
- AREsp 1.455.240-RJ 2019;

Serão analisados somente acórdãos do Superior Tribunal de Justiça, pois é este Tribunal Superior que está enfrentando a matéria ao longo dos anos, tendo em vista que o STF tem barrado a questão com base na Súmula nº 279 da Corte, conforme se observa do último caso que se encontrou relativo a matéria - RE 935.480 AgR/PE⁴⁹ de relatoria do Min. Dias Toffoli:

3. Para superar o entendimento do Tribunal de origem e acolher as alegações de que houve a prescrição do crédito exequendo, de que não existiram grupo econômico, responsabilidade solidária por débitos de terceiros nem dissolução irregular de sociedade, de que é ilegítima a inclusão dos nomes do recorrentes em CDA e de que não é possível a penhora recair em imóvel ou estabelecimento comercial seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional aplicável à espécie (Código Tributário Nacional, Código Civil, Lei nº 8.212/91 e Lei nº 6.830/80) e do conjunto fático e probatório constante dos autos. Incidência da Súmula nº 279 da Corte. 4. Agravo regimental não provido.

O julgado mais antigo encontrado na pesquisa foi o REsp 767.021/RJ⁵⁰, de

⁴⁹ STF/ RE 935480 AgR/PE. Rel. Min. Dias Toffoli. Órgão julgador: Segunda Turma. Julgamento: 25/11/2016, DJ 01/02/2017.

⁵⁰ STJ /REsp 767.021/RJ. Rel. Min, José Delgado, Órgão julgador: Primeira Turma, Julgamento:

Relatoria do Ministro José Delgado, julgado no ano de 2005. Neste caso, a Primeira Turma entendeu que a decisão do Tribunal *a quo* deveria ser mantida, uma vez que ficou comprovada a separação meramente formal das empresas e a união em grupo com o intuito fraudulento, o que assegurou a aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica da devedora:

PROCESSUAL CIVIL. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU FALTA DE MOTIVAÇÃO NO ACÓRDÃO A QUO. EXECUÇÃO FISCAL. ALIENAÇÃO DE IMÓVEL. DESCONSIDERAÇÃO DA PESSOA JURÍDICA. GRUPO DE SOCIEDADES COM ESTRUTURA MERAMENTE FORMAL. PRECEDENTE.

1. Recurso especial contra acórdão que manteve decisão que, desconsiderando a personalidade jurídica da recorrente, deferiu o aresto do valor obtido com a alienação de imóvel.

2. Argumentos da decisão *a quo* que são claros e nítidos, sem haver omissões, obscuridades, contradições ou ausência de fundamentação. O não-acatamento das teses contidas no recurso não implica cerceamento de defesa. Ao julgador cabe apreciar a questão de acordo com o que entender atinente à lide. Não está obrigado a julgar a questão conforme o pleiteado pelas partes, mas sim com o seu livre convencimento (art. 131 do CPC), utilizando-se dos fatos, provas, jurisprudência, aspectos pertinentes ao tema e da legislação que entender aplicável ao caso. Não obstante a oposição de embargos declaratórios, não são eles mero expediente para forçar o ingresso na instância especial, se não há omissão a ser suprida. Inexiste ofensa ao art. 535 do CPC quando a matéria enfocada é devidamente abordada no aresto *a quo*.

3. *“A desconsideração da pessoa jurídica, mesmo no caso de grupo econômicos, deve ser reconhecida em situações excepcionais, onde se visualiza a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores. No caso sub judice, impedir a desconsideração da personalidade jurídica da agravante implicaria em possível fraude aos credores. Separação societária, de índole apenas formal, legitima a irradiação dos efeitos ao patrimônio da agravante com vistas a garantir a execução fiscal da empresa que se encontra sob o controle de mesmo grupo econômico”* (Acórdão *a quo*).

4. *“Pertencendo a falida a grupo de sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal, o que ocorre quando diversas pessoas jurídicas do grupo exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, é legítima a desconsideração da personalidade jurídica da falida para que os efeitos do decreto falencial alcancem as demais sociedades do grupo. Impedir a desconsideração da personalidade jurídica nesta hipótese implicaria prestigiar a fraude à lei ou contra credores. A aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica dispensa a propositura de ação autônoma para tal. Verificados os pressupostos de sua incidência, poderá o Juiz, incidentalmente no próprio processo de execução (singular ou coletiva), levantar o véu da personalidade jurídica para que o ato de expropriação atinja terceiros envolvidos, de forma a impedir a concretização de fraude à lei ou contra terceiros”* (RMS nº 12872/SP, Relª Minª Nancy Andrighi, 3ª Turma, DJ de 16/12/2002).

5. Recurso não-provido.

O relator se utilizou de precedente da Min. Nancy Andrighi em caso de ação

falimentar, para embasar sua decisão pela manutenção da desconsideração da personalidade jurídica da devedora do grupo na Execução Fiscal. Além disso, do inteiro teor do voto se observa que o Ministro não utilizou nenhum embasamento em norma do CTN para a responsabilização, mesmo tendo a recorrente alegado no recurso violação da decisão *a quo* aos arts. 124 e 135 do CTN.

No ano de 2007, houve um importante julgamento na Primeira Turma do STJ, através do Resp 859.616-RS⁵¹, de Relatoria do Ministro Luiz Fux, decisão que viria a ser um importante precedente sobre a matéria. A Turma, seguindo o entendimento do Ministro Relator, decidiu pela impossibilidade de se aplicar a solidariedade entre as empresas somente por elas pertencerem ao mesmo grupo econômico, sob o argumento de que a expressão “interesse comum” do art. 124, I do CTN não estaria querendo expressar o interesse econômico, mas sim o interesse jurídico na situação que constitui o fato gerador, conforme que ementa segue abaixo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA (LETRAS FINANCEIRAS DO TESOUREIRO). AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. RECUSA. POSSIBILIDADE. MENOR ONEROSIDADE. ART. 620 DO CPC. SÚMULA 7/STJ. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA.

(...) 4. Na relação jurídico-tributária, quando composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuinte, cada uma delas estará obrigada pelo pagamento integral da dívida, perfazendo-se o instituto da solidariedade passiva. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co-propriedade - é-lhes comum.

(...)

6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: "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."

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

8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes

⁵¹ STJ/ REsp: 859616 RS 2006/0124190-8, Rel. Min. Luiz Fux, Órgão julgador: Primeira Turma, Julgamento: 18/09/2007, T1, DJ 15/10/2007.

do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220)

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

10. In casu, verifica-se que o Banco Alfa S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Alfa Arrendamento Mercantil S/A. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. 11. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Alfa S/A, mantida a penhora imposta pelo Tribunal a quo. (grifos nossos)

No referido caso não se tratou em nenhum momento de hipótese de fraude, tendo a pretensão do Fisco e a decisão do Tribunal *a quo*, pela inclusão de terceiros integrantes do grupo econômico no polo passivo da execução, considerado somente o fato da existência do grupo, o que fora rechaçado pelo Tribunal. Interessante notar que a interpretação do art. 124, I do CTN empregada pelo STJ neste caso está coadunada com o que defendemos neste Capítulo, encontrando amparo, também, na maior parte da doutrina tributária.

O Ministro Luiz Fux voltou a analisar a matéria em dois novos Recursos, em 2008 o Resp 834.044-RS e em 2009 o Resp 884.845-SC, decidindo exatamente da mesma forma. Paralelamente, a Segunda Turma do Tribunal, nos autos do AgRg no REsp nº 900.484/RS⁵² de relatoria do Ministro Humberto Martins, no ano de 2007, decidiu o recurso, segundo ele com base em entendimento que já vinha sendo aplicado pelo STJ em julgados anteriores, no sentido de que a empresa controladora

⁵² STJ/ AgRg no REsp nº 900.484/RS. Rel. Min. Humberto Martins, Órgão julgador: Segunda Turma, Julgamento: 21/06/2007, T2, DJ: 30/03/2007.

do grupo econômico teria legitimidade passiva *ad causam* para constar da relação jurídica, conforme ementa:

TRIBUTÁRIO – EXECUÇÃO FISCAL – NOMEAÇÃO DE BENS À PENHORA – ORDEM LEGAL – RECUSA DO BEM – INEXISTÊNCIA DE ILEGALIDADE – ART. 11 DA LEF.

(...)

3. Sobre a questão concernente à exclusão do banco-recorrente do pólo passivo da relação jurídica, o STJ, em casos análogos, entende que diante da constatação da existência de grupo econômico ou conglomerado financeiro a empresa líder tem legitimidade passiva *ad causam* para constar da relação jurídica. (grifos nossos)

(...) Agravo regimental improvido

Configurado o dissídio pretoriano, o Fisco suscitou a divergência, através dos Embargos de Divergência em Recurso Especial (EDivResp 834.044/RS⁵³), cujo relator foi o Ministro Mauro Campbell Marques, pugnando pela prevalência do entendimento exarado pelo Ministro Humberto Martins e o consequente afastamento da decisão proferida pelo Ministro Luiz Fux. Porém, prevaleceu na Primeira Seção do STJ o entendimento de que o pertencimento a um grupo econômico, por si só, não seria embasamento suficiente para justificar a solidariedade tributária das empresas, conforme se depreende da ementa de julgamento:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CIRCUNSTÂNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA SOLIDARIEDADE PASSIVA.

1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Ressalte-se que a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), sobretudo em sede de direito tributário. Precedentes: EREsp 834044 / RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 8.9.2010; REsp 1.079.203/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 2.4.2009; REsp 1.001.450/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 27.3.2008; AgRg no Ag 1.055.860/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJe de 26.3.2009. 2. Embargos de divergência não providos. (grifo nosso)

A Primeira Seção reafirmou esse entendimento no ano seguinte, 2011, no julgamento de novos Embargos de Divergência – EdivResp 859.616/RS⁵⁴.

⁵³ STJ/ EDivResp 834.044-RS. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Órgão julgador: Primeira Seção Julgamento: 09/02/2011, S1, DJe 29/09/2010.

⁵⁴ STJ/ EdivResp 859.616/RS. Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Órgão Julgador: Primeira Seção, Julgamento 09.02.2011, DJe 18.02.2011.

Nos anos seguintes, principalmente após o ano de 2013, observa-se uma mudança no comportamento da Corte Superior, que passou a aplicar a Súmula 7 na maioria dos casos que chegavam no STJ sobre o tema. E sobre este ponto, faz-se necessário tecer algumas considerações, uma vez que tal comportamento possui grande relevância para a matéria dos grupos econômicos.

Como já tivemos a oportunidade de observar ao longo deste trabalho, nas discussões sobre tributação e grupo econômico as matérias de fato e, conseqüentemente de prova são extremamente relevantes para o deslinde das causas. Isso se percebe de plano quando se analisa a figura do grupo econômico de fato, onde a controladora exerce um poder de fato e não legal, bem como na solidariedade do art. 124, I do CTN, chamada, inclusive, de “solidariedade de fato”.

Assim, nas ações que envolvem a matéria, os fatos e as provas possuem protagonismo, de modo que o óbice representado pela Súmula 7 do STJ prejudica sobremaneira a difusão da discussão e, conseqüentemente, o enriquecimento das conclusões que poderiam vir a serem geradas no judiciário, cabendo aqui a crítica de que qualquer julgamento, por envolver interpretação, dependerá da análise fática.

Percebe-se, da análise do tema no decorrer dos anos e pelas decisões que vem sendo proferidas, que o Fisco Federal, através da Procuradoria da Fazenda Nacional, tem buscado evoluir seus meios de prova com a mesma intensidade que evolui a criatividade dos grandes devedores (e quando se fala de grupos econômicos geralmente está se falando de grandes devedores), com uso de tecnologias avançadas pelos Núcleos de Investigação Fiscal. Porém, este esforço não pode ser obstaculizado no judiciário. Tal entendimento também serve para os contribuintes, que por meio de seus advogados, contadores e profissionais do ramo de TI, realizam grande esforço probatório que pode acabar por escoar nos dutos das Súmulas de barreira.

A Súmula 7 do STJ, em nosso entendimento, quer significar que a matéria fática deve ter sido esclarecida e as provas devem ter sido produzidas até a segunda instância, não cabendo tais atos nos tribunais superiores. Porém, ela não quer significar que a Corte Superior não possa analisar os fatos, pois isto significaria um reducionismo e, até, uma ingenuidade, uma vez que para julgar é necessário interpretar e, com isso, também enfrentar a matéria fática.

Feitas estas colocações, a realidade nos Tribunais Superiores não tem sido neste sentido, de modo que, no caso dos grupos econômicos ficou patente na

pesquisa realizada que a Súmula 7 do STJ é amplamente utilizada. Dos 12 (doze) julgados da Primeira Turma, 5 (cinco) foram obstaculizados pelo referido entendimento Sumulado - AgRgResp 1.224.751-RS, AgRGAREsp 603.177-RS 2015, AgIntAREsp 863.387-SP, AgIntResp 1.588.445-PE 2017, AgIntResp 1.761.218-SP 2018.

Já na Segunda Turma, dos 12 (doze) julgados selecionados, 10 (dez) foram obstaculizados pela Súmula 7 - AgRgAREsp 244.325-SC, AgRgEDclAREsp 294.537-SC, AgRgREsp 1.374.488-SC, EDclAgRgREsp 1.511.682-PE, Resp 1.689.431-ES, AgIntAREsp 847.034-SP, AgIntAREsp 1.191.407-RJ, AgIntREsp 1.649.460-PE, AgIntAREsp 1.041.022-PR, AREsp 1.455.240-RJ 2019.

Dentre os vários julgamentos acima referidos, nos anos de 2015, 2016 e 2019 ocorreram algumas exceções à utilização da Súmula 7, todas encabeçadas pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho. No julgamento do AgRgREsp 1.535.048/PR⁵⁵ e do AgRgREsp 1.340.385/SC⁵⁶ o Ministro não aplicou o referido óbice e afastou o reconhecimento de solidariedade tributária entre as empresas do grupo econômico, aplicando o entendimento do STJ já referido sobre a interpretação do art. 124, I do CTN. Já em 2019, a Primeira Turma julgou o AgInt no AREsp 1035029 SP⁵⁷, mantendo-se a decisão do Tribunal *a quo* que indeferiu a pretensão do Fisco de reconhecimento da solidariedade, conforme ementa:

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

1. A respeito da definição da responsabilidade entre as empresas que formam o mesmo grupo econômico, de modo a uma delas responder pela dívida de outra, a doutrina tributária orienta que esse fato (o grupo econômico) por si só, não basta para caracterizar a responsabilidade solidária prevista no art. 124 do CTN, exigindo-se, como elemento essencial e indispensável, que haja a indubitosa participação de mais de uma empresa na conformação do fato gerador, sem o que se estaria implantando

⁵⁵ STJ/ AgRgREsp 1.535.048/PR. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Órgão Julgador: Primeira Turma. Julgamento 08/09/2015, DJe de 21/09/2015.

⁵⁶ STJ/ AgRgREsp 1.340.385/SC. Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho. Órgão Julgador: Primeira Turma. Julgamento 16/02/2016, DJe de 26/02/2016.

⁵⁷ STJ - AgInt no AREsp 1035029 SP 2016/0332160-0, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Órgão Julgador: Primeira Turma. Julgamento: 27/05/2019, T1, DJe 30/05/2019

a solidariedade automática, imediata e geral; contudo, segundo as lições dos doutrinadores, sempre se requer que estejam atendidos ou satisfeitos os requisitos dos arts. 124 e 128 do CTN.

2. Em outras palavras, pode-se dizer que uma coisa é um grupo econômico, composto de várias empresas, e outra é a responsabilidade de umas pelos débitos de outras, e assim é porque, mesmo havendo grupo econômico, cada empresa conserva a sua individualidade patrimonial, operacional e orçamentária; por isso se diz que a participação na formação do fato gerador é o elemento axial da definição da responsabilidade; não se desconhece que seria mais cômodo para o Fisco se lhe fosse possível, em caso de grupo econômico, cobrar o seu crédito da empresa dele integrante que mais lhe aprouvesse; contudo, o sistema tributário e os institutos garantísticos de Direito Tributário não dariam respaldo a esse tipo de pretensão, mesmo que se reconheça que ela (a pretensão) ostenta em seu favor a inegável vantagem da facilitação da cobrança.

3. Fundando-se nessas mesmas premissas, o STJ repele a responsabilização de sociedades do mesmo grupo econômico com base apenas no suposto interesse comum previsto no art. 124, I do CTN, exigindo que a atuação empresarial se efetive na produção do fato gerador que serve de suporte à obrigação. Nesse sentido, cita-se o REsp. 859.616/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 15.10.2007.

4. Assim, para fins de responsabilidade solidária, não basta o interesse econômico entre as empresas, mas, sim, que todas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Precedentes: AgRg no AREsp. 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.3.2015.

5. A circunstância de várias empresas possuírem, ao mesmo tempo, sócio, acionista, dirigente ou gestor comum pode até indiciar a presença de grupo econômico, de fato, mas não é suficiente, pelo menos do ponto de vista jurídico tributário, para tornar segura, certa ou desenturvada de dúvidas a legitimação passiva das várias empresas, para responderem pelas dívidas umas das outras, reciprocamente.

6. Agravo Interno da Fazenda Nacional a que se nega provimento.

Interessante notar, todavia, que em alguns julgados onde a Súmula 7 do STJ é utilizada há um certo enfrentamento da matéria de mérito pela Turma, e que acaba por fazer parte da Ementa de julgamento, sendo amplamente utilizada no dia a dia do mundo jurídico. Além disso, tais apontamentos, mesmo que em *obiter dictum* acabam por revelar uma concordância ou discordância em relação à decisão exarada pelo Tribunal *a quo*.

No julgamento do EDclAgRgREsp 1.511.682⁵⁸, por exemplo, ocorreu exatamente este fato, tendo o Ministro Relator perpassado o mérito, conforme ementa:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. OFENSA AO ART. 535 DO CPC CONFIGURADA. VIOLAÇÃO DOS ARTS. 124 E 174 CTN. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. PRESCRIÇÃO. NÃO

⁵⁸ STJ/ EDclAgRgREsp 1.511.682. Rel. Min. Herman Benjamin, Órgão Julgador: Segunda Turma, Julgamento 25/10/2016, DJe 08/11/2016.

OCORRÊNCIA. SÚMULA 7 DO STJ.

1. Os Embargos de Declaração merecem prosperar, uma vez que presentes um dos vícios listados no art. 535 do CPC. Na hipótese dos autos, o acórdão embargado não analisou a tese apresentada pela ora embargante. Dessa forma, presente o vício da omissão.
2. No caso dos autos, o Tribunal de origem assentou que: não merece reproche a conclusão do juízo a quo no que tange à responsabilização solidária de pessoas físicas (por meio da desconsideração da personalidade jurídica) e jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico de empresas devedoras, quando existe separação societária apenas formal e pessoas jurídicas do grupo são usadas para blindar o patrimônio dos sócios em comum, como é o caso das excipientes, e de outras empresas do grupo."
3. O Superior Tribunal de Justiça entende que a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN não decorre exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico, mas demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial.
4. O Tribunal ordinário entendeu pela responsabilidade solidária da empresa não pela simples circunstância de a sociedade pertencer ao mesmo grupo econômico do sujeito passivo originário. Antes, reconheceu a existência de confusão patrimonial, considerando haver entre as sociedades evidente identidade de endereços de sede e filiais, objeto social, denominação social, quadro societário, contador e contabilidade.
5. As questões foram decididas com base no suporte fático-probatório dos autos, de modo que a conclusão em forma diversa é inviável no âmbito do Recurso Especial, ante o óbice da Súmula 7 do STJ.
6. Embargos de Declaração acolhidos com efeitos integrativos. (grifos nossos)

A análise deste julgado é interessante, porque retoma a tese da responsabilização em grupo econômico por ilicitude, que já fora exposta no julgado de 2005 acima. Ocorre que lendo o inteiro teor do julgado e a decisão *a quo* recorrida se percebe que a solidariedade tributária do art. 124, I do CTN foi aplicada como regra matriz de responsabilidade tributária, com base no reconhecimento de diversas ilicitudes, com destaque para a confusão patrimonial. Já no caso de 2005, há expresso reconhecimento da utilização do instituto da desconsideração.

O mesmo ocorreu em outro julgado do Ministro Herman Benjamin, REsp 1.689.431/ES⁵⁹, e neste caso o Ministro, utilizando a expressão “e mesmo se ultrapassada a vedação da Súmula 7/STJ (...)”, entrou totalmente na questão de mérito, conforme se observa da ementa de julgamento:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CAUTELAR FISCAL. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. GRUPO ECONÔMICO. INTERESSE COMUM. ART. 535 DO CPC/1973. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS DE LEI FEDERAL. MATÉRIA DECIDIDA COM ESTRITO FUNDAMENTO NO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. REEXAME. INVIABILIDADE. SÚMULA 7/STJ. MÉRITO DESFAVORÁVEL À RECORRENTE. DECISÃO RECORRIDA APLICOU CORRETAMENTE O

⁵⁹ STJ/ REsp 1.689.431/ES, Rel. Min. Herman Benjamin, Órgão Julgador Segunda Turma, Julgamento 03/10/2017, DJe 19/12/2017.

DIREITO À ESPÉCIE.

1. Insurge-se a recorrente contra acórdão que manteve a indisponibilidade de bens do seu patrimônio decretada em Medida Cautelar Fiscal, por estar reconhecida a formação de grupo econômico de fato e a existência de interesse comum entre a recorrente e devedora principal.
2. Alega a recorrente violação aos arts. 535 e 333, II, do CPC/1973, 2º da Lei 8.397/1992, 124 e 135 do CTN, além de dissídio jurisprudencial.
3. Não se configura a ofensa ao art. 535 do Código de Processo Civil, uma vez que o Tribunal de origem julgou a lide e solucionou a controvérsia, em conformidade com o que lhe foi apresentado.
4. Sobre o descabimento da produção de prova pericial, asseverou o acórdão recorrido que as questões de fundo relativas à caracterização de grupo econômico, descon sideração da pessoa jurídica, existência, ou não, de elisão e evasão fiscal, responsabilidade de sócio da empresa, assim como a ocorrência de prescrição e decadência devem ser discutidas nos Embargos à Execução fiscal, e não na via estreita do processo cautelar.
5. A hipótese não é de omissão, mas de insatisfação com o decism.
6. Também não há omissão sobre a fundamentação para considerar a vinculação existente entre a recorrente e a sociedade Minter Trading Ltda.
7. Nesse ponto, sustentou o Tribunal de origem, exaustiva e detidamente (fls. 1821-1833, e-STJ), haver "indícios claros de grupo econômico" (fl. 1833, e-STJ), com indicação de todos os "pontos de contato" entre a recorrente e a executada.
8. A recorrente pode até discordar da conclusão da origem, mas novamente não se trata de omissão, mas de inconformismo direto com o resultado do acórdão, que foi contrário aos seus interesses.
9. Superada a preliminar de nulidade do acórdão recorrido por violação ao art. 535 do CPC/1973, no mérito não se conhece do Recurso Especial por esbarrar na Súmula 7/STJ.
10. A decisão a quo dirimiu a lide de forma extremamente fundamentada e detalhada quanto ao conjunto de elementos fáticos que levaram à conclusão pela responsabilidade da recorrente (art. 124 do CTN) e aplicação da Lei 8.397/1992.
11. Para modificar o entendimento firmado no acórdão recorrido, seria necessário exceder as razões colacionadas no acórdão vergastado, o que demanda incursão no contexto fático-probatório dos autos, vedada em Recurso Especial, conforme Súmula 7 desta Corte.
12. A análise no caso concreto da presença ou não dos requisitos legais pertinentes e da suposta afronta aos dispositivos legais tidos por violados (art. 333, II, do CPC/1973, art. 2º da Lei 8.397/1992, arts. 124 e 135 do CTN) demanda reexame de circunstâncias factuais que escapam à viabilidade procedimental pelo Superior Tribunal de Justiça. Precedentes em casos símiles.
13. Em relação à interposição pela alínea c, este Tribunal tem entendimento no sentido de que a incidência da Súmula 7 desta Corte impede o exame de dissídio jurisprudencial, na medida em que falta identidade entre os paradigmas apresentados e os fundamentos do acórdão, tendo em vista a situação fática do caso concreto, com base na qual deu solução à causa a Corte de origem.
14. E mesmo se ultrapassada a vedação da Súmula 7/STJ, o que se admite apenas para argumentar, no mérito melhor sorte não obteria o Recurso Especial. Isso porque a decisão recorrida aplicou corretamente os dispositivos legais tidos por violados, uma vez admitidos os fatos descritos no aresto impugnado.
15. O art. 2º da Lei 8.397/1992 prevê seja a ação cautelar fiscal requerida em face do sujeito passivo da obrigação tributária. Já o art. 121, parágrafo único, do CTN, considera sujeito passivo da obrigação tributária (i) o contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador; e o (ii) responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição

expressa de lei.

16. A inclusão da recorrente no polo passivo da cautelar fiscal obedece à previsão legal e depende apenas da sua condição como responsável tributário à luz do CTN.

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

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

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

20. De acordo com a decisão recorrida, ainda, a própria criação da recorrente já demonstraria a comunhão de interesses. Haveria a intenção de empresas e pessoas físicas em fazer investimentos no exterior, através de empresas Off-shores, a fim de obter isenções fiscais ou redução de impostos, segurança, sigilo e privacidade nos negócios, além de inúmeros outros fatores.

21. Verifica-se, in casu, a presença dos requisitos não só para a responsabilização da recorrente (art. 124, CTN), como também para sua inclusão no polo passivo da cautelar fiscal (art. 2º, Lei 8.397/1992).

22. O art. 135 do CTN foi bem afastado na origem e merece reiteração nesta instância, pelos mesmos fundamentos (aplicabilidade, ao caso, do art. 124, I).

23. Por fim, o exame específico da imprescindibilidade da prova pericial, com fulcro no art. 333, II, do CPC/1973, no caso concreto esbarra de forma invencível na Súmula 7/STJ.

24. Recurso Especial conhecido, em parte, e nessa parte não provido. (grifos nossos)

Neste caso, especificamente, apesar de não constar da ementa do julgado, quando se analisa o inteiro teor do voto, bem como a decisão do Tribunal *a quo* é possível observar que houve a desconsideração da personalidade jurídica com fundamento no art. 50 do CC e a aplicação da solidariedade tributária do art. 124, I do CTN, o que já fora criticado neste trabalho. Aqui é possível identificar uma clara retomada daquilo que o Tribunal já havia entendido desde 2005 no caso apontado anteriormente.

Há um recente julgado da Segunda Turma do STJ, AREsp 1.455.240/RJ⁶⁰, que parece curioso, por misturar diversos institutos em um único julgado, isto desde a decisão do Tribunal *a quo*. Na decisão recorrida o Tribunal de Segunda Instância deferiu a inclusão de várias empresas no polo passivo da execução fiscal, com fulcro nos arts. 124, 129 e 133 do CTN e, especificamente do art. 50 do Código Civil, ou seja, o juízo reconheceu existir a solidariedade tributária do art. 124, I do CTN e sucessão por aquisição de fundo de comércio e, em meio a isto, aplicou a desconsideração da personalidade jurídica.

O STJ então, na análise do recurso das empresas, que pediam o reconhecimento da necessidade de instauração do IDPJ, disse que para a aplicação do art. 124 e 133 do CTN não haveria necessidade de utilização da desconsideração da personalidade jurídica e, por conseguinte, do IDPJ, reconhecendo ainda a incompatibilidade do incidente com o rito das execuções fiscais⁶¹, pelos referidos artigos veicularem responsabilidade tributária pessoal e direta, conforme trecho de sua ementa:

V - Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124 e 133, 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. Precedente: REsp n. 1.786.311/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, DJe 14/5/2019. VI - Agravo conhecido para conhecer parcialmente do recurso especial e, nessa parte, negar provimento.

Somente à título de registro, já que a questão do IDPJ não é objeto deste trabalho, a necessidade de instauração do incidente no rito das execuções fiscais não é matéria pacífica no STJ. No REsp nº 1786311/PR a Segunda Turma do STJ afirmou a incompatibilidade do regime geral do Código de Processo Civil e da Lei de Execuções Fiscais e, por conseguinte, a incompatibilidade do próprio IDPJ neste rito especial. Já no REsp nº 1775269/PR⁶² a Primeira Turma do STJ entendeu pelo

⁶⁰ STJ/ AREsp 1.455.240/RJ. Rel. Min. Francisco Falcão, Órgão Julgador Segunda Turma, Julgamento 15/08/2019, DJe 23/08/2019.

⁶² O Enunciado 91 da III Jornada de Direito Comercial determina que a desconsideração da

retorno dos autos à origem, a fim de que o IDPJ fosse instaurado para a averiguação dos requisitos do art. 50 do CC. Ambos os acórdãos foram alvos de Embargos de Divergência, tendo sido ambos os embargos indeferidos pela Primeira Seção do STJ.

Por fim, merece destaque o julgamento do REsp 1.656.172/MG⁶³, de relatoria do Min. Gurgel de Faria, veiculado no informativo 653 do STJ. No citado julgamento ficou consolidado que sendo reconhecida a ocorrência de fraude em grupos econômicos através da criação de empresas fictícias para oportunizar a sonegação e o esvaziamento patrimonial dos devedores, o juízo da execução pode redirecionar a execução fiscal às pessoas envolvidas, estendendo a ordem de indisponibilidade para garantia de todos os débitos tributários gerados pelas pessoas participantes da situação ilícita. Ficou ainda firmado no julgamento que:

[...] na hipótese de ficar provada a ocorrência de atos fraudulentos em grupos econômicos, a indisponibilidade de bens decorrente da medida cautelar fiscal não encontra limite no ativo permanente a que se refere o § 1º do art. 4º da Lei n. 8.397/1992, podendo atingir quaisquer bens, direitos e ações da pessoa jurídica e, eventualmente, dos sócios, nos termos do art. 11 da Lei n. 6.830/1980.

Neste julgado, o juízo a quo havia restringido a ordem de indisponibilidade somente ao valor cobrando na Execução Fiscal correlata, entendendo que não poderia determinar a indisponibilidade de valores que não estavam sendo cobrados sob sua competência, apesar do Fisco ter requerido a indisponibilidade do valor total consolidado da dívida de todas as empresas do grupo econômico. Assim, o STJ reconheceu que o juízo da cautelar não estará limitado às dívidas cobradas na Execução Fiscal correlata, podendo estender a ordem de indisponibilidade para garantir todos os débitos tributários gerados pelas pessoas participantes da situação ilícita, bem como que a indisponibilidade não estará limitada ao ativo permanente, afastando neste caso o §1º do art. 4º da Lei nº 8.397/92.

Da análise dos julgados do STJ, fica sedimentado o entendimento de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si

personalidade jurídica de sociedades integrantes de mesmo grupo societário (de fato ou de direito) exige a comprovação dos requisitos do art. 50 do Código Civil por meio do incidente de desconsideração da personalidade jurídica ou na forma do art. 134, § 2º, do Código de Processo Civil, utilizando como base o REsp nº 1775269/PR.

⁶³STJ/ REsp 1.656.172/MG. Rel. Min. Gurgel de Faria, Órgão julgador Primeira Turma, Julgamento 11/06/2019, DJe 02/08/2019.

só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN, bem como que a solidariedade por interesse comum do inciso I do referido artigo quer significar um interesse jurídico e não meramente econômico, exigindo-se que as empresas pertencentes ao grupo tenham realizado em conjunto o fato gerador.

Porém, é também possível constatar que, no caso de haver ilicitude, o Tribunal aplica o art. 124, I do CTN, em alguns casos, de forma automática, como se entendesse que o interesse comum no fato ilícito configuraria o interesse previsto no referido inciso, capaz de atrair a solidariedade tributária, existindo ainda julgados que defendem a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do CC, conjugada com o art. 124, I do CTN.

Conforme já defendemos, o art. 124, I do CTN não se presta a incluir terceiro no polo passivo da relação jurídica tributária, sendo dispositivo que qualifica uma relação jurídica já existente entre contribuintes. Desta forma, não poderia o dispositivo ser aplicado como regra matriz de responsabilidade tributária. Além disso, a desconsideração da personalidade jurídica não seria necessária se os julgadores aplicassem os arts. 136 e 137 do CTN, pois estes sim, em nosso entendimento, seriam capazes de imputar a responsabilidade tributária no caso de cometimento de atos ilícitos no âmbito dos grupos econômicos (além do art. 9º, §5º da Lei Complementar nº 123/2006 no caso de microempresas e empresas de pequeno porte).

O STJ tem se utilizado de diversas situações para o reconhecimento da configuração de ilicitude pelos integrantes de grupo econômico, com intenção de afastar o pagamento do crédito tributário, ensejando confusão patrimonial, fraude, abuso de direito e má-fé, podendo-se destacar alguns, como: (i) unidade gerencial, de instalações, laboral e patrimonial; (ii) separação societária apenas formal; (iii) identidade de quadro societário, de endereço e de objeto social; (iv) identidade de serviços contábeis; (v) identidade de denominação social; (vi) pessoas jurídicas utilizadas para blindagem patrimonial; (vii) administração familiar das empresas envolvidas; (viii) confusão entre as pessoas jurídicas envolvidas; (ix) movimentações conjuntas de contas bancárias; (x) prática conjunta do fato gerador; (xi) esvaziamento patrimonial da devedora originária em benefício de outras empresas do grupo; dentre outras.

Mesmo havendo um arcabouço de ilicitudes citadas nos acórdãos, em nenhum deles se cogitou a aplicação da responsabilidade tributária por infrações

prevista no CTN, conforme interpretação defendida neste trabalho.

3.5.3 As decisões do CARF

A complexidade do tema atinente a solidariedade tributária e responsabilização tributária nos grupos econômicos fica ainda mais evidente quando se analisa as decisões do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF, pois como se verá, existem decisões bastante antagônicas sobre a mesma matéria.

Tratando inicialmente dos acórdãos oriundos da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, é possível observar no julgamento do Acórdão nº 9202-006.946⁶⁴ que a 2ª Turma da CSRF expressa três entendimentos interessantes: (i) de que o art. 124, I do CTN é hipótese de inclusão de terceiro, chamado de “responsável solidário”, no critério pessoal da regra-matriz de incidência tributária quando demonstrado o interesse comum na situação que constitui o fato gerador (sem chegar a dizer o que se entende como interesse comum); (ii) de que a combinação do art. 124, II do CTN com o Art. 30, IX da Lei nº 8.212/91 é causa de imputação de solidariedade legal pela mera existência do grupo econômico, sem se cogitar em interesse comum; e (iii) de que no caso da aplicação do art. 124, II do CTN c/c o Art. 30, IX da Lei nº 8.212/91, a exigência de vinculação ao fato gerador prevista pelo art. 128 do CTN é presumida pela existência do grupo econômico, conforme trecho do julgado:

a) A partir do art. 124, I do CTN, uma vez devidamente caracterizada, pela autoridade fiscal, a ocorrência de interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, ou seja, caracterizada a ocorrência da hipótese de incidência, que faz com que se passee incluir, no critério pessoal da regra-matriz, como sujeito passivo, o responsável solidário. Aqui, repita-se, entendo caber a fiscalização a comprovação da referida condição (existência de interesse comum na situação que constitui o fato gerador), de forma a subsistir o lançamento efetuado junto ao responsável solidário ou;

b) A partir do 124, II do CTN c/c o art. 30, IX da Lei no. 8.212, de 1991, independentemente, nesta hipótese, a caracterização da responsabilidade solidária de qualquer demonstração de interesse comum na situação que constitua o fato gerador por parte do responsável solidário, mas, sim, da simples caracterização de grupo econômico, a partir da solidariedade estabelecida, aqui, por Lei. Ou seja, uma vez caracterizada a existência de grupo econômico, escorreita a caracterização de responsabilidade solidária para seus integrantes a partir do disposto no 124, II do CTN c/c o art. 30, IX da Lei no. 8.212, de 1991, independentemente da caracterização de

⁶⁴ CARF/ ACÓRDÃO 9202-006.946. Processo 15504.727813/2012-99, 2ª Turma-CSRF-CARF-MF-DF, Julgamento 08/10/2018, Relator Heitor De Souza Lima Junior.

interesse comum na situação que constitua o fato gerador por parte dos solidários. Entendo aqui como presumido entre os integrantes, por força de lei, o vínculo existente no art. 128, do mesmo CTN, sempre que, repita-se, caracterizada a existência de grupo econômico. (grifos nossos)

Em 2019, a 3º Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF, através do Acórdão nº 9303-008.391⁶⁵, entendeu que para caracterizar a responsabilidade tributária prevista no inc. I do art. 124 do CTN deve-se demonstrar de forma inequívoca o interesse comum na situação que caracteriza o fato gerador, sem demonstrar na ementa do julgamento o que seria esse interesse comum. Porém, ao se analisar o voto, percebe-se que neste julgado há uma clara consideração do interesse comum como um interesse econômico, conforme trecho abaixo:

Não há elementos para comprovar que ele tinha interesse comum na situação que constitua a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária, **pois não há provas de que ele se beneficiava dos resultados auferidos ou que participava dos lucros decorrentes das operações irregulares,** caracterizadas como sonegação fiscal. (grifos nossos).

Por outro lado, no julgamento do Acórdão nº 9101-004.764⁶⁶, a 1ª Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais do CARF excluiu a responsabilidade de acionistas pessoas jurídicas e pessoas físicas responsabilizados pelo Fisco com fundamento no artigo 124, I do CTN, por mero benefício financeiro em operação de debêntures, em clara oposição ao interesse econômico como configurador do interesse comum na situação que constitui o fato gerador.

Passando para análise dos julgados das Turmas ordinárias do CARF, percebe-se que os entendimentos, da mesma forma que Câmara Superior de Recursos Fiscais, continuam heterogêneos.

Em 2017, a 2ª Turma Ordinária, da 4ª Câmara, da 1ª Seção do CARF proferiu o Acórdão nº 1402-002.511⁶⁷, onde manifestou que

É cediço que, para ocorrer a responsabilização solidária prevista no art. 124 do CTN é necessária a constatação e a prova da participação conjunta de pessoas, como referido na sua redação, quando da ocorrência do fato

⁶⁵ CARF/ Acórdão 9303-008.391. Processo 10183.725973/2016-83, 3ª Turma-CSRFB-CARF-MF-DF, Julgamento 11/04/2019, Relatora Vanessa Marini Cecconello.

⁶⁶ CARF/ Acórdão 9101-004.764. Processo 16561.720070/2014-76, 1ª Turma-CSRFB-CARF-MF-DF, Julgamento 05/02/2020, Relatora Amelia Wakako Morishita Yamamoto.

⁶⁷ CARF/ Acórdão 1402-002.511. Processo 12448.732449/2014-74, 2ª TO-4ª Câmara-1ª Seção-CARF-MF-DF, Julgamento 07/08/2017, Relator Paulo Mateus Ciccone.

gerador, devendo serem estas diretos copartícipes das infrações percebidas pelo Fisco.

Nesse sentido, confira-se a ementa do Acórdão proferido no AgRg no REsp 1535048/PR, pela 1ª Turma do E. Superior Tribunal de Justiça, de relatoria do Exmo. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, publicado em 21/09/2015.

Da leitura do trecho destacado, é possível perceber que o colegiado entende que o art. 124, I do CTN exige a comprovação da atuação conjunta nas infrações, e não na situação que constitua o fato gerador. Mais curioso é que o julgador utiliza precedente do STJ para confirmar seu entendimento, precedente que, inclusive, foi citado há pouco quando da análise da jurisprudência do Tribunal. Porém, o que se constata da leitura do precedente utilizado é que a 1ª Turma do STJ, citando a doutrina justributarista nacional, afirma que não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador do tributo, ou seja, a decisão do CARF e do STJ não possuem congruência.

Outro julgado que afirma aplicar o entendimento sedimentado no STJ é o Acórdão nº 1301-003.472⁶⁸, da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção do CARF, cujo entendimento foi que a existência de um grupo econômico de fato, integrado por diversas pessoas jurídicas formalmente independentes, porém com administração única, estrutura e atuação operacional comum e confusão patrimonial, atrai a atribuição de responsabilidade solidária prevista no art. 124, I do CTN, o que fica evidente pelo trecho do voto abaixo destacado:

Tenho adotado o entendimento, de certa forma pacificado no âmbito do STJ, de que a solidariedade tributária referida no artigo 124, inciso I do CTN é atribuída às pessoas, seja física ou jurídica, que tenham interesse comum na realização do fato gerador da obrigação tributária, pois possui uma dimensão jurídica própria, e não um significado meramente econômico. Nesse passo, é legítimo afirmar, como o faz o próprio STJ, que o simples fato de pessoas integrarem o mesmo grupo econômico, por si só, não é suficiente para a responsabilização solidária (...) Assim, para que se configure o interesse jurídico comum é necessária a presença de tal interesse direto, imediato, no fato gerador, que acontece quando as pessoas atuam em comum na situação que constitui o fato imponible, ou seja, quando participam em conjunto da conduta descrita na hipótese de incidência, naturalmente cada uma atuando em nome próprio. Essa participação comum na realização da hipótese de incidência ocorre seja de forma direta, quando as pessoas efetivamente praticam em conjunto o fato gerador, seja indireta, em caso de confusão patrimonial e/ou quando dele se beneficiam em razão de sonegação, fraude ou conluio.

Neste caso, o julgador começa, realmente, apontando a jurisprudência

⁶⁸ CARF/ Acórdão 1301-003.472. Processo 16095.720134/2015-63, 1ª TO-3ªCâmara-1ªSeção-CARF-MF-DF, Julgamento 09/01/2019, Relator Jose Eduardo Dornelas Souza.

pacífica no STJ sobre o significado da expressão “interesse comum” presente no art. 124, I do CTN, afirmando ainda que o interesse deve ser direto e imediato, observado quando as pessoas participam em conjunto da conduta descrita na hipótese de incidência. Porém, o órgão introduz um conceito novo, de “participação comum indireta”, que ocorreria quando constatada a confusão patrimonial ou benefício resultante de sonegação, fraude ou conluio (ou seja, interesse comum no fato ilícito e interesse econômico, respectivamente).

Por fim, os Acórdãos nº 1302-004.096⁶⁹ da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção, nº 1301-003.612⁷⁰ da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 1ª Seção e nº 3302-007.485⁷¹ da 2ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 3ª Seção, explicitam entendimentos similares no sentido de que a solidariedade tributária do art. 124, I do CTN seria aplicável aos grupos econômicos quando comprovada a confusão patrimonial, que, dependendo do julgado, evidenciava-se de maneira diversa, como através de sobreposição formal, utilização de recursos umas das outras, administração única, estrutura e atuação operacional comum, mesma direção, atuação em conjunto e conta bancária movimentada em conjunto.

A primeira questão que se percebe da análise dos julgados do CARF, é que o Conselho está longe de possuir um entendimento estável sobre o alcance da solidariedade tributária do art. 124, I do CTN. Mais grave que isso, ainda é possível encontrar julgados que aplicam o referido artigo em descompasso com entendimento já consolidado pela doutrina balizada e pelo judiciário, de que o interesse econômico não está contido na referida norma.

Outra questão que parece problemática, é o entendimento expressado pela Câmara Superior de Recursos Fiscais, de que a participação em grupo econômico faz ser presumível a vinculação ao fato gerador exigida pelo art. 128 do CTN para responsabilização tributária de terceiros, em clara tentativa de salvaguardar a legalidade do art. 30, IX da Lei nº 8212/91, cujo inconstitucionalidade já defendemos.

Presumir a vinculação ao fato gerador somente pela participação em grupo econômico é abrir as portas para a responsabilização tributária pelo legislador ordinário, pois o requisito legal exigido pelo art. 128 do CTN estaria cumprido pelo

⁶⁹ CARF/ Acórdão 1302-004.096. Processo 10825.721565/2017-3, 2ª TO-3ªCâmara-1ªSeção-CARF-MF-DF, Julgamento 11/11/2019, Relator Flavio Machado Vilhena Dias.

⁷⁰ CARF/ Acórdão 1301-003.612. Processo 10469.725625/2015-29, 1ª TO-3ªCâmara-1ªSeção-CARF-MF-DF, Julgamento 07/01/2019, Relator Jose Eduardo Dornelas Souza.

⁷¹ CARF/ Acórdão 3302-007.485. Processo 16095.720131/2015-20, 2ª TO-3ªCâmara-3ªSeção-CARF-MF-DF, Julgamento 03/09/2019, Relator Jorge Lima Abud.

simples fato de existir o grupo econômico, o que não parece ser razoável. Além do que, como já podemos mais de uma vez repetir, as empresas conservam a sua personalidade jurídica quando estão agrupadas, de modo que a sua vinculação grupal não pressupõe que pratiquem fatos geradores em conjunto.

Por fim, não se encontra nos julgados do CARF uma justificação para a responsabilização tributária nos grupos econômicos em normas do CTN destinadas a tal fim, nem mesmo nos artigos 136 e 137 do Código, que tratam de responsabilidade por ilicitude. O que se percebe é a utilização do art. 124, I do CTN como regra matriz de responsabilidade tributária, aplicável diretamente quando comprovada a atuação ilícita (principalmente no caso de confusão patrimonial), o que diverge do entendimento que já podemos expressar, que o interesse comum na situação que constitui o fato gerador não pode ser interpretado como interesse comum na situação ilícita, além do que o referido artigo trata de solidariedade entre contribuintes, ou seja, sujeitos passivos que incorrem no fato gerador da exação.

Além disso, o CARF tem utilizado o art. 124, I do CTN para justificar a solidariedade das empresas integrantes de grupos econômicos pelo mero interesse econômico, o que já fora rechaçado pelo STJ, conforme demonstrado.

CONCLUSÃO

No bojo da análise referente ao Direito Tributário, restou clara a dificuldade de se interpretar as disposições do CTN relativas à solidariedade e responsabilidade tributárias, principalmente em um cenário onde a linguagem tem extrema importância na construção do conhecimento.

Identifica-se no CTN vários percalços onde o intérprete precisa lidar com termos tomados de ambiguidade, como “responsável” e “responsabilidade”, e de indeterminação conceitual, como aquela da expressão “interesse comum”, figura central na definição da solidariedade tributária do art. 124, I do CTN. Não à toa, a referida disposição ser a mais citada neste trabalho, mais presente nos artigos e livros sobre o tema, e a mais utilizada nos julgados sobre grupos econômicos e direito tributário.

E na investigação sobre os fundamentos da solidariedade tributária, percebeu-se a importância das normas constitucionais e da legislação complementar tributária prevista no art. 146, III da Constituição de 1988, para a definição das balizas de identificação, tanto do sujeito passivo tributário, o contribuinte, quanto do responsável tributário.

Conclui-se que a Constituição Federal é composta de normas constitucionais de conduta e normas constitucionais de produção normativa, que vivem em harmonia e se inter-relacionam, de modo que o aspecto material da norma constitucional de produção normativa é axiologicamente enriquecido pelas normas constitucionais de conduta. Assim, a produção de normas jurídicas através das normas constitucionais de produção normativa estará sempre condicionada pelas normas constitucionais de conduta, uma vez que estas regulam a declaração prescritiva do antecedente daquelas, de modo que não se pode afirmar que não existem balizas na Constituição Federal para a definição daquele que deverá arcar com o tributo, já que o art. 146, III, “a” da Constituição de 1988 determina que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre os aspectos definidores e centrais dos tributos, estando dentre eles o sujeito.

Também ficou evidenciado que existem balizas legais para tal definição, como pode ser observado pela dicção do art. 128 do Código Tributário Nacional. A disposição em questão exige que, na responsabilização tributária de terceiros, estes

tenham vinculação com o fato gerador.

Diante desta afirmação, restou necessário justificar a existência das ditas responsabilidades tributárias sancionatórias no CTN, já que, nestes casos, não haverá vinculação ao fato gerador. Tal justificação passa pela interpretação do próprio art. 128, bem como do fato de que o CTN foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como norma materialmente complementar, estando suas disposições de acordo com a nova ordem constitucional.

Na investigação sobre o enunciado do art. 128 do CTN ficou evidenciado que o legislador complementar positivou ali dois enunciados distintos, o primeiro e mais evidente é a autorização para a definição de novas hipóteses de responsabilidade tributária, desde que a pessoa designada tenha relação com o fato gerador. Já a segunda advém da expressão “sem prejuízo do disposto neste capítulo”, de onde se retira que o legislador complementar excepcionou a si próprio da limitação ali contida, ficando este limitado somente pela Constituição Federal.

Tal interpretação, além de permitir a coexistências de normas de mesma hierarquia, mas que possuem âmbito de vigência diversos, também possibilita a compreensão da existência de diferentes causas para a responsabilização tributária, conforme previsto no CTN.

Nas linhas finais sobre o regime jurídico da solidariedade tributária, ao abordar os requisitos do CTN para a solidariedade na sujeição passiva tributária e dos critérios da norma tributária, ficou sedimentado que o art. 124 do CTN não define o sujeito passivo, mas qualifica uma relação existente entre sujeitos passivos como solidária, não sendo tal disposição uma matriz definidora de quem deverá arcar com o pagamento do tributo. Por meio da abordagem da relação jurídica tributária e da norma tributária, concluímos que o interesse comum descrito no inciso I do art. 124 do CTN não pode ser mero interesse econômico, social ou moral, mas sim deve ser um interesse jurídico, concretizado na realização do fato gerador.

Repita-se para ficar bastante claro, que a norma contida no art. 124, I do CTN não é uma forma de inclusão de terceiro no polo passivo da relação jurídica tributária, mas uma forma de graduar a relação das pessoas que já estão ali contidas como contribuintes.

Já no tocante à abordagem sobre os requisitos do CTN para a solidariedade na responsabilidade tributária, identificou-se que a responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas, quais sejam, a norma tributária e a norma de

responsabilidade, tendo cada uma seus sujeitos próprios.

O legislador na imputação da responsabilidade tributária a terceiro na qualidade de responsável, poderá seguir dois caminhos distintos: I) seguir o disciplinamento já ofertado pelo CTN para a responsabilidade tributária em seus artigos 130 a 137; ou II) definir o desenho estrutural da norma de responsabilidade tributária por si mesmo.

Por este motivo, primeiramente foram abordadas as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN, de onde se destaca a interpretação ofertada aos artigos 136 e 137 do CTN.

No tocante às consequências pecuniárias, apesar de existirem vozes que advogam o entendimento de que os artigos 136 e 137 somente estariam regulando a aplicação de penalidade, tal conclusão não parece estar coadunada com uma interpretação holística do direito tributário, considerando que em todo o arcabouço normativo referente à responsabilidade tributária o legislador do CTN prevê a responsabilidade pelo pagamento do tributo. Assim, no caso mais gravoso, que é a responsabilidade por infrações à legislação tributária, não iria o legislador somente apontar o dever de arcar com o pagamento de penalidades.

As normas do art. 136 a 138, como já afirmado pela doutrina tributária mais balizada, não se aplicam somente aos responsáveis tributários, sendo norma aplicável a qualquer sujeito que incorra na ilicitude (mesmo que o CTN tenha cometido a infelicidade de incluir tais disposições no Capítulo atinente ao Responsável Tributário).

O art. 136 do CTN determina que, salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato. Daí retira-se que ela será aplicável a qualquer pessoa que, por ter praticado uma infração, deva submeter-se às consequências sancionatórias previstas em lei. Além disso, quando a norma fala em “agente” ela não exclui a possibilidade de existir mais de um agente atuando em conluio no cometimento do ilícito.

O termo “agente” previsto no art. 137 do CTN estaria abarcando tanto aquele que realiza o ato ilícito (o “agente” do *caput* do art. 136 do CTN), como também aquele que ordena a realização do ato (o “responsável” do *caput* do art. 136 do CTN).

Já em relação à possibilidade que tem o legislador de definir o desenho

estrutural da norma de responsabilidade tributária, foi minuciosamente analisado o conteúdo normativo do art. 124, II do CTN através da sua redação que diz serem solidariamente obrigadas as pessoas cuja lei expressamente definir.

A percepção adotada é que a referida disposição não pode ser interpretada isoladamente, como se não estivesse inserido em um contexto normativo, devendo sua interpretação ser consentânea com as demais normas que compõem o ordenamento jurídico brasileiro. Por intermédio da possibilidade veiculada pelo art. 124, II do CTN o legislador poderá criar nova hipótese de solidariedade. Como o inciso I do art. 124 já se refere a solidariedade entre contribuintes, o inciso II somente poderia se referir a uma solidariedade entre o contribuinte e um terceiro, de modo que há clara atração da limitação legal prevista no art. 128 do CTN.

Assim, não pode ser outra a conclusão, de que a autorização ao legislador, para criar novas hipóteses de solidariedade entre o contribuinte e o responsável tributário, descrita pelo art. 124, II do CTN está condicionada pelas limitações constitucionais à eleição do sujeito passivo e do próprio CTN para a responsabilização de terceiros.

Também restou evidenciada a hipótese de solidariedade na responsabilidade tributária prevista no art. 9º, §5º da Lei Complementar nº 123/2006, segundo o qual na baixa da pessoa jurídica os empresários, os titulares, os sócios e os administradores respondem solidariamente pelos tributos não adimplidos. Destacou-se nesta situação o entendimento pacificado no STJ sobre a aplicação do referido enunciado, segundo o qual se exige a observância dos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos, definidos no art. 135 do CTN, para que aqueles indivíduos citados no art. 9º da Lei Complementar nº 123/2006 sejam solidariamente responsáveis, uma vez que o mero inadimplemento do tributo não pode ser considerado como infração tributária.

No tocante aos grupos econômicos, evidenciou-se que estes são frutos do desenvolvimento econômico em um mundo globalizado, advindo da criatividade dos comerciantes que não viam mais na sociedade isolada possibilidades de concretização de seus anseios. Nem aqui, nem na Alemanha grupos econômicos devem ser tidos como sinônimo de ilicitude, como muito já tentou se defender. Pelo contrário, os grupos econômicos representam um fenômeno vivo e dinâmico, que movimenta vultuosos recursos e que possibilitam muitas das benesses tecnológicas, de produtos e serviços que a sociedade moderna tem acesso.

O grande problema dos grupos econômicos é que a sua formação comporta uma enorme contradição, que não conseguiu ser completamente regulada, muito menos superada pelo direito. Na organização das empresas como grupo econômico há a conjugação de duas características antagônicas: unidade e diversidade. A unidade está atrelada à organização econômica, ao passo que a diversidade está relacionada com a autonomia jurídica de cada sociedade que forma o grupo.

Isto quer dizer que o direcionamento de esforços em um objetivo empresarial comum, não é capaz de retirar a personalidade jurídica de cada uma das pessoas que formam o grupo. Permanecendo estas com organizações e patrimônios independentes. É justamente a independência patrimonial e a não-confusão de responsabilidades entre as sociedades que fazem desta forma de concentração empresarial o instrumento para a redução dos riscos na expansão dos negócios.

Observou-se a grande dificuldade na doutrina em se estabelecer características centrais que possam trazer segurança ao intérprete na conceituação e identificação dos grupos econômicos, não sendo consenso no direito societário e nos ramos do direito que tratam de grupos econômicos os elementos que o definem.

Ao observar o fenômeno grupal, foi possível identificar que a direção unitária e o controle não são figuras que apareçam de forma contínua em todos os tipos de grupos econômicos classificados pelo ordenamento jurídico, principalmente pela preponderância dos grupos de fato no Brasil, formações grupais que não possuem uma forma prevista em lei.

Diante disso, através desta observação, a primeira característica que sobressai nos grupos econômicos é a política negocial comum, chamada ainda de “espírito grupal”, que pôde ser constatado em todos os tipos de grupos que foram estudados.

Caminhando por estas observações, aventou-se que um conceito possível de grupo econômico seria aquele que incluísse características comuns a todas as suas tipologias, sem deixar de frisar o propósito empresarial voltado a objetivos comuns. Assim, grupo econômico pôde ser tido como a conjunção de duas ou mais pessoas jurídicas, que, apesar de manterem suas personalidades jurídicas, unem-se por coordenação ou subordinação através de uma política empresarial comum.

Por outro lado, a estrutura plurissocietária também carrega riscos e perigos, criando oportunidades tentadoras para o abuso, principalmente no tocante à esfera tributária das empresas, já que dificilmente se paga tributo no Brasil com anseio na

solidariedade e justiça fiscal, tratando-se, comumente, como mera obrigação legal.

Além disso, o que se observou da legislação societária brasileira é que na intenção de se provocar o desenvolvimento econômico do país na década de 70, não se buscou disciplinar, balizar e restringir o fenômeno grupal, ao contrário, assegurou-se maior liberdade e margem de conformação para a empresa plurissocietária, em prejuízo, principalmente, de regras bem definidas sobre responsabilização e proteção a credores, o que também é capaz de explicar a preferência aos grupos de fato do que aos grupos de direito, pois nestes o controle é registrado e organizado, havendo regras mais definidas de responsabilização e compensações, ao passo que nos grupos de fato, há uma maior liberdade à criatividade do empresário.

O que se observou através da análise da experiência estrangeira é que tal situação não é peculiar ao ordenamento jurídico brasileiro, tendo havido a falência do modelo dual também na Alemanha onde este fora criado. Neste diapasão, a jurisprudência ocupa lugar de importância considerável na análise das distorções advindas do fenômeno grupal, tanto que na Alemanha o judiciário construiu a figura do grupo de fato qualificado, determinando-se a aplicação das regras de responsabilidade previstas aos grupos de direito também aos grupos de fato, caso se observe a sua conformação para cometimento de infrações.

Também da experiência estrangeira, precisamente do ordenamento jurídico espanhol, destacou-se o regime de consolidação fiscal, que é um regime de tributação diferenciado e opcional. Segundo tal previsão, os grupos fiscais poderão escolher o regime de consolidação fiscal, não sendo possível a partir desta escolha se tributar individualmente as entidades pertencentes ao grupo, sendo este considerado o contribuinte, representado pela entidade controladora. Nesta hipótese, todas as entidades integrantes do grupo fiscal respondem solidariamente pelas dívidas tributárias, ressalvadas as penalidades impostas de forma individual.

Por fim, tendo sido construídos os pilares do direito tributário e do direito societário, escolhidas para o desenvolvimento do tema do trabalho, passou-se, na última parte ao enfrentamento do objeto central do estudo, qual seja, a investigação sobre a possibilidade de reconhecimento da solidariedade tributária nos grupos econômicos.

Diante de toda a complexidade interpretativa e normativa sobre o fenômeno grupal e sobre o fenômeno da solidariedade tributária, identifica-se o tema como um

“caso difícil”, onde também estão em jogo Princípios importantíssimos como Princípio da Livre Iniciativa, Princípio da Preservação da Empresa e Princípio da Responsabilidade Social Corporativa, que entram em choque quando o tema é aprofundado. De toda sorte, a busca por um embasamento legal é fundamental para a defesa ou contrariedade ao reconhecimento de solidariedade tributária nos grupos econômicos.

No mesmo diapasão, não poderão ser utilizadas normas de outros ramos do Direito que preveem a solidariedade ou subsidiariedade das empresas integrantes de grupos econômicos, como ocorre no Direito Trabalhista, Consumerista e da Concorrência, pela proibição de se tributar por analogia.

A única previsão expressa no Direito Tributário sobre solidariedade tributária de pessoas jurídicas pertencentes a grupos econômicos está na Lei nº 8.212/91, em seu art. 30, inciso IX, segundo o qual as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações devidas à Seguridade Social.

Através da investigação sobre o conteúdo do artigo citado e das demais normas que compõem o sistema constitucional e legal tributário, restou consignado que a previsão de que são solidárias pelo pagamento do tributo as empresas ligadas em um liame grupal de qualquer natureza, pelo simples fato de pertencerem ao mesmo grupo econômico é totalmente ilegal e inconstitucional. Ilegal por violar a limitação contida no art. 128 do CTN e inconstitucional por violar os Princípios da Capacidade Contributiva, da Legalidade e da Livre Iniciativa, além de inibir a iniciativa privada, em afronta aos arts. 5º, XIII e 170, parágrafo único da Constituição Federal de 1988.

Trata-se do raciocínio similar àquele expressado pelo STF, em repercussão geral, no RE 562.276-PR, de relatoria da Ministra Ellen Gracie, onde ficou reconhecida a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei nº 8.620/93, que previa a responsabilidade solidária dos sócios pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social.

Porém, não foi este o entendimento exarado pelo Tribunal Regional Federal da 4ª Região no julgamento do Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade do inciso IX da Lei nº 8.212/91. Apesar de se ter concordado com a interpretação empregada pelo Tribunal aos arts. 128 e 124, II do CTN, discordou-se da solução dada pelo colegiado em aplicar o instituo da interpretação conforme a Constituição a

fim de afastar a inconstitucionalidade do referido dispositivo, uma vez que pela leitura do texto legal não se vislumbra espaço interpretativo capaz de abarcar a solução dada pelo Tribunal, ficando a impressão que o TRF-4 mais se preocupou em salvar uma previsão legal que já produz efeitos há mais de 30 anos, do que propriamente com a sua compatibilidade com a Constituição Federal.

No tocante ao enfrentamento das teses invocadas para reconhecimento da solidariedade tributária entre as pessoas jurídicas agrupadas, mereceu destaque a análise do entendimento explicitado pela Receita Federal do Brasil por meio do Parecer Normativo sobre a interpretação da norma contida no art. 124, I do CTN.

A análise do Parecer Normativo Cosit nº 04/2018 revelou sua incompatibilidade com a disciplina legal e constitucionalmente ofertada para a sujeição passiva tributária. A pretexto de interpretar a norma contida no art. 124, I do CTN, o Parecer ultrapassa os limites semânticos para a expressão “interesse comum”, na tentativa de abranger situações que não estão contidas na referida disposição, como a ilicitude. A doutrina mais balizada do direito tributário já pacificou a matéria, determinando que o interesse comum capaz de atrair a responsabilidade da referida norma é o interesse jurídico, consubstanciado na realização do fato gerador, não podendo ser um interesse econômico ou outro de qualquer ordem, como o interesse em fraudar.

Aliás, como conclusão da análise dos julgados do STJ e do CARF, percebe-se que ambos os colegiados, apesar de afirmarem que seguem a interpretação acima, recorrentemente reconhecem o art. 124, I do CTN como uma regra matriz de responsabilidade direta por ilicitude. Ocorre que este não é o papel do referido artigo. A norma contida neste artigo somente caracteriza uma relação entre contribuintes como solidária, ou seja, a obrigação do contribuinte não nasce desta norma. Na mesma esteira, ela não é capaz de introduzir terceiro responsável na relação jurídica tributária.

Nesta esteira, defende-se como proposta interpretativa, primeiramente, que o simples fato de empresas integrarem grupos econômicos de qualquer espécie não enseja o reconhecimento de solidariedade tributária, tendo em vista que as empresas mantêm a sua personalidade jurídica e, por este motivo, não possuem a vinculação com o fato gerador exigida pelo art. 128 do CTN. Certo é que não há no Código Tributário Nacional norma específica de solidariedade ou de responsabilidade tributária voltada aos grupos econômicos, o que não quer significar

total impunidade e irresponsabilidade fiscal no âmbito grupal.

Diante disso, foram propostas quatro situações que possibilitam o reconhecimento da solidariedade em grupos econômicos, apesar de não serem disposições legais específicas e peculiares ao fenômeno grupal.

Assim, a primeira situação é que a aplicação do art. 124, I do CTN aos grupos econômicos só poderia ocorrer se demonstrada que as empresas realizaram o fato gerador em conjunto, existindo no caso o dito interesse comum. Assim sendo, seria totalmente desnecessária a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil, pois sendo as empresas realizadoras do fato gerador, serão contribuintes, sendo sua obrigação legal determinada pela própria norma tributária.

A segunda situação foi sobre a aplicação dos artigos do CTN voltados à responsabilidade por sucessão, artigos 130 e 133 do CTN (salvo por *causa mortis*, aplicada, por óbvio, somente às pessoas físicas) e de terceiros, artigos 134 e 135 do CTN. Naquele caso, identificadas as hipóteses de aquisição (gratuita ou onerosa) de bens imóveis, aquisição ou remição de quaisquer bens (móveis ou imóveis) cuja propriedade, posse ou utilização possam ser objeto de tributação ou aquisição de estabelecimento empresarial/fundo de comércio quando o alienante cessar a exploração do comércio, indústria ou atividade, haverá a solidariedade tributária. Ocorrendo estas hipóteses dentro de um grupo econômico, a responsabilidade por sucessão poderá ser aplicada, não por ser algo peculiar ao fenômeno dos grupos, mas sim pela subsunção do disposto na norma ao fato.

A responsabilidade de terceiros prevista no art. 134 do CTN, ressalvado o disposto no inciso III, não é aplicável às pessoas jurídicas, uma vez que os demais incisos somente preveem a responsabilização de pessoas físicas, o que já de plano afastaria a aplicação destes dispositivos aos grupos econômicos. Ressalva se fez, acaso se entenda ser possível haver sociedade de pessoas, com responsabilidade ilimitada, tendo como sócias pessoas jurídicas, ante o disposto no inciso VII do art. 134 do CTN.

Ressalvadas as situações correspondentes ao que dispõe o inciso I do art. 135 c/c o inciso III (e talvez o inciso VII) do art. 134, bem como a situação correspondente ao que dispõe o inciso III do art. 135 na parte relativa a “representantes da pessoa jurídica de direito privado”, desde que se conceba que estes podem ser pessoa jurídica, a responsabilidade de terceiros prevista nos

demais casos do art. 135 do CTN, igualmente não parece ser aplicável a pessoas jurídicas, mas somente a pessoas físicas. Observa-se, ainda, que por força do que estabelece o parágrafo único do art. 134 do CTN, o disposto no caput deste artigo apenas se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

Assim, apesar de não existir disposição no CTN direcionada de forma particular e específica à solidariedade na responsabilidade tributária (por sucessão ou de terceiros) nos grupos econômicos, é certo que poderá haver no âmbito de tais grupos a realização de atos e negócios jurídicos capazes de atrair a solidariedade tributária prevista nas hipóteses genéricas de responsabilidade por sucessão ou de terceiros.

No caso de grupos econômicos onde se verifique o abuso da personalidade jurídica, através do desvio de finalidade e da confusão patrimonial, ou qualquer outra ilicitude voltada à frustração do crédito tributário não se estaria diante de situação fática capaz de atrair as disposições do art. 124 do CTN ou dos artigos 130 a 135, mas sim as disposições específicas de responsabilidade tributária por infrações previstas nos artigos 136 e 137 do CTN, o que nos leva a terceira situação apontada no trabalho.

A terceira hipótese presente no trabalho foi o entendimento de que há no Código Tributário Nacional norma de responsabilização direta por ilicitude, consubstanciada pelos artigos 136 e 137, não havendo sentido em se aplicar o art. 124, I do CTN no lugar das normas que, verdadeiramente, estão dispostas no Código para este fim.

As normas dos artigos 136 a 138, como já afirmado, aplicam-se a qualquer sujeito que incorra na ilicitude, não estando restritas ao responsável tributário.

Os artigos referentes à Responsabilidade Tributária por Infrações veiculam disposições aplicáveis não só ao dito terceiro, responsável tributário, mas a qualquer pessoa que tenha incorrido na situação ilícita. Assim, essa disposição pode se referir ao contribuinte, ao responsável tributário ou a um terceiro, ou seja, a qualquer pessoa que atue como executor material da infração ou que tenha concorrido para a prática do delito como mandante ou partícipe. Além disso, quando o art. 136 refere-se a “agente” ele não exclui a possibilidade de existir mais de um agente atuando em conluio no cometimento do ilícito.

No tocante à extensão da consequência dessa infração da legislação tributária, os artigos 136 e 137 do CTN, no entendimento aqui defendido, vão além

de somente imputar ao infrator o dever de arcar com as penalidades do seu ato, à medida que também podem envolver o pagamento de montante correspondente ao que originalmente era devido a título de tributo.

Soma-se ainda, como argumento de afirmação, o fato do art. 138 do CTN determinar que a responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, isto porque, sendo a infração voltada ao não pagamento do tributo a espontaneidade para excluir a penalidade deverá vir acompanhada daquele tributo que se buscou afastar ilícitamente. Não se perdendo de vista que o art. 157 do CTN ensina que a imposição de penalidade pecuniária não ilide (*sic*) o pagamento integral do crédito tributário.

Trazendo as disposições do art. 137 do CTN para o campo abordado neste trabalho, que são os grupos econômicos, e, pensando a sua aplicação naqueles casos onde as empresas do grupo estão voltadas ao cometimento de ilicitude, temos que as empresas agrupadas estarão agindo em conluio para fraudar o fisco, de modo que todas as empresas envolvidas são agentes. Daí se retira que, sendo todas agentes, o art. 137 será aplicável de forma direta, responsabilizando-se todas as pessoas jurídicas em conluio pelo pagamento de montante correspondente ao que originalmente era devido a título de tributo e das penalidades.

Além disso, conforme demonstrado, o termo “agente” previsto no art. 137 do CTN estaria abarcando tanto aquele que realizou o ato ilícito (o “agente” do *caput* do art. 136 do CTN), como também aquele que ordena a realização do ato (o “responsável” do *caput* do art. 136 do CTN).

Por fim, a quarta situação identificada foi a aplicação do art. 9º, §5º da Lei Complementar nº 123/2006, que prevê a solidariedade tributária dos empresários, dos titulares, dos sócios e dos administradores pelos tributos não adimplidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte baixadas. Nesta hipótese, também não peculiar aos grupos econômicos, o dispositivo poderá ser aplicado ao fenômeno grupal, pois não há no artigo citado restrição de que sócios e administradores das ditas pessoas jurídicas sejam pessoas físicas, muito pelo contrário, faz parte do fenômeno dos grupos econômicos a participação de uma empresa em outra(s), de modo que aquela posição de sócio e de administrador poderá ser ocupado por uma pessoa jurídica.

Interessante notar, que da análise dos julgados do STJ, não se vislumbra a

aplicação de qualquer norma do CTN destinada à responsabilidade tributária (artigos 129 a 138), quando se fala em grupos econômicos. O Tribunal aplica de forma majoritária o art. 124, I do Código para os casos em que se vislumbra o cometimento de ilicitude, impondo-se a desconsideração da personalidade jurídica em alguns casos, e em outros aplicando a norma de forma direta, como matriz de responsabilidade tributária.

Não há nos julgados do STJ uma sistematização coerente e pacífica sobre os casos em que se deve reconhecer a solidariedade tributária nos grupos econômicos, de modo que, em cada caso, dependendo das ilicitudes cometidas pelas empresas, o julgador escolhe aplicar a desconsideração cumulada com o art. 124, I do CTN e em outras já aplica diretamente a solidariedade pelo interesse comum (o que parece contrariar a própria jurisprudência do Tribunal quanto ao sentido da expressão “interesse comum”).

Quando a matéria é analisada pelo viés do CARF, a coisa fica ainda mais tormentosa, pois são identificados julgados onde o art. 124, I do CTN é aplicado para interesses meramente econômicos na situação que constitui o fato gerador, o que vai de encontro a interpretação já consolidada na doutrina e na jurisprudência sobre a expressão contida no art. 124, I do CTN.

Também é possível identificar que para o CARF, o art. 124, I do CTN é uma matriz de responsabilidade por ilicitude, sendo aplicável quando ficar comprovado nos autos o cometimento de ilicitude pelas empresas com o intuito de afastar o pagamento do tributo, o que já se defendeu não ser a interpretação adequada ao artigo.

Por fim, causa espanto que em julgamento da Câmara Superior de Recursos Fiscais tenha sido firmado o entendimento de que a participação em grupo econômico faz ser presumível a vinculação ao fato gerador exigida pelo art. 128 do CTN para responsabilização tributária de terceiros, em clara tentativa de salvaguardar a legalidade do art. 30, IX da Lei nº 8.212/91, cuja inconstitucionalidade já se demonstrou. Porém, tal interpretação é extremamente perigosa, uma vez que possibilita ao legislador ordinário, com fulcro na autorização prevista no art. 124, II do CTN, prever hipóteses de responsabilidade solidária aos grupos sem a baliza legal descrita pelo CTN no art. 128.

Assim, o que se constata é que as decisões do STJ e do CARF são extremamente heterogêneas, resultado da complexidade do tema e da pouca

discussão que se tem sobre a matéria e, em muitos casos, descompassadas com a doutrina. Além disso, muito se perde na obstaculização dos processos pela Súmula 7 do STJ, uma vez que o fenômeno grupal está atrelado aos fatos e as provas, assim como as situações de solidariedade (principalmente a de fato) e de ilicitude. Impossível julgar sem interpretar os fatos, e tal conduta não deveria estar vedada pela referida Súmula, que determina que a matéria fática deve ter sido esclarecida e as provas devem ter sido produzidas até a segunda instância, mas não impossibilita que o Tribunal analise as provas.

A resposta derradeira à indagação realizada na introdução deste trabalho, é que é possível o reconhecimento da solidariedade tributária nos grupos econômicos. O simples fato de pessoas jurídicas estarem organizadas através de grupo econômico, por si só, não enseja a dita solidariedade, pois cada uma das empresas agrupadas conserva sua personalidade jurídica e, assim, realiza fatos gerados individualmente, arcando com suas obrigações.

Porém, no caso de ficar provado que as empresas realizaram o fato gerador em conjunto o art. 124, I do CTN poderá ser aplicado sem a necessidade de utilização da desconsideração da personalidade jurídica, pois a obrigação está descrita pela norma jurídica tributária, uma vez que serão as empresas contribuintes. Além disso, restando comprovada a ocorrência de situações que ensejam a responsabilidade por sucessão ou de terceiros, nos moldes já abordados, poderão ser aplicados os arts. 130 a 135 (no limite defendido). Além disso, provado o conluio de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos no intuito de cometer ilicitudes que afastem, mascarem, impeçam o pagamento do crédito tributário, serão todas as empresas envolvidas consideradas agentes autores da infração ou responsáveis, impondo-se que seja reconhecida a solidária tributária, por força do art. 136 e 137 do CTN. Por fim, também se destacou a previsão contida no art. 9º da Lei Complementar nº 123/2006, que apesar de também não ser previsão específica aos grupos econômicos, traz previsão de solidariedade tributária que poderá ser aplicada no âmbito grupal.

À guisa de tudo que já fora exposto neste trabalho, não se deixa de concluir, por fim, a necessidade do legislador, seja do direito societário, seja do direito tributário, ater-se à matéria dos grupos econômicos. A Lei nº 6.404 foi editada há 46 anos, nunca tendo revisto suas disposições sobre os grupos, além do Código Tributário Nacional - Lei nº 5.172 de 1966, que, pelo menos nas promessas, está em

vias de sofrer reforma, havendo imperiosa necessidade de que a responsabilização dos grupos seja sistematizada e regulada frente à sua importância no mundo globalizado.

REFERÊNCIAS

ABRAHAM, Marcus. *Curso de Direito Tributário Brasileiro*. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2020.

ALEMANHA. *Aktiengesetz de 06 de setembro de 1965*. Disponível em: <https://www.gesetze-im-internet.de/aktg/>. Acesso em: 05 set. 2019.

ALMEIDA, Amador Paes de. *Comentários ao Estatuto da Microempresa e da Empresa de Pequeno Porte: Lei Complementar n. 123/2006, Lei Complementar n. 127/2007*. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. Livro Digital E-pub – 23. ed. – São Paulo : Saraiva Educação, 2019.

ANDRIGHI, Fátima Nancy. *Desconsideração da personalidade jurídica*. Brasília, DF, 2004. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/handle/2011/673>. Acesso em: 12 ago. 2021.

ANTUNES, José A. Engrácia. *Os grupos de sociedade estrutura e organização jurídica da empresa plurissocietária*. 2 ed. Coimbra: Almedina, 2002.

ANTUNES, José Augusto Quelhas Lima Engrácia. *Os Grupos de Sociedades – Estrutura e Organização Jurídica da Empresa Plurisocietária*. 2. ed., rev. e atual. Coimbra: Almedina, 2002.

ANTUNES, José Augusto Quelhas Lima Engrácia. *Estrutura e Responsabilidade da Empresa: O moderno paradoxo regulatório*. *Revista Direito GV*, v. 1, n. 2, São Paulo: Fundação Getúlio Vargas, jun./dez. 2005.

ATALIBA, Geraldo. *Sistema Constitucional Tributário Brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1968.

ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6 ed. 15 tir. São Paulo: Malheiros, 2014.

ÁVILA, Humberto. *Limites à Tributação com Base na Solidariedade Social*. In *Solidariedade social e tributação*. Coordenadores Marco Aurélio Greco, Marciano Seabra de Godoi. São Paulo: Dialética, 2005.

ÁVILA, Humberto. *Teoria dos Princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

AZEVEDO, Marcel Citro de. *Sujeição passiva na tributação dos grupos societários*. São Paulo: Thompson Reuters Brasil, 2021.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARCELOS, Soraya Marina. Os Limites da Obrigação Tributária Solidária prevista no art. 124 do Código Tributário Nacional e o Princípio da Preservação da Empresa. 2011. 151 fls. Dissertação (Mestrado em Direito) - Pós Graduação em Direito, Faculdade de Direito Milton Campos, Nova Lima, 2011.

BENITES, Nórton Luís. *Responsabilidade tributária de grupos econômicos*. São Paulo: Almedina Brasil, 2020.

BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Acórdão nº 9202-006.946. Processo nº 15504.727813/2012-99. 2ª Turma-CSRF-CARF-MF-DF. Relator Heitor De Souza Lima Junior, julgado em 08 out. 2018.

BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Acórdão nº 9303-008.391. Processo nº 10183.725973/2016-83. 3ª Turma-CSRF-CARF-MF-DF. Relatora Vanessa Marini Cecconello, julgado em 11 abr. 2019.

BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Acórdão nº 9101-004.764. Processo nº 16561.720070/2014-76. 1ª Turma-CSRF-CARF-MF-DF. Relatora Amelia Wakako Morishita Yamamoto, julgado em 05 fev. 2020.

BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Acórdão nº 1402-002.511. Processo nº 12448.732449/2014-749. 2ª TO-4ª Câmara-1ª Seção-CARF-MF-DF. Relator Paulo Mateus Ciccone, julgado em 07 ago. 2017.

BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Acórdão nº 1301-003.472. Processo nº 16095.720134/2015-63. 1ª TO-3ª Câmara-1ª Seção-CARF-MF-DF. Relator Jose Eduardo Dornelas Souza, julgado em 09 jan. 2019.

BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Acórdão nº 1302-004.096. Processo nº 10825.721565/2017-3. 2ª TO-3ª Câmara-1ª Seção-CARF-MF-DF. Relator Flavio Machado Vilhena Dias, julgado em 11 nov. 2019.

BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Acórdão nº 1301-003.612. Processo nº 10469.725625/2015-29. 1ª TO-3ª Câmara-1ª Seção-CARF-MF-DF. Relator Jose Eduardo Dornelas Souza, julgado em 07 jan. 2019.

BRASIL. *Conselho Administrativo de Recursos Fiscais*. Acórdão nº 3302-007.485. Processo nº 16095.720131/2015-20. 2ª TO-3ª Câmara-3ª Seção-CARF-MF-DF. Relator Jorge Lima Abud, julgado em 03 set. 2019.

BRASIL. *Constituição da República Federativa do Brasil*, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 10 set. 2019.

BRASIL. *Decreto-Lei nº 5.452 de 01 de maio de 1943*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 05 set.

2019.

BRASIL. *Exposição De Motivos nº 196 de 24 de junho de 1976*. Disponível em: <https://www.gov.br/cvm/pt-br/aceso-a-informacao-cvm/institucional/sobre-a-cvm/EM196Lei6404.pdf>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. *Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm. Acesso em: 05 set. 2019.

BRASIL. *Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 05 set. 2019.

BRASIL. *Lei nº 13.874 de 20 de setembro de 2019*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 10 out. 2020.

BRASIL. *Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm. Acesso em: 05 set. 2019.

BRASIL. *Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 05 set. 2019.

BRASIL. *Lei nº 8.078 de 11 de setembro de 1990*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078compilado.htm. Acesso em: 05 set. 2019.

BRASIL. *Lei nº 8.620 de 05 de janeiro de 1993*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8620.htm. Acesso em: 05 set. 2019.

BRASIL. *Lei nº 11.101 de 09 de fevereiro de 2005*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2004-2006/2005/lei/l11101.htm. Acesso em: 05 set. 2019.

BRASIL. *Lei nº 12.529 de 30 de novembro de 2011*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm. Acesso em: 05 set. 2019.

BRASIL. *Lei nº 8.884 de 11 de junho de 1994*. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8884.htm. Acesso em: 05 set. 2019.

BRASIL. *Parecer Normativo COSIT nº 4 de 10 de dezembro de 2018*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=a-notado>. Acesso em: 05 abr. 2021.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 113711/SP*. Primeira Turma. Relator: Ministro Moreira Alves, julgado em 26 jun. 1987 Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 9 out. 1987

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 562276/PR*. (Repercussão Geral). Tribunal Pleno. Relatora: Ministra Ellen Gracie, julgado em 03 nov. 2010. Diário de Justiça Eletrônico [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 10 fev. 2011.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário nº 935480/PE*. Segunda Turma. Relator: Ministro Dias Toffoli, julgado em 25 nov. 2016. Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 01 fev. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1775269/PR*. Primeira Turma. Relator: Ministro Gurgel de Faria, julgado em 21 fev. 2019. Diário de Justiça Eletrônico [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 01 mar. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1786311/PR*. Segunda Turma. Relator: Ministro Francisco Falcão, julgado em 09 mai. 2019. Diário de Justiça Eletrônico [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 14 mai. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Interno no Recurso Especial nº 1.775.269/PR*. Primeira Seção. Relatora: Ministra Assusete Magalhães, julgado em 07 abr. 2020. Diário de Justiça Eletrônico [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 14 abr. 2020.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 1.786.311/PR*. Primeira Seção. Relatora: Ministra Regina Helena Costa, julgado em 27 jun. 2019. Diário de Justiça Eletrônico [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 18 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 767.021/RJ*. Primeira Turma. Relator: Ministro José Delgado, julgado em 16 ago. 2005. Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 12 set. 2005.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 859616/RS*. Primeira Turma. Relator: Ministro Luiz Fux, julgado em 18 set. 2007. Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 15 out. 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 900.484/RS*. Segunda Turma. Relator: Ministro Humberto Martins, julgado em 21 jun. 2007. Diário de Justiça [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 mar. 2007.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 834.044/RS*. Primeira Seção. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 09 fev. 2011. Diário de Justiça Eletrônico [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 29 set. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 859.616/RS*. Primeira Seção. Relator: Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 09 fev. 2011. Diário de Justiça Eletrônico [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 18 fev. 2011.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.535.048/PR*. Primeira Turma. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 08 set. 2015. Diário de Justiça Eletrônico [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 21 set. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.340.385/SC*. Primeira Turma. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 16 fev. 2016. Diário de Justiça Eletrônico [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 26 fev. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 1035029/SP*. Primeira Turma. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 27 mai. 2019. Diário de Justiça Eletrônico [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 30 mai. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial nº 1.511.682/PE*. Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 25 out. 2016. Diário de Justiça Eletrônico [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 08 nov. 2016.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.689.431/ES*. Segunda Turma. Relator: Ministro Herman Benjamin, julgado em 03 out. 2017. Diário de Justiça Eletrônico [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 19 dez. 2017.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo em Recurso Especial nº 1.455.240/RJ*. Segunda Turma. Relator: Ministro Francisco Falcão, julgado em 15 ago. 2019. Diário de Justiça Eletrônico [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 23 ago. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1.656.172/MG*. Primeira Turma. Relator: Ministro Gurgel de Faria, julgado em 11 jun. 2019. Diário de Justiça Eletrônico [da] República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 02 ago. 2019.

CAMELO, Bradson Tibério Luna. Solidariedade Tributária de Grupo Econômico de Fato. *Revista Dialética de Direito Tributário*. nº 170, 2009.

CAMPINHO, Sergio Murilo Santos. *Curso de Direito Comercial - Sociedade Anônima*. Edição do Kindle. 11. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2020.

CARRAZZA, Roque Antônio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 23. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 30 ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

CHAMPAUD, Claude. *Le pouvoir de concentration de la société par actions*. Paris: Sirey, 1962.

COELHO, Fábio Ulhoa. *Manual de Direito Comercial: Direito de Empresa*. 20. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2008.

COELHO, Inocêncio Mártires; FERREIRA FILHO, Marcílio da Silva. Indeterminação do Direito e segurança jurídica: diretrizes para uma interpretação estrutural dos modelos jurídicos. *Revista do Instituto de Hermenêutica Jurídica*. Belo Horizonte, ano 16, n. 24, p. 81-100, jul./dez. 2018.

COLARES, Virgínia. *(RE) Pensando a Relação Linguagem e Direito*. Filosofia do Direito. (Org.) CONPEDI/UFSC; (Coord.) José Alcebíades de Oliveira Junior, Robson Tramontina, André Leonardo Copetti Santos. – Florianópolis : CONPEDI, 2014. Disponível em <http://www.publicadireito.com.br/artigos/?cod=27253445de7e4ce1>. Acesso em: 10 abr. 2021.

COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle na sociedade anônima*. 5 ed. Rio de Janeiro. Forense, 2008.

COMPARATO, Fábio Konder. Anteprojeto de Lei de Sociedades por ações. *Revista de Direito Mercantil*, v. 17, n. 122, 1975.

CRUZ, André Santa. *Direito Empresarial*. 8. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; 2018.

DALSENTER, Thiago. *Breves considerações acerca do princípio da preservação da empresa como limitação ao poder de tributar e seus reflexos na legislação tributária*. 2011. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/depeso/140719/breves-consideracoes-acerca-do-principio-da-preservacao-da-empresa-como-limitacao-ao-poder-de-tributar-e-seus-reflexos-na-legislacao-tributaria>. Acesso em: 01 dez. 2021.

DARZÉ, Andréa Medrado. *Responsabilidade Tributária Solidária*. Breves considerações sobre os artigos 124 e 125 do Código Tributário Nacional. Grandes Questões em discussão no CARF/Elias Sampaio Freire, Karem Jureidini Dias, Mary Elbe Queiroz (Coord). São Paulo: FocoFiscal, 2014.

DARZÉ, Andréa Medrado. *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: PUC-SP. 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. *Praticidade. ICMS. Substituição tributária progressiva, “para frente”*. In: DERZI, Misabel Abreu Machado (Coord). *Construindo o Direito Tributário na Constituição – Uma análise da obra do Ministro Carlos Mário Velloso*. Belo Horizonte: Del Rey, 2004.

DINIZ, Guilherme Soares. *Responsabilidade Tributária do Grupo Econômico de Fato: uma Análise Crítica do Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018*. In: SILVA, Thiago Moreira da (Coord.). *Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2020.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 22. ed. rev. e atual, de acordo com a Reforma do CPC. São Paulo: Saraiva, 2007

EIZIRIK, Nelson. *A Lei das S/A Comentada*. v. II. São Paulo: Quartier Latin, 2011.

ESPANHA. *Lei de 17 de julho de 1951 sobre regime jurídico das sociedades*

anônimas. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1951-7800>. Acesso em: 25 dez. 2021.

ESPANHA. *Lei 196 de 28 de dezembro de 1963*. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/doc.php?id=BOE-A-1963-22672>. Acesso em: 25 dez. 2021.

ESPANHA. *Lei 27 de 27 de novembro de 2014*. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/act.php?id=BOE-A-2014-12328>. Acesso em: 25 dez. 2021.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4. ed., rev., atual. e ampl. São Paulo: Noeses, 2020.

FERRARI, Flavia Dias de Oliveira. *Começando Pelo Jogo: Compreensão e Linguagem em Gadamer*. Rio de Janeiro: PUC-RIO, 2010.

FREIRE, Elias Sampaio; DIAS, Karem Jureidini; QUEIROZ, Mary Elbe. *Grandes questões em discussão no CARF*. São Paulo: FocoFiscal, 2014.

GADAMER, Hans-Georg. *Verdade e Método I: Traços fundamentais de uma Hermenêutica filosófica*. Tradução de Flávio Paulo Meurer. Revisão de Enio Paulo Giachini. 15 ed. Petrópolis, RJ: Vozes, 2018.

GAGLIANO, Pablo Stolze; FILHO, Rodolfo Pamplona. *Novo Curso de Direito Civil: Responsabilidade Civil*. 4 ed. rev. atual. e reform. São Paulo: Saraiva, 2006.

GIOTTI DE PAULA, Daniel. *A praticabilidade no direito tributário: controle jurídico da complexidade*. Rio de Janeiro: Ágora 21, 2018.

_____. Grupos econômicos: em busca de um conceito fugidio. *Jota*. 23/01/2017. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columas/contraditorio/grupos-economicos-em-busca-de-um-conceito-fugidio-23012017>. Acesso em: 06 jan. 2021.

GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade tributária por interesse comum e seu desvirtuamento pela Receita Federal Parecer Normativo 4/2018. *RIL Brasília*, v. 57, n. 225, p. 23-42, jan./mar. 2020.

GOMES, Marcus Lívio. ABREU, Paula Santos de. Responsabilidade Social Corporativa: um novo limite ao planejamento fiscal?. *Estudos Tributários e Aduaneiros do IV Seminário CARF / Brasil*. Ministério da Economia. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais; Coordenação de Marcus Lívio Gomes e Francisco Marconi de Oliveira. Brasília: CARF, 2019.

_____. *A interpretação da legislação tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 4 ed. São Paulo: Quartier Latim, 2019.

HOLLANDA, Pedro Ivan Vasconcelos. *Os grupos societários como superação do*

modelo tradicional da sociedade comercial autônoma, independente e dotada de responsabilidade limitada. Curitiba: Universidade Federal do Paraná, 2008.

ITALIA. *Decreto de 16 de março de 1942* (Código Civil Italiano). Disponível em: <https://www.altalex.com/documents/codici-altalex/2015/01/02/codice-civile>. Acesso em: 15 out. 2020.

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

LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. Sociedades coligadas e consórcio. *Revista de Direito Mercantil*, São Paulo, ano XII, 1973.

LEAL, Hugo Barreto Sodré. *Responsabilidade tributária na aquisição de estabelecimento empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

LIMA, Marcelo Cordeiro de; MIRANDA, Bernadete. Grupo de Empresas. *Revista Virtual Direito Brasil*, v. 3, n. 1, 2009.

LIMA NETO, José Gomes de. *A Responsabilidade Tributária das Empresas Pertencentes ao Mesmo Grupo Econômico e suas Limitações nos Planos Constitucional e Infraconstitucional*. São Paulo: PUC, 2017.

LISBOA, *Acórdão do Tribunal da Relação de Lisboa*; Processo: 6530/14.0T2SNT-A.L1; Relator: ONDINA ALVES; Data do Acórdão: 06/09/2018. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/1ec4ee27fc50294580258312002fdceb>. Acesso em: 04 abr. 2021.

LOBO, Jorge. Direito dos grupos de sociedades. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*, n.107. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997.

MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de Direito Tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

MAMEDE, Gladston. *Direito societário: sociedades simples e empresárias*. 10. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

MARGONI, Anna Beatriz Alves. *A Desconsideração da Personalidade Jurídica nos Grupos de Sociedades*. 2011. 210 fls.: Dissertação (Mestrado em Direito) - Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, São Paulo. 2011.

MARTINS, Vera de Lemos Cabral Granadeiro. *A Projecção dos Diferentes Tipos de Grupos Societários da Governação das Sociedades Coligadas*. Lisboa: Universidade Católica Portuguesa, 2015.

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

MENDES, Gilmar Ferreira. *Jurisdição Constitucional: o controle abstrato de normas no Brasil e na Alemanha*. 5ª ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

MOZER, Silvânia Gripp. *As responsabilidades tributárias do grupo econômico de fato e de direito: o contrato intragrupo de obrigação*. 1. ed. São Paulo: D'Plácido, 2020.

MUNHOZ, Eduardo Secchi. Estrutura de Governo dos Grupos Societários de Fato na Lei Brasileira: Acionista Controlador, Administradores e Interesse de Grupo. In: CASTRO, Rodrigo Dias Tavares (coords.). *Direito Empresarial e Outros Estudos em Homenagem ao Professor Alexandre Tavares Guerreiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

MUNIZ, João Guilherme de Moura Rocha Parente. Grupo Econômico: personalidades jurídicas sob tensão. *Jota*, 14/02/2018. Disponível em: <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/columas/contraditorio/grupo-economico-personalidades-juridicas-sob-tensao-14022018>. Acesso em: 20 dez. 2021.

MUNIZ, João Guilherme de Moura Rocha Parente. *A Responsabilidade Tributária Das Empresas Formadoras de Grupos Econômicos*. São Paulo: PUC, 2014.

NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário*. São Paulo: PUC-SP, 2008. Disponível em <https://sapientia.pucsp.br/handle/handle/7899>. Acesso em: 30 ago. 2021.

NETO, José Gomes de Lima. *A Responsabilidade Tributária das Empresas Pertencentes ao Mesmo Grupo Econômico e suas Limitações nos Planos Constitucional e Infraconstitucional*. São Paulo: PUC-SP, 2017.

NETO, Rubens de Mendonça Canuto; BARROS, Wander Magalhães Barros. Breves Apontamentos sobre a Possibilidade de Extensão da Responsabilidade Tributária de Contribuinte Pessoa Jurídica para as Demais Sociedades Integrantes de Grupo Econômico de Fato. In: SILVA, Thiago Moreira da (Coord.). *Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2020.

NERY JUNIOR, Nelson; NERY, Rosa Maria de Andrade. *Constituição Federal comentada e legislação constitucional*. 2. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2009.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Cláusulas pétreas financeiras e tributárias*. Rio de Janeiro: Gramma, 2019.

OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Federalismo fiscal, jurisdição constitucional e conflitos de competência em matéria tributária: o papel da lei complementar*. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. *Temas de federalismo fiscal brasileiro*. Rio de Janeiro: Gramma, 2016.

OLIVEIRA, Henrique Silva de. *A Responsabilidade Tributária do Tomador de Serviços*. Universidade Federal da Bahia. Salvador: Universidade Federal da Bahia, 2015.

OLIVEIRA, Manfredo Araújo de. *Reviravolta linguístico-pragmática na filosofia*

contemporânea. São Paulo: Loyola. 1996.

PEREIRA, Guilherme Döring Cunha. *Alienação do poder de controle acionário*. São Paulo. Saraiva. 1995.

PEREIRA NETO, Edmur de Andrade Nunes. Anotações sobre os Grupos de Sociedades. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro*. São Paulo, v. 30, n. 82, abr./jun., 1991.

PEROTO, Rafael Oliveira Beber Peroto. *Responsabilidade tributária de grupo econômico: aspectos constitucionais e processuais*. Curitiba: Juruá, 2021.

PORTUGAL. *Decreto-Lei n.º 262 de 02 de setembro de 1986*. Disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1986-34443975>. Acesso em: 05 set. 2019.

PORTUGAL. *Tribunal da Relação de Lisboa*; Processo: 6530/14.0T2SNT-A.L1; Relator: ONDINA ALVES; Data do Acórdão: 06/09/2018. Disponível em <http://www.dgsi.pt/jtrl.nsf/33182fc732316039802565fa00497eec/1ec4ee27fc50294580258312002fdceb>. Acesso em: 04 abr. 2021.

POTTER, Nelly. *Grupos Societários de Fato: Aspectos de uma realidade societária contemporânea e as consequências de sua utilização abusiva*. Rio de Janeiro: Lumem Juris, 2016.

PRADO, Viviane Muller. *Conflito de Interesses nos Grupos Societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

PRADO, Viviane Muller. Grupos Societários: Análise do Modelo da Lei 6.404/1976. *Revista Direito GV*, São Paulo, v. 1, n. 2, jun-dez, 2005.

PRADO, Viviane Muller; TRONCOSO, Maria Clara. Os Grupos de Empresas na Jurisprudência do STJ. Artigos DireitoGV, *Working Papers*, n. 01, nov. 2007. Disponível em: <http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/handle/10438/2771>. Acesso em: 15 ago.2021.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Interpretação e Aplicação Tributárias: contribuições da Hermenêutica e de Teorias da Argumentação*. 1. ed. Rio de Janeiro: GZ, 2021.

_____. *Imposto sobre a renda: requisitos para uma tributação constitucional*. Rio de Janeiro: GZ, 2018.

_____. *Sujeição Passiva Tributária*. 3 ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2016.

_____. *Sujeição Passiva Tributária*. 4 ed. Rio de Janeiro: LMJ Mundo Jurídico, 2020.

_____. Regra matriz de incidência tributária. SANTI, Eurico Marcos Diniz de Santi (Coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em*

homenagem a Paulo de Barros Carvalho. Rio de Janeiro: Forense, 2007.

RAMOS, André Luiz Santa Cruz. *Direito empresarial esquematizado*. 4. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; 2014.

REALE, Miguel. *Lições preliminares de direito*. 27. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

REVISTA VALOR. Valor Grandes Grupos, n. 03, Dez. 2004. Disponível em: <http://www.revistavalor.com.br/home.aspx?pub=19&edicao=9>. Acesso em: 13 mar. 2021.

SANTO, João Espírito. *Sociedades por Quotas e Anónimas – Vinculação: Objecto Social e Representação Plural*. Coimbra: Almedina, 2000.

RIO GRANDE DO SUL/SANTA CATARINA/PARANÁ. Tribunal Regional Federal da 4ª Região. Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 5010683-32.2018.4.04.0000. Côrte Especial. Relator: Desembargador Rômulo Pizzolatti, julgado em 27 set. 2018.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito Tributário*. 10 ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2021.

SCHURIG, Alessandra Cavalcante Scherma. A Filosofia Não Analítica da Linguagem, a Virada Linguística e a Virada Pragmática. *Periagoge*, UCB, v. 2, n. 1, 2019.

SILVA, Beclaute Oliveira. *Norma jurídica penal: apontamentos a partir do pensamento de Lourival Vilanova*. *Revista do Ministério Público de Alagoas – UFAL*, n. 19, Maceió: MPEAL, jul.dez, 2007.

SILVA, Thiago Moreira da. *Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020.

SOUSA, Rubens Gomes de. Sujeito passivo das taxas. *Revista de Direito Público*, n. 16, São Paulo: Malheiros, 1967.

BRASIL. STF. ADPF 153/DF. Relator Min. Eros Grau. ARGTE. Conselho Federal da Ordem dos Advogados do Brasil - OAB e ARGDO. Presidente da República. 2010. Disponível em <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=612960> Acesso em: 10 jul. 2021.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil – Parte Geral das Obrigações*. v. 2, 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

TARTUCE, Flávio. A “Lei de liberdade econômica (Lei 13.874/19) e os seus principais impactos para o Direito Civil. Primeira parte. Disponível em <https://www.migalhas.com.br/depeso/311604/a--lei-da-liberdade-economica---lei-13-874-19--e-os-seus-principais-impactos-para-o-direito-civil--primeira-parte>. Acesso em: 10 dez. 2021.

TENA, Antonio Cabaël. *Concepto de Grupo de Sociedades en el Derecho Español: Ausencia de un concepto concursal*. Madrid. 2016.

TOMAZETTE, Marlon. *Curso de Direito Empresarial: Teoria geral e direito societário*. v. 1.9. ed. rev. e atual. São Paulo: Atlas, 2018.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 20 ed., rev. e atual. até a EC 95/16 e de acordo com o NCPD. Rio de Janeiro: Renovar, 2018.

_____. *Curso de Direito Financeiro e Tributário*. 9 ed. Rio de Janeiro: São Paulo: Renovar, 2002.

VIO, Daniel de Avila. *Grupos Societários – Ensaio sobre os Grupos de Subordinação, de Direito e de Fato, no Direito Societário Brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.