

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

**Aline Fossati Coelho**

**Requisitos Configuradores do Grupo Econômico e Limites a sua  
Responsabilidade Tributária**

**MESTRADO EM DIREITO**

**São Paulo**

**2023**

**Aline Fossati Coelho**

**Requisitos Configuradores do Grupo Econômico e Limites a sua  
Responsabilidade Tributária**

Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, na subárea Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Fabiana Del Padre Tomé.

**MESTRADO EM DIREITO**

**São Paulo**

**2023**

Coelho, Aline Fossati

Requisitos configuradores do grupo econômico e limites a sua responsabilidade tributária. – São Paulo: [s.n.], 2023.

113 p.; 30 cm.

Dissertação (Mestrado em Direito) -- Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduados em Direito, 2023.

Orientadora: Prof.<sup>a</sup> Dra. Fabiana Del Padre Tomé.

1. Responsabilidade Tributária. 2. Grupo Econômico. 3. Sujeição Passiva. 4. Solidariedade. I. Tomé, Fabiana Del Padre. II. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Programa de Estudos Pós-graduados em Direito. III. Título.

**Aline Fossati Coelho**

**Requisitos Configuradores do Grupo Econômico e Limites a sua  
Responsabilidade Tributária**

Dissertação apresentada à banca examinadora da Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, como exigência parcial para obtenção do título de MESTRE em Direito, na subárea Direito Tributário, sob a orientação da Professora Doutora Fabiana Del Padre Tomé.

Aprovada em: \_\_\_\_\_ de \_\_\_\_\_ 2023.

**Banca Examinadora**

---

Profa. Doutora Fabiana Del Padre Tomé (Orientadora)  
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

---

Prof. Dr. Lucas Galvão de Britto  
Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP)

---

Profa. Doutora Cristiane Pires McNaughton  
Instituto Brasileiro de Estudos Tributários - IBET

“Onde prevalecer o arbítrio tributário certamente inexistirá Estado de Direito. E, pois, liberdade e segurança tampouco existirão.” (CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. *Comentários à Constituição de 1988 – sistema tributário*. Rio de Janeiro: Forense, 1990. p. 278)

## **AGRADECIMENTOS**

Quando existem tantas pessoas especiais não há palavras suficientes que expressem o meu agradecimento.

À Fabiana Del Padre Tomé, minha orientadora, pela compreensão, paciência e dedicação na condução de minha dissertação.

Ao professor Lucas Galvão Britto que expandiu meus horizontes, ao desvendar meus olhos para o mundo da lógica jurídica.

À professora Luiza Nagib que, com carinho maternal, partilhou seu conhecimento e mostrou-me o valor da academia.

A meu marido, Valmir, por seu incansável apoio, amor e carinho, em virtude de todos os momentos difíceis que passei para concluir este curso.

COELHO, Aline Fossati. *Requisitos Configuradores do Grupo Econômico e Limites a sua Responsabilidade Tributária*. 2023. 113 p. Dissertação (Mestrado em Direito). Programa de Estudos Pós-graduados em Direito. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2023.

## RESUMO

A responsabilidade tributária, em especial, o tema responsabilidade do grupo econômico, gera diversas interpretações, desde o magistrado local até nossos Tribunais Superiores. A responsabilidade tributária das empresas que integram grupo econômico, no tramitar das ações executivas e as inovações jurisprudenciais que permitem alcançar bens e direitos de terceiros, vem sendo utilizada, em muitos casos, como meio de sanção e coerção ao pagamento da obrigação tributária. Uma empresa do grupo econômico pode estar sujeita a suportar os efeitos de exações fiscais de outra, ainda que esteja regular perante o Fisco. Isso ocorre porque as procuradorias se utilizam dos requerimentos de redirecionamento com pedido de desconsideração da personalidade jurídica para estender os efeitos de responsabilidade tributária por solidariedade a todos. O propósito deste estudo é aferir se existe norma jurídica tributária que autoriza a responsabilização de um integrante do grupo econômico diverso daquele que praticou a materialidade tributária. Examinamos o conceito de grupo econômico, a estrutura orgânica, a relação jurídica que desencadeia a solidariedade ao grupo econômico, sob o enfoque das normas do Código Tributário Nacional. Por fim, verificamos se a Lei 8.212/1991 e o artigo 50 do Código Civil são compatíveis com as proposições do Código Tributário Nacional e a possibilidade de utilização dessas normas jurídicas no direito tributário, como forma de responsabilização de todos os integrantes do grupo econômico. Em conclusão, expõe-se que a inexistência de norma jurídica no Código Tributário Nacional, regulando conceito e consequências aos integrantes do grupo econômico, acarreta, a depender da interpretação realizada pelo operador do direito, violação aos limites que o legislador Constitucional conferiu para a eleição de novos responsáveis tributários.

**Palavras-chave:** Responsabilidade Tributária. Grupo Econômico. Sujeição Passiva. Solidariedade.

COELHO, Aline Fossati. *Configuring Requirements of the Economic Group and Limits to its Tax Liability*. 2023. 113 p. Dissertation (master's in law). Graduate Study Program in Law. Pontifical Catholic University of Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2023.

## ABSTRACT

Tax responsibility, in particular, the issue of economic group responsibility, generates different interpretations, from the local magistrate to our Superior Courts. The responsibility of companies that are part of an economic group, in the processing of executive actions and the jurisprudential innovations that allow reaching third-party assets and rights, has been used, in many cases, as a means of sanctioning and coercing the payment of tax obligations. A company of the economic group may be subject to bearing the effects of tax exactions from another, even if it is in good standing with the Tax Authorities. This is because attorneys' offices use redirection requests with a request for disregard of legal personality to extend the effects of tax liability out of solidarity to all. The purpose of this study is to assess whether there is a legal tax rule that authorizes the accountability of a member of an economic group other than the one that practiced the tax materiality. We examined the concept of economic group, the organic structure, the legal relationship that triggers solidarity with the economic group, under the focus of the rules of the National Tax Code. Finally, we verify if Law 8.212/1991 and article 50 of the Civil Code are compatible with the propositions of the National Tax Code and the possibility of using these legal norms in tax law, as a form of accountability of all members of the economic group. In conclusion, it is exposed that the lack of legal norm in the National Tax Code, regulating concept and consequences to the members of the economic group, entails violation of the limits that the Constitutional legislator conferred for the election of new tax officials.

**Keywords:** Tax Responsibility. Economic group. Passive subjection. Solidarity.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>11</b>
<b>CAPÍTULO 1 - ESTRUTURAÇÃO DO GRUPO ECONOMICO</b> .....	<b>13</b>
1.1 Elementos Essenciais .....	13
1.2 Interesses que Envolvem o Grupo Econômico.....	15
<b>CAPÍTULO 2 - GRUPO ECONÔMICO NO DIREITO POSITIVO</b> .....	<b>19</b>
2.1 Definição de Grupo Econômico .....	19
2.2 Definição de Grupo Econômico na Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT) ..	22
2.3 Definição de Grupo Econômico no Direito Empresarial .....	25
2.4 O Grupo Econômico no Direito Tributário.....	30
<b>CAPÍTULO 3 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>33</b>
3.1 Conceito .....	33
3.2 Limitações Constitucionais para Eleição de Responsável Tributário .....	35
3.3 Responsabilidade pelo Descumprimento de Dever Jurídico: a Sanção .....	39
3.3.1 Conceito .....	40
3.3.2 Natureza Jurídica .....	42
3.3.3 Características .....	44
<b>CAPÍTULO 4 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA</b> .....	<b>47</b>
4.1 Compreendendo o Contexto da Controvérsia.....	47
4.2 Interpretação do Direito Positivo .....	47
4.3 Sujeitos da Relação Jurídica Tributária .....	53
4.3.1 Sujeito Ativo .....	55
4.3.2 Sujeito Passivo .....	56
4.4 Obrigação Tributária .....	59
4.5 A Eleição do Responsável Tributário e a Limitação Disciplinada pelo Código Tributário Nacional.....	62
4.6 Interpretando a Solidariedade Passiva do Artigo 124 do Código Tributário Nacional e os Reflexos sobre Grupo Econômico.....	64

4.7 A Norma Geral de Responsabilidade Prescrita no Artigo 128 do Código Tributário Nacional.....	73
4.8 A Responsabilidade Pessoal do Artigo 135 do Código Tributário Nacional .....	77

**CAPÍTULO 5 - A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO GRUPO ECONÔMICO**  
.....**86**

5.1 Responsabilidade Tributária das Empresas que Integram Grupo Econômico ....	86
5.2 A Responsabilidade Solidária do Artigo 30, inciso IX, da Lei 8.212/91 e a (In)compatibilidade com o Código Tributário Nacional.....	88
5.3 Inaplicabilidade do Artigo 50 do Código Civil como Suporte de Atribuição de Responsabilidade Tributária .....	92
5.4 Nossa Visão sobre a Responsabilidade Tributária dos Grupos Econômicos .....	98

**CONCLUSÃO** ..... **100**

**REFERÊNCIAS**..... **104**

## INTRODUÇÃO

O interesse pelo estudo da responsabilidade tributária de grupo econômico nos acompanha a um tempo. O tema é complexo e, por isso, os operadores do direito não chegam a consenso. Alguns sustentam que a Constituição Federal foi expressa em conferir à lei complementar o poder de disciplinar a matéria de responsabilidade tributária e, portanto, torna-se incabível a responsabilização dos integrantes do grupo econômico porque inexistente previsão no Código Tributário Nacional. Outros sustentam que o Código Tributário Nacional contém norma jurídica que permite a utilização de normas do direito civil e legislação previdenciária, em âmbito tributário, de modo a autorizar a responsabilização dos integrantes do grupo econômico.

A discussão ganha destaque maior quando vista à margem das decisões judiciais. No âmbito das execuções fiscais, a procuradoria argumenta que os integrantes do grupo econômico, conjuntamente, praticam atos que representam abuso da pessoa jurídica e tais atos, eivados de ilicitude, geram o desrespeito à autonomia patrimonial e operacional das empresas (grupo econômico irregular). Os grupos econômicos defendem que só haverá responsabilidade tributária quando todos, em conjunto, praticarem o fato jurídico tributário, não se prestando os elementos estruturais e interesses societários como composição do fato jurídico que desencadeia a obrigação de pagar.

Com base nessas premissas, o presente estudo trata dos critérios que configuram o grupo econômico e o limite à eleição de responsável tributário previsto no código tributário nacional, com enfoque objetivo na responsabilidade tributária do grupo econômico.

O estudo está dividido em cinco capítulos: no primeiro capítulo – Estruturação do Grupo Econômico - pontuamos elementos estruturais do grupo econômico, pela pessoa jurídica como unidade autônoma, correlacionando-os com coordenação e o centro decisório. Identificamos os interesses econômicos e sociais inerentes a grupo econômico, retratando que a maximização dos lucros (interesse econômico) e gestão administrativa (interesse social) não qualificam o interesse jurídico descrito na norma de solidariedade tributária.

No segundo capítulo – Grupo Econômico no Direito Positivo -, apresentamos a textualização jurídica do conceito de grupo econômico, pelo conceito geral, com incursão no direito do trabalho, direito empresarial e na perspectiva do direito

tributário; ao último, o grupo econômico é atribuída a interação entre empresas, cada qual com personalidade jurídica e autonomia própria que, sob um poder central, atuam de forma harmônica e coordenada para concretizar um objetivo comum.

No terceiro capítulo – Considerações Iniciais Sobre a Responsabilidade Tributária -, introduzimos as premissas que norteiam o estudo da responsabilidade tributária, discorrendo acerca da definição de responsabilidade tributária, as limitações impostas pela Constituição Federal à eleição de responsável tributário e à sanção como instrumento de responsabilização do grupo econômico.

No quarto capítulo – Responsabilidade Tributária -, analisamos os dispositivos do Código Tributário Nacional que preveem a sujeição passiva, a norma de responsabilidade tributária e outros dispositivos utilizados como instrumento de responsabilização de integrantes do grupo econômico (artigo 124 do Código Tributário Nacional), com o fito de estabelecer as respectivas hipóteses de incidência.

No quinto capítulo – A Responsabilidade Tributária do Grupo Econômico -, apresentamos estudos conjugando a Lei 8.212/1991 e o artigo 50 do Código Civil a fim de verificar a compatibilidade dessas normas jurídicas com aquelas previstas no Código Tributário Nacional.

Durante a exposição dos tópicos procuramos oferecer a visão doutrinária e jurisprudencial sobre o tema para, ao final, apresentarmos posição acerca dos tópicos tratados.

## CAPÍTULO 1 - ESTRUTURAÇÃO DO GRUPO ECONOMICO

### 1.1 Elementos Essenciais

Nosso estudo objetiva examinar a responsabilidade tributária atribuída a um grupo econômico, levando-nos a iniciar a perquirição, a partir da sujeição passiva prevista no Código Tributário Nacional. Para tanto, entendemos ser necessário analisar, previamente, os elementos que estruturam um grupo econômico, sob a perspectiva da pessoa jurídica como unidade autônoma, para, assim, correlacioná-los com aqueles que sustentam o conceito de grupo nos diversos ramos do direito. Em seguida, buscamos cotejar o critério pessoal da regra matriz de incidência tributária com aqueles previstos no antecedente da norma primária dispositiva, reduzindo a análise das hipóteses de relações jurídicas relevadas na esfera do direito tributário relacionando-as com as normas jurídicas utilizadas como suporte legal para transposição de responsabilidade tributária a integrantes do grupo econômico.

Inicialmente, observamos que o formato de pessoa jurídica que vivenciamos na atualidade percorreu múltiplas fases. Foi construído com o intuito de suprir a alteridade do homem e organizar o crescimento das relações negociais.

Com origem no direito romano, a construção da pessoa jurídica percorreu por três períodos: pré-clássico, clássico e pós-clássico. No período pré-clássico, a pessoa jurídica não era titular de direitos subjetivos igual aqueles conferido a pessoa física. No período clássico, os romanos tinham a consciência concreta de “coletividade”, diferentemente do período pós-clássico que havia uma noção “utópica” de “unidade”. Naquela época, não se criou uma teoria voltada a explicar o conceito e estrutura da pessoa jurídica, inclusive porque o termo pessoa era utilizado para referenciar indivíduos e as corporações eram consideradas construções jurídicas.

A construção do termo *pessoa jurídica* sobreveio anos após, pelo pensamento de F. K. von Savigny, um dos juristas alemães mais importantes no século XIX. Em sua obra “*Traité de droit romain*”, Savigny<sup>1</sup> descreve a *teoria da ficção* na qual afirma que somente a pessoa física é titular de direitos subjetivos e capaz de formar relações jurídicas, haja vista que a pessoa jurídica é uma abstração decorrente de lei, sendo, portanto, uma *fictio juris*. Para nós, a pessoa jurídica é “a unidade de pessoas naturais

---

<sup>1</sup> SAVIGNY, Friederich Carl Von. *Traité de droit romain*. 2. ed. Paris: Librairie de Firmin Didot Frères Fil et cie, 1856, § 85.

ou de patrimônios, que visa à consecução de certos fins, reconhecida pela ordem jurídica como sujeito de direitos e obrigações”.<sup>2</sup>

Ao adquirir direitos e ser sujeita a obrigações, a pessoa jurídica adquire personalidade jurídica e, propriamente, autonomia, o que acarreta afirmar que seu patrimônio é distinto daqueles que a representam. Na atualidade, essa afirmação é referenciada na Lei da Liberdade Econômica 13.874/2019, que acrescentou o artigo 49-A ao Código Civil, realçando a autonomia patrimonial existente entre pessoas jurídicas e pessoas físicas que a integram:

Art. 49-A. A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores. Parágrafo único. A autonomia patrimonial das pessoas jurídicas é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, estabelecido pela lei com a finalidade de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefícios de todos.<sup>3</sup>

Da era romana ao século XX, a pessoa jurídica deixou de ser utilizada apenas como “unidade” e passou a conviver em conjunto com outras pessoas jurídicas, na busca de uma expansão comercial. Sob essa perspectiva é que, a partir da década de 1950, surgiu os chamados “conglomerados” ou “grupos econômicos”, como mecanismo do exercício da atividade em decorrência do desenvolvimento comercial. Como grupo, as pessoas jurídicas integrantes encontram limites de responsabilização patrimonial em referência aos riscos da atividade empresarial e, ao mesmo tempo, permitem diversificar as atividades empresariais entre aquelas que integram o setor da economia.

Muitos empregam que o grupo econômico é reconhecido por uma relação de coordenação entre empresas contendo “uma unidade na pluralidade”<sup>4</sup>. A unidade descreveria o núcleo decisório que define as diretrizes empresariais e a pluralidade estaria reconhecida por múltiplas pessoas jurídicas, com personalidades jurídicas próprias, que integram o grupo, sem que isso implique a formação de uma nova pessoa jurídica. Por essa perspectiva teórica, “facilita-se a compreensão dos grupos como forma de organização da empresa que traz modificações estruturais nos

---

<sup>2</sup> DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 268.

<sup>3</sup> BRASIL. *Lei 13.874, de 20 de setembro de 2019*. Lei da Liberdade Econômica. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm). Acesso em: 22 maio 2023.

<sup>4</sup> VIO, Daniel de Avila. *Grupos societários: ensaio sobre os grupos de subordinação, de direito e de fato, no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 93.

ordenamentos societário e patrimonial”<sup>5</sup>, do que decorre concluir que não é ilícita a formação de grupo econômico para exploração de atividade porque é diversificação da livre iniciativa (artigo 170 caput da Constituição Federal).<sup>6</sup>

Todos os elementos que definem grupo econômico podem ser identificados em todos os ramos do direito. Contudo, apesar do referencial (grupo econômico) ser idêntico a todos, as consequências jurídicas são distintas em função da finalidade de cada norma jurídica, como vemos no direito do trabalho, em que a primazia é a proteção dos direitos sociais do trabalhador garantidos constitucionalmente, ou mesmo, no direito concorrencial, em que a proteção do mercado é elementar para identificar empresas que possam desestabilizar a livre concorrência. Maior problema reside quando vemos esses elementos à luz do direito tributário, em que não há norma jurídica regulando as consequências atribuídas a grupos econômicos.

Como meio de supressão da lacuna, doutrina e jurisprudência extraem elementos do Código Tributário Nacional e de outros diplomas, a fim de justificar a construção de uma norma jurídica apta a responsabilização tributária de grupo econômico. Na maioria das vezes, a expressão “interesse comum” é a base dessa construção, ainda que seja rodeada de vagueza.

Nesse momento, analisaremos os interesses que são inerentes a qualquer grupo econômico (econômico, social e jurídico) para definir aquele relevante na qualificação de responsabilidade tributária a integrante de grupo econômico.

## **1.2 Interesses que Envolvem o Grupo Econômico**

O vocábulo interesse, em sentido estrito, conduz a ideia de uma ação à vista de um objeto. Aplicado aos negócios jurídicos, por exemplo, a compra e venda, observamos que o interesse é representado pela bilateralidade, onde os sujeitos estão em polos distintos unidos pelo mesmo objeto. Acerca do interesse comum a sujeitos que se vinculam ao objeto, Alf Ross explica:

---

<sup>5</sup> DINIZ, Gustavo Saad. *Grupos societários: da formação à falência*. Rio de Janeiro: Forense, 2016. p. 25.

<sup>6</sup> Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

Imaginemos dois indivíduos, A e B, prisioneiros de uma cela. Ambos querem fugir. Os dois têm, cada um de sua parte, interesse em sair da prisão. Nessa medida, pode-se afirmar que seus interesses coincidem. Suponhamos, além disso, que a fuga requer necessariamente a cooperação dos dois. Cada um deles tem, portanto, interesse em ajudar o outro, não por razões altruísticas, mas porque a fuga de cada um depende da cooperação que possibilita também a do outro. Nessa medida, pode-se dizer que seus interesses estão ligados. Finalmente, podemos imaginar que cada um sente tal impulso altruísta de ajudar o outro a ponto de levar a ambos a pensar na fuga comum, não como a fuga de A ou de B, mas como a fuga comum, a fuga (A + B). “Temos que tentar fugir”, dizem. Em tal medida, podemos dizer que seus interesses são ‘comuns’.<sup>7</sup>

No direito tributário, não é qualquer interesse comum que revela a solidariedade tributária. Somente os interesses praticados em conjunto (mesmo polo passivo) pelos integrantes do grupo traduzem importância no campo tributário. Por ora, não faremos análise da solidariedade passiva tributária porque o instituto será tratado no quarto capítulo. Apenas abordaremos as nuances dos interesses econômico e social (interesse comum) para fixar se tais interesses que compõem a estrutura do grupo econômico refletem a ordem tributária.

Estudos sobre os grupos econômicos mostraram que seus planejamentos, propósitos e comportamentos são exercidos em função da análise dos interesses econômicos, sociais e jurídicos. Observamos que o *interesse econômico* está ligado a maximização dos lucros, potencialização na participação do mercado, fomento de operações e manutenção do equilíbrio financeiro. A exemplo, se “A” tem participação acionária em “B”, é do seu interesse a realização de toda e qualquer atividade de “B”, já que isso repercutirá na sua participação nos lucros.<sup>8</sup> Esse interesse econômico comum ao grupo não afeta a personalidade jurídica de cada um e, muito menos, as respectivas autonomias porque está sujeito ao universo dos negócios jurídicos fonte de tributação.

Sob a margem do direito empresarial, o *interesse social* é qualificado como “o parâmetro que conforma os fins e os meios pelos quais tal atividade deve ser exercida, diante dos valores ou objetivos maiores que justificam a existência da própria

---

<sup>7</sup> ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. São Paulo: Edipro, 2000. p. 411-412.

<sup>8</sup> DARZÉ, Andréa Medrado. Responsabilidade Tributária das Empresas que Integram Grupo Econômico – Breves Considerações à luz da Jurisprudência. *CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS*, 14, 2017, São Paulo. Sistema tributário brasileiro e as relações internacionais. São Paulo: Noeses; IBET, 2017. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/04/Andrea-Darze-Minatel.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2023.

sociedade”.<sup>9</sup> Portanto, “o interesse social, na função do institucionalismo, é a base e os valores da gestão administrativa, estando seus desdobramentos filosóficos e técnico-operacionais em constante interpenetração”.<sup>10</sup> Os programas de compliance empresarial caracterizam o interesse social porque servem de controle jurídico do sistema econômico, ao implementar procedimentos e ações internas para confirmar a conduta do grupo econômico.

O estereótipo de interesses comuns inerente ao grupo econômico é vasto e de grande relevo porque justifica a função social empresarial. Contudo, esse meandro de interesses comuns, visto sob a perspectiva do direito tributário, por si só, não representa fato jurídico tributário. Em nossa visão, o *interesse comum ou jurídico* é representado pelo vínculo de todos na realização do fato gerador, por exemplo, quando todos do grupo fornecem um mesmo serviço (ISS) ou são coproprietários de um imóvel (IPTU). Por isso que afastamos equiparar o interesse econômico ao jurídico sem que ocorra a materialidade tributária porque tal presunção acarreta violação da independência e capacidade contributiva.

Não estamos afirmando que o interesse econômico ou social é irrelevante para o direito tributário. Pelo contrário, as consequências práticas desses interesses é que poderão ser enquadradas como hipótese da incidência tributária. Voltamos ao exemplo do interesse econômico na participação dos lucros: “Se” auferido o lucro por “A” que tem participação acionária em “B”, “então” receberá seus dividendos na razão de sua participação. O montante recebido por “A”, como consequência do interesse econômico poderá ser objeto de tributação. Esse raciocínio reforça a lição de Alexandre Macedo Tavares de que “não é possível o interesse comum transigir fora da órbita do interesse jurídico, a sua intransferibilidade decorre da especificidade irreduzível que nele se expressa”.<sup>11</sup>

Assim, concluímos que o interesse econômico e social que integram a expressão “interesse comum” são instrumentos de verificação da conformidade dos fins que o grupo econômico persegue. Entretanto, os interesses só serão relevantes para o direito tributário, desde que apresentem juridicidade, sem o qual não poderão

---

<sup>9</sup> FRAZÃO, Ana. *Estatuto jurídico das estatais: Análise da Lei nº 13.303/2016*. Belo Horizonte: Fórum, 2017. p. 110.

<sup>10</sup> Ibid.

<sup>11</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. O alcance da expressão “interesse comum” (CTN Art. 124, I) para fins da imputação da Responsabilidade Tributária Solidária às Sociedade Integrantes de Grupo Econômico. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo. n. 232, p. 20-27, jan. 2015. p. 23.

ser utilizados como elemento de construção de uma norma jurídica tributária voltada a grupo econômico.

Definido o sistema orgânico empresarial, passaremos a analisar como as diversas áreas do direito definem grupo econômico.

## CAPÍTULO 2 - GRUPO ECONÔMICO NO DIREITO POSITIVO

### 2.1 Definição de Grupo Econômico

A expressão “grupo econômico” possui vaguidade e, por isso, o método de interpretação literal não é capaz de resolver a imprecisão. Por existir no ordenamento jurídico diversos enunciados que delimitam a definição de grupo econômico (legislação empresarial, trabalhista, Cade e previdenciária), somente com o uso do modelo de interpretação sistemática (análise conjunta das normas jurídicas) é que teremos a melhor compreensão do conceito de grupo econômico.

O problema envolvendo um conceito afeto a grupo econômico foi lidado, na década de 1970, por Arnoldo Wald. Para ele, “grupo econômico é um conjunto de empresas que, ligadas por vínculo de coordenação ou subordinação, atuam em sincronia com o intuito de lograr maior eficiência em sua atividade”<sup>12</sup>. Essa análise foi feita com base nas proposições que a Lei 6404/1976 ofereciam na época. Com a evolução das relações jurídicas, percebemos que as proposições aduzidas por Arnold Wald sofreram mutações, cujas nuances foram transferidas ao campo da tipologia, em confronto com a estrita legalidade descrita na Constituição Federal, na leitura realizada sob a perspectiva do direito tributário.

No âmbito tributário-administrativo, a evolução interpretativa do conceito de grupo econômico pode ser vista através da Instrução Normativa RFB 2110/2022 (revogadora da Instrução Normativa RFB 971/2009) que, sem adentrar na definição, carrega consigo elementos extraídos da Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT, a fim de justificar a qualificação do grupo, isto é:

Caracteriza-se grupo econômico quando uma ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica. (CLT, art. 2º, § 2º)

§ 2º Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes. (CLT, art. 2º, § 3º)<sup>13</sup>

---

<sup>12</sup> WALD, A. Algumas considerações sobre as sociedades coligadas e os grupos de sociedade na nova Lei de Sociedades Anônimas. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, n. 258, p. 83-94, abr./jun., 1977. p. 89.

<sup>13</sup> BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa nº 2110/2022*. Brasília, DF, publicado no DOU de 19/10/2022, p. 46. Disponível em:

Observamos que na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, não há uma posição firme sobre os elementos que identificam o conceito de grupo econômico, em matéria tributária. Todavia, no julgamento do Recurso Especial 1.467.184/RS, firmou-se a tese de que os elementos extraídos do artigo 50 do Código Civil são aptos a construir o conceito de grupo econômico aplicáveis ao direito tributário:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO CAUTELAR FISCAL AJUIZADA, PELA FAZENDA NACIONAL, COM FUNDAMENTO NO ART. 2º, VI E VII, DA LEI 8.397/92. CASO EM QUE FORAM RECONHECIDAS, À LUZ DAS PROVAS DOS AUTOS, NAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS. A **FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO DE FATO, A CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE AS EMPRESAS RECORRENTES E A SUA ORGANIZAÇÃO EM ESTRUTURA SOCIETÁRIA MERAMENTE APARENTE**. INEXISTÊNCIA DE NEGATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. INADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL, QUANTO ÀS DEMAIS QUESTÕES, POR INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 7 E 211 DO STJ E 284 DO STF. [...] VII. Quanto aos pontos em que foram tidos, como contrariados, os arts. 2º, VI e VII, e 3º da Lei 8.937/92, 50 do Código Civil e 30, IX, da Lei 8.212/91, o Recurso Especial é inadmissível, por incidência da **Súmula 7** do STJ, pois o Tribunal de origem, soberano no exame do conjunto probatório dos autos, **concluiu pela formação de grupo econômico de fato, pela confusão patrimonial entre as empresas, pela sua organização em estrutura societária meramente aparente, pela existência de indícios de que “o grupo criou a MG Transportes para dar continuidade ao negócio, e promoveu o esvaziamento patrimonial da empresa devedora (Transportes Tanello), a fim de eximir-se do pagamento dos débitos tributários” e pela possibilidade de atribuição de solidariedade passiva pelas dívidas entre as várias pessoas jurídicas que formam o grupo econômico, inclusive à luz do art. 30, IX, da Lei 8.212/91, e isto sem prejuízo da existência de arrolamento fiscal recaindo exclusivamente sobre os bens da empresa contribuinte**. IX. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp 1.467.184/RS, Rel. Ministra Assuste Magalhães, Segunda Turma, DJe 25/04/2016).<sup>14</sup>

De acordo com o julgado, (i) a confusão patrimonial, (ii) estrutura societária meramente aparente e (iii) esvaziamento patrimonial, são suficientes para a construção do conceito. Nossa posição rejeita as premissas adotadas no julgado

---

<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=126687&visao=a> notado. Acesso em: 18 jun. 2023.

<sup>14</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). *REsp nº 1.467.184/RS*. Relatora: Ministra Assusete Magalhães, Brasília/DF, julgado em 05/04/2016, Dj de 25/04/2016, p. 306. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201401388906&dt\\_publicacao=25/04/2016](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201401388906&dt_publicacao=25/04/2016). Acesso em: 18 jun. 2023.

porque o Poder Judiciário não tem discricionariedade para ampliar os elementos caracterizadores imbuídos pela lei, na medida em que vincula realidades e regimes jurídicos que não se confundem, sendo ilógico acolher a ideia de que a evolução dos fatos sociais possa imiscuir-se como mecanismo de tipologia para modificar conceitos legais e ampliar a sujeição em face de grupos econômicos, tudo sob a perspectiva da satisfação do crédito público em detrimento de direitos constitucionais.

Sob o ponto de vista doutrinário, Tácio Lacerda Gama pondera que os critérios levados em consideração para a construção de um conceito de grupo econômico, na esfera tributária, não se sustentam nas relações entre contribuinte-fisco:

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

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

Em cada uma dessas áreas, como não poderia deixar de ser, a configuração de um grupo econômico atende a requisitos distintos e, em especial, opera consequências diversas, todas expressamente previstas pelas respectivas legislações.<sup>15</sup>

Na esfera do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE, a Resolução nº 33/2022, em seu parágrafo 1º, artigo 4º, considera grupo econômico, para a finalidade concorrencial:

Considera-se grupo econômico, para fins de cálculo dos faturamentos constantes do art. 88 da Lei 12.529/11 e do preenchimento dos Anexos I e II dessa resolução, cumulativamente: I – as empresas que estejam sob controle comum, interno ou externo; e II – as empresas nas quais quaisquer das empresas do inciso I sejam titulares, direta ou indiretamente, de pelo menos 20% do capital social ou votante.<sup>16</sup>

---

<sup>15</sup> GAMA, Tácio Lacerda. Contornos Jurídicos da Responsabilidade Tributária entre empresas do Mesmo Grupo Econômico. In: MARTINS, Ives Gandra (Org.). *Grupos Econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015. p.765-766.

<sup>16</sup> BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. *Resolução nº 33/2022*. Brasília, DF, publicado no DOU de 14/04/2022. Disponível em: [https://sei.cade.gov.br/sei/modulos/pesquisa/md\\_pesq\\_documento\\_consulta\\_externa.php?11fcbFkN81DNKUdhz4iilnq15\\_uKxXOK06JWeBzhMdu1o7VqyXeq9tKSSC3I\\_YlnBX8Qjt099g7spbtEu5Ayy1J7fZ6z5AK-E7JynVgVAYniczU5wqJ6a4at3XodqUOL](https://sei.cade.gov.br/sei/modulos/pesquisa/md_pesq_documento_consulta_externa.php?11fcbFkN81DNKUdhz4iilnq15_uKxXOK06JWeBzhMdu1o7VqyXeq9tKSSC3I_YlnBX8Qjt099g7spbtEu5Ayy1J7fZ6z5AK-E7JynVgVAYniczU5wqJ6a4at3XodqUOL). Acesso em: 18 jun. 2023.

Na visão econômica do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE, conforme lição de Luís Fernando Tironi, as empresas que estejam sob controle comum e “as que estas detiverem, direta ou indiretamente, a titularidade de pelo menos 20% do capital social ou votante, constituem um grupo econômico”.<sup>17</sup>

De acordo com o panorama legislativo apresentado observamos que cada legislação citada carrega consigo elementos para regular suas respectivas relações jurídicas. Por essa razão, trataremos especificamente de cada uma dessas legislações para verificar se seus elementos podem ser deslocados para o direito tributário.

## 2.2 Definição de Grupo Econômico na Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT)

Dissemos que não há uma unicidade no ordenamento jurídico sobre o conceito de grupo econômico e isso se justifica porque cada ramo do direito possui finalidades distintas.<sup>18</sup> Viviane Muller Prado explica:

Defende-se, portanto, a não-unicidade do conceito de grupo de sociedades de forma a ser aplicado a todo o sistema jurídico. Cada ramo do direito deve estabelecer os elementos específicos, levando em consideração os objetivos a serem atingidos, existindo, assim, definições diferentes no direito societário, no direito da concorrência, no direito do trabalho e no direito tributário. Ademais, no próprio direito societário há diversas perspectivas, pois pode-se buscar tanto a proteção do patrimônio social, dos credores e dos sócios externos como ter em vista os deveres de informação e critérios contábeis, a insolvência, as normas penais societárias, a desconsideração da personalidade jurídica e até mesmo o aspecto orgânico do grupo como tal.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> TIRONI, Luís Fernando. *Grupos Econômicos: Aspectos normativos*. Radar: Tecnologia, Produção e Comércio Exterior, n. 26, jun., 2013. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5338/1/Radar\\_n26\\_Grupos.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5338/1/Radar_n26_Grupos.pdf). Acesso em: 18 jun. 2023.

<sup>18</sup> Essa ideia está presente nos escritos de Gunther Teubner: "Exigências mínimas de segurança jurídica poderiam ser satisfeitas através da previsão de um conjunto de elementos típicos e fixos do conceito de grupo, comuns a todos os ramos jurídicos, designadamente em matéria de direcção unitária do grupo. Todavia, uma vez verificada esta condição mínima comum, os critérios de imputação deveriam permanecer flexíveis e determináveis de acordo com o contexto jurídico concreto em causa. Finalmente, poder-se-ia evitar a degradação de uma tal técnica de imputação múltipla numa arbitrária 'Kadijustiz' caso se salvaguardasse a sua orientação pelas máximas seguintes: manutenção das vantagens organizacionais da descentralização e eficácia regulatória enquanto implementação dos objetivos político-jurídicos das normas. (TEUBNER, Gunther. *Unitas multiplex: a organização do grupo de empresas como exemplo*. Tradução Engrácia Antunes. *Revista Direito GV*, v. 1, n. 2. p. 077-100, jun./dez, 2005. p. 98).

<sup>19</sup> PRADO, Viviane Muller. *Conflito de interesses nos grupos societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006. p. 153.

A finalidade da legislação do trabalho é salvaguardar os direitos do trabalhador diante da sua hipossuficiência (na dúvida, se decide em favor do trabalhador) que, frequentemente, é o sujeito mais fraco da relação contratual de trabalho. Com vistas a essa proteção, o legislador introduziu normas para mitigar os riscos dessa relação jurídica, ao alargar a responsabilidade trabalhista a outros integrantes do grupo os quais se relacionam com aquele empregador que formou a relação jurídica original. Essa expressão de responsabilidade prevista no direito do trabalho é fator determinante para caracterização do grupo econômico.

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) editada em 1943 (Decreto-Lei nº 5.452/43) tomou a subordinação como fato jurídico para conceituar grupo econômico. Isso é visto nas disposições do artigo 2º, § 2º da CLT, ao estabelecer que:

Art. 2º. (...)

§ 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas.<sup>20</sup>

Extraímos de tal norma a concepção de que, independentemente da modalidade de estrutura societária do grupo econômico, todos devem responder solidariamente para cumprir os efeitos do contrato de trabalho assumido por um dos integrantes, o que demonstra a clássica despersonalização, segundo a jurisprudência da época.<sup>21</sup> Ainda, pela redação original do § 2º do artigo 2º da Consolidação das Leis do Trabalho, doutrinadores buscavam padronizar os elementos que reconheciam o grupo econômico, por exemplo, a atuação no mesmo local geográfico, coincidência

---

<sup>20</sup> BRASIL. *Consolidação das Leis do Trabalho*. Brasília, DF: Presidência da República [1943]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del5452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm). Acesso em: 02 jul. 2023.

<sup>21</sup> Assinalamos o acórdão TST: E-ED-RR - 214940-39.2006.5.02.0472 - Subseção Especializada em Dissídios Individuais 1 – Rel. Min. Horácio Raymundo de Senna Pires. Pub. 15/08/2014. **RECURSO DE EMBARGOS EM RECURSO DE REVISTA. CONFIGURAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. ART. 2º, § 2º, DA CLT. EXISTÊNCIA DE SÓCIOS EM COMUM.** A interpretação do art. 2º, § 2º, da CLT conduz à conclusão de que, para a configuração de grupo econômico, não basta a mera situação de coordenação entre as empresas. É necessária a presença de relação hierárquica entre elas, de efetivo controle de uma empresa sobre as outras. O simples fato de haver sócios em comum não implica por si só o reconhecimento do grupo econômico. No caso, não há elementos fáticos que comprovem a existência de hierarquia ou de laços de direção entre as reclamadas que autorize a responsabilidade solidária. Recurso de Embargos conhecido por divergência jurisprudencial e desprovido.

ou correlação de atividades econômica entre os integrantes, administradores comuns, sobrenome familiar nas razões sociais ou logotipo comum às empresas do grupo.<sup>22</sup>

Com o advento da reforma trabalhista de 2017 (Lei 13.467/2017), o legislador afastou o critério de subordinação para fazer valer o elemento de coordenação como critério de identificação do grupo econômico. Confira-se a redação atual do § 2º do artigo 2º da Consolidação das Leis do Trabalho:

§ 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.<sup>23</sup>(grifos)

O texto evidencia que o elemento “concentração econômica” é o novo requisito indutor da construção do conceito. Isso demonstra que o conceito evoluiu tornando a norma trabalhista mais versátil para garantir o pagamento dos créditos trabalhistas. Contudo, a reforma trabalhista trouxe uma regra de exceção à formulação do conceito, ao introduzir o § 3º do artigo 2º da Consolidação das Leis do Trabalho, que dispõe:

§ 3º - Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes.<sup>24</sup>

Segundo Francisco Antônio de Oliveira, a regra de exceção deverá considerar o percentual de participação do sócio no capital social, a fim de não desnaturar a norma geral prevista no parágrafo § 2º:

Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios: a afirmação não pode ser recebida como um requisito definidor. Vai depender, naturalmente, do valor da cota capital que o sócio detenha na empresa. Se o sócio for majoritário ou mesmo que não seja majoritário com cota expressiva, não haverá como não conceber a formação do grupo.<sup>25</sup>

---

<sup>22</sup> CLAUS, Bem-Hur Silveira. O grupo trabalhista após a Lei 13.467/2017. *Revista de Direito do Trabalho*, v. 197, p. 119-148, jan., 2019. DTR\2018\22771.

<sup>23</sup> BRASIL. *Consolidação das Leis do Trabalho*. Brasília, DF: Presidência da República [1943]. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del5452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm). Acesso em: 02 jul. 2023.

<sup>24</sup> *Ibid.*

<sup>25</sup> OLIVEIRA, Francisco Antônio de. *Reforma trabalhista*. São Paulo: LTr, 2017. p. 12.

Diante desses fundamentos, a análise do conceito de grupo econômico trabalhista nos conduz a afirmar ser inviável, por meio de analogia, sua aplicação no direito tributário porque as relações tributárias se criam em decorrência do princípio da estrita legalidade, além de que, em matéria tributária, o hipossuficiente é o contribuinte/terceiro e não o Estado, o que afasta identidade entre “fisco-sujeito passivo” e “empregado-empregador”<sup>26</sup>, como leciona Humberto Ávila:

O problema é que esta construção [do Direito do Trabalho] não pode ser repassada ao Direito Tributário. Não se pode admitir hipossuficiência do fisco relativamente ao contribuinte. Não há a menor hipótese de fazer essa analogia.<sup>27</sup>

Em síntese, sendo a Consolidação das Leis do Trabalho introduzida por Decreto-Lei que ostenta hierarquia de lei ordinária, maior negação se faz da utilização do conceito de grupo econômico trabalhista como mecanismo para preencher a lacuna do Código Tributário Nacional, em observância à reserva de lei complementar.

### **2.3 Definição de Grupo Econômico no Direito Empresarial**

No direito empresarial, a menção a grupo econômico é vista em duas legislações: Lei das Sociedades por Ações (Lei 6404/1976) e Lei de Defesa da Concorrência (Lei 12.529/2011).

Pela Lei das Sociedades por Ações, o critério hierarquia, ou melhor, o centro de comando é elementar para construção da definição de grupo, conforme previsão do artigo 243, § 2º:

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.

[...]

§ 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

---

<sup>26</sup> MEDEIROS, Rafael de Souza. *Responsabilidade tributária de grupo econômico*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019. p. 79.

<sup>27</sup> ÁVILA, Humberto. Grupo econômico. Palestra inaugural do XL Simpósio de Direito Tributário do CEU/IICS em 06.11.2015. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Segurança jurídica matéria tributária*. Porto Alegre: Magister, 2016. p. 29.

deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.<sup>28</sup>

Encontramos maior aproximação da definição de grupo nas linhas do artigo 265, o qual indica que o agrupamento de duas ou mais sociedades (controladora e controlada), firmado por meio de uma convenção e conseqüente combinação de esforços (coordenação), caracteriza grupo econômico para efeito da lei:

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.<sup>29</sup>

Ressaltamos que a personalidade jurídica e autonomia de cada integrante do grupo são preservadas, na dicção do artigo 266<sup>30</sup>, afastando a presunção de solidariedade entre as empresas. Ao analisar a exposição de motivos da Lei das Sociedades por Ações<sup>31</sup>, observamos que o texto explica que a atribuição de solidariedade por lei acarretaria desfiguração do grupo, ao transformá-los em departamentos da sociedade.

Quem nos oferece uma definição de grupo de sociedade ou econômico é Jorge Lobo:

O grupo de sociedades é uma técnica de gestão e de concentração de empresas, que faz nascer um interesse novo, externo e superior ao de

---

<sup>28</sup> BRASIL. *Lei n. 6404, de 15 de dezembro de 1976*. Brasília, DF: Presidência da República [1976]. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em: 03 jul. 2023.

<sup>29</sup> *Ibid.*

<sup>30</sup> Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos.

<sup>31</sup> O grupo de sociedades é uma forma evoluída de interrelacionamento de sociedades que, mediante aprovação pelas assembléias gerais de uma "convenção de grupo" dão origem a uma "sociedade de sociedades". 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. (EXPOSIÇÃO de motivos, Ministério da Fazenda, Brasília, DF, n. 196, jun. 1976).

cada uma das sociedades isoladas, o qual, muitas vezes, não coincide nem com o interesse perseguido pela sociedade dominante, nem com os propósitos das sociedades dominadas. As sociedades componentes do grupo, mantendo, cada uma, personalidade e patrimônio próprios e autônomos, ao invés de constituírem uma nova entidade econômico-financeira, reúnem-se sob uma direção única, para, somando esforços e valores de várias naturezas, alcançar objetivos comuns, as mais das vezes de difícil consecução pelas sociedades isoladas.<sup>32</sup>

Não é por qualquer motivo que as empresas buscam organizarem-se em grupos econômicos. Elas buscam a exploração do mercado de forma otimizada, com aumento na produtividade e lucros. Por isso, o legislador se preocupou em regular esse mecanismo estrutural, a fim de resguardar as relações travadas com terceiros (negócios jurídicos), a incolumidade das sociedades que integram o grupo e, não menos, os sócios minoritários, muito embora não tenha previsto, como fez o Direito Tributário, a responsabilização pela prática de ato ilícito.

Apesar de nosso estudo considerar grupo econômico na acepção “gênero”, quando alinhada ao Direito Tributário, não olvidamos que a doutrina comumente, com suporte na Lei 6404/1976, subdivide o grupo econômico por espécie: (i) de direito e (ii) de fato.

Para nós, o *grupo de direito* é aquele que preenche os requisitos do artigo 265, como há pouco enunciamos. A Lei das Sociedades por Ações não previu disposições sobre o grupo de fato, mas, das lições de Arnold Wald extraímos elementos de constituição dessa espécie:

A vinculação de duas ou mais sociedades por relação de participação dá origem a uma estrutura de sociedades, e quando essa estrutura é hierarquizada (ou seja, uma sociedade tem o poder de controlar as outras), é designada como constituindo um ‘grupo de sociedade’, que pode ser ‘de fato’ (baseado apenas nas relações de participação societária e de controle) ou ‘de direito’ (se, além disso, é regulado por uma convenção de grupo acordada entre as sociedades).<sup>33</sup>

Ponto substancial para diferenciar o grupo “de direito” e “de fato”, reside na existência de um instrumento de convenção registrado no órgão competente

---

<sup>32</sup> LOBO, Jorge Joaquim. Extensão da Falência e o grupo de sociedades. *Revista eletrônica de Direito*, n. 79, 2009 [on-line]. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 3. Disponível em: [http://portaltj.tjrj.jus.br/c/document\\_library/get\\_file?uuid=4488a966-f11f-43c5-bd83-ee74723c5979&groupId=10136](http://portaltj.tjrj.jus.br/c/document_library/get_file?uuid=4488a966-f11f-43c5-bd83-ee74723c5979&groupId=10136). Acesso em: 03 jul. 2023.

<sup>33</sup> WALD, Arnold. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais*. São Paulo: Editora RT, v. 20, ano 7, n. 25, jul./set., 2004. p. 160.

(formalmente constituído), ao passo que o grupo de fato exige a presença de controle (controladora) e coligação (controladas e coligadas). O grupo “de fato” também pode ser visto sob o prisma de (i) vínculos societários ou (ii) presumido. Para ser *grupo de fato societário*, é necessário que uma sociedade atue sobre outra de forma relevante, sem controle ou que haja preponderância nas deliberações sociais. Observamos que no *grupo de fato presumido*, “as sociedades não são coligadas e tampouco controladoras/controladas, mas, em função da *unicidade de controle*, conclui-se pela formação do grupo”.<sup>34</sup>

Trazendo as formulações do *grupo de fato* à esfera do direito tributário, constatamos na prática que os indícios são considerados para o reconhecimento do grupo econômico de fato. Maria Rita Ferragut afirma que, na maioria das vezes, o poder de controle não é reconhecido por seus membros e, por isso, é necessário coletar provas indiciárias robustas para se sustentar a presunção.<sup>35</sup> Acerca das provas robustas, Fabiana Del Padre Tomé esclarece que o indício não se diferencia da prova e vai além:

A prova, por sua vez, é indício de um fato. A distinção que se costuma fazer entre ambos decorre da axiologia das provas, considerando-se que o indício teria menor poder de convencimento. A força probatória de qualquer indício, entretanto, deve ser avaliada no caso concreto, de modo que, havendo um único indício necessário (prova no sentido comumente empregado) ou vários indícios contingentes e convergentes, ter-se-á por provado o fato.<sup>36</sup>

Seja grupo de direito, seja grupo de fato, certo é que o reconhecimento de grupo econômico, na perspectiva da Lei das Sociedades por Ações, sempre necessitará da presença de dois requisitos: (i) poder de controle e (ii) pluralidade de empresas independentes e autônomas.

No âmbito do direito da concorrência, a legislação vigente (Lei 12.529/2011) não lidou com o conceito de grupo econômico, sobrevivendo tal previsão, por meio da Resolução CADE nº 33/2022<sup>37</sup>, a qual define grupo econômico de forma diversa das

---

<sup>34</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 216.

<sup>35</sup> *Ibid.*

<sup>36</sup> TOME, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005. p. 138-139.

<sup>37</sup> Art. 4º Entende-se como partes da operação as entidades diretamente envolvidas no negócio jurídico sendo notificado e os respectivos grupos econômicos. §1º considera-se grupo econômico, para fins de cálculo dos faturamentos constantes do art. 88 da Lei 12.529/11 e do preenchimento dos Anexos I e II dessa resolução, cumulativamente:

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

linhas da Lei Societária. A resolução prevê que o grupo será reconhecido por meio de um controle interno e externo ou por dominância de 20 % do capital social ou votante. O controle interno (de direito) da sociedade se opera por meio das participações societárias, enquanto o controle externo (de fato) se opera por uma influência de ordem econômica que absorve integralmente a atividade desenvolvida pela empresa controlada, pela permanência do estado de subordinação (ou coordenação) e pela impossibilidade de a empresa controlada ignorar tal influência sem sofrer sanções ou prejuízos substanciais.<sup>38</sup>

A finalidade da Lei da Concorrência é proteger o mercado de empresas que, por meio de atos de concentração, possam desnaturar a livre concorrência e livre iniciativa. Em vista de sua finalidade, a legislação prevê no artigo 33<sup>39</sup> uma responsabilidade solidária imposta a todos os integrantes do grupo econômico, seja “de fato” ou de “direito”, em decorrência de uma infração à ordem econômica decorrente de atos do grupo. Por se tratar de uma infração, a natureza da solidariedade aplicada ao grupo terá cunho sancionatório. Para o Direito Concorrencial, a inexistência de condutas negativas relativo ao mercado não são passíveis de repreensão, como leciona Paulo Burnier da Silveira:

No plano teórico do Direito antitruste, exige-se que as condutas tenham efeitos negativos sobre o mercado para que sejam repreensíveis. E isso exige que as empresas envolvidas tenham “poder de mercado”, como explica a teoria econômica. Sem poder de mercado, as condutas não têm a capacidade de gerar efeitos sobre o mercado, pois as forças competitivas não serão abaladas: é o que ocorre, por exemplo, quando uma empresa com 1% de *market-share* adquire outro 1% de *market-share*. No controle de estruturas, o ato de concentração seria aprovado sem restrições, por meio de sistema sumário ou similar. Nessa situação, não há poder de mercado, nem antes nem depois da operação. E se as empresas, em vez de fusionarem-se, estabelecessem um acordo secreto para fixação de preços? Conceitualmente, haveria a configuração de um cartel. Para a teoria econômica, as duas situações – de fusão ou de cartel – são idênticas (ou quase idênticas), pois inexiste poder de mercado. Ao mesmo tempo, a segunda situação é irreal, pois o cartel apenas se torna interessante no plano econômico se o grupo resultante do acordo tiver “poder de mercado” a ponto de conseguir alterar as forças

---

II – as empresas nas quais quaisquer das empresas do inciso I sejam titulares, direta ou indiretamente, de pelo menos 20% do capital social ou votante.

<sup>38</sup> PEREIRA, Guilherme Döring da Cunha. *Alienação do poder de controle acionário*. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 14-15.

<sup>39</sup> 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.

competitivas de mercado e impor preços mais elevados, ou outra forma de maximização de lucros.<sup>40</sup>

Portanto, na visão do direito concorrencial, o grupo econômico estará presente quando houver poder de controle interno e/ou externo ou participação acionária com predominância de capital que comprometa a imparcialidade das demais empresas do grupo com reflexos de conduta.

Nessas considerações, entendemos que, para o direito empresarial, nas modalidades que estudamos, o ponto de convergência para análise da definição de grupo econômico reside na existência de um poder de gestão central, coordenação de esforços, subordinação e participação societária, mantendo-se, igualmente, a autonomia de todos os envolvidos.

A considerar o objeto de nosso estudo, vejamos se os elementos até aqui considerados podem ser deslocados para o direito tributário, a fim de construir um conceito de grupo econômico.

## 2.4 O Grupo Econômico no Direito Tributário

A locução grupo econômico é empregada em diversos ramos do direito. Em cada ramo, a definição de grupo econômico atende aos propósitos de cada legislação. O elo que as liga é a responsabilidade que se instaurará (solidária/subsidiária) de acordo com o caso concreto. Constatamos que a Lei 6404/1976 foi além de uma definição, ao reger a constituição, estrutura e extinção das sociedades por ações.<sup>41</sup>

Diferentemente, o Código Tributário Nacional não previu a definição de grupo econômico e, muito menos, os efeitos tributários sobre eles. Por força do artigo 109<sup>42</sup>, o intérprete se vale dos conceitos de direito privado para construir uma definição em matéria tributária, o que complica mais pela multiplicidade de definições, obrigando-o

---

<sup>40</sup> SILVEIRA, Paulo Burnier da. *Direito da Concorrência*. São Paulo: Grupo GEN, 2020. p. 64. E-book. ISBN 9788530991975. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530991975/>. Acesso em: 03 jul. 2023.

<sup>41</sup> GAMA, Tácio Lacerda. *Grupos econômicos e conglomerados análogos*. Disponível em: <https://www.lacerdagama.com.br/post/grupos-econ%C3%B4micos-e-conglomerados-an%C3%A1logos-tratamento-tribut%C3%A1rio-segundo-a-legisla%C3%A7%C3%A3o-e-o-princ%C3%ADpio>. Acesso em: 04 jul. 2023.

<sup>42</sup> BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 03 jul. 2023.

a realizar uma interpretação sistemática do direito positivo para buscar a melhor interpretação aos propósitos do direito tributário.

Tácio Lacerda Gama afirma que a construção de uma definição de grupo econômico, em matéria tributária, se volta exclusivamente a perseguir determinados objetivos:

O uso da locução “grupo econômico” no direito tributário brasileiro serve, preferencialmente, aos seguintes objetivos: identificar e combater ocultação de efetivo sujeito passivo de obrigação tributária; impedir transferência ilícita de bens e serviços fora de condições de mercado; combater planejamento tributário agressivo com erosão de base imponible ou diferimento do fato tributário do imposto sobre a renda e da contribuição social sobre o lucro líquido.<sup>43</sup>

Percorremos estudo na legislação tributária e encontramos no artigo 275, §§ 1º e 2º da Instrução Normativa 2110/2022<sup>44</sup>, uma definição própria de grupo. Os traços de pluralidade de sujeitos a vista de um objeto comum, com o elemento de coordenação que pressupõe uma estrutura de grupo estão devidamente delimitados. Entretanto, não identificamos critérios que justifiquem a existência do grupo como uma hipótese ilícita, lembrando que o grupo econômico é forma lícita de estruturação, nas linhas da legislação empresarial. Além disso, não localizamos o comando do artigo 128 do Código Tributário Nacional que define a vinculação ao fato gerador para aceção de responsabilidade tributária.

Encontramos nas lições de Paulo de Barros Carvalho uma definição acolhedora de grupo econômico:

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

---

<sup>43</sup> GAMA, Tácio Lacerda. *Grupos econômicos e conglomerados análogos*. Disponível em: <https://www.lacerdagama.com.br/post/grupos-econ%C3%B4micos-e-conglomerados-an%C3%A1logos-tratamento-tribut%C3%A1rio-segundo-a-legisla%C3%A7%C3%A3o-e-o-princ%C3%ADpio>. Acesso em: 04 jul. 2023.

<sup>44</sup> Art. 275. No momento do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do inciso I do caput do art. 136 serão cientificadas da ocorrência.

§ 1º Caracteriza-se grupo econômico quando uma ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

§ 2º Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes.

aspectos econômicos: são empresas distintas, com personalidades jurídicas autônomas, mas que são economicamente afetadas umas pelas outras. Assim é que o resultado econômico de uma, benéfico ou prejudicial, pode trazer implicações financeiras para as demais.<sup>45</sup>

Em nossa visão, o grupo econômico pode ser definido como a interação entre empresas, cada qual com personalidade jurídica e autonomia própria que, sob um poder central, atuam de forma harmônica e coordenada para concretizar um objetivo comum.

Determinados os pressupostos necessários para compreensão do nosso tema, avançamos o discurso para tratar das primeiras falas sobre responsabilidade tributária.

---

<sup>45</sup> CARVALHO. Paulo de Barros. A figura do grupo econômico de fato e o requisito do controle comum para sua caracterização. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Grupos Econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 617.

## CAPÍTULO 3 – CONSIDERAÇÕES INICIAIS SOBRE A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

### 3.1 Conceito

No direito civil, o termo *responsabilidade* encontra divergência doutrinária, o que acarreta diversos conceitos atribuídos à expressão. *Pirson* e *Ville* atrelam responsabilidade a culpa<sup>46</sup>; *René Savatier* reputa ser responsabilidade a obrigação que pode incumbir uma pessoa a reparar o prejuízo causado a outra, por fato próprio ou por fato de pessoas ou coisas que dela dependam.<sup>47</sup>

Em citação a José Aguiar Dias, Rui Stocco sinaliza que:

Toda manifestação da atividade humana traz em si o problema da responsabilidade. Isso talvez dificulte o problema de fixar o seu conceito, que varia tanto como os aspectos que pode abranger, conforme as teorias filosófico-jurídicas. Várias são, pois, as significações. Os que se fundam na doutrina do livre-arbítrio, pondera o eminente Pontes de Miranda, sustentam uma acepção que repugna à ciência. Outros se baseiam na distinção, aliás bem vaga e imprecisa, entre psicologia normal e patológica. Resta, rigorosamente sociológica a noção da responsabilidade como aspecto da realidade social. Decorre dos fatos sociais, é o fato social. Das relações de responsabilidade, a investigação científica chega ao conceito de personalidade. Com efeito, não se concebem nem a sanção, nem a indenização, nem a recompensa, sem o indivíduo que as deva receber, como seu ponto de aplicação, ou seja, o sujeito passivo, ou paciente. Neste terreno onde as dificuldades filosóficas ameaçam, a cada passo, desviar a pesquisa para o plano metafísico, é que coincidem as noções de responsabilidade, culpabilidade e imputabilidade, tanto que a acepção vulgar assimila umas às outras. Não é possível acatar esse juízo, mas é preciso diminuir a estreita afinidade que apresentam aquelas ideias.<sup>48</sup>

Pelos referenciais apresentados, extraímos a ideia de que *responsabilidade* é o dever de reparação do dano moral ou patrimonial. É um dever jurídico secundário (repercussão patrimonial) que se manifesta em função do descumprimento da relação obrigacional, em que a obrigação é dever jurídico originário.

---

<sup>46</sup> PIRSON, Roger; VILLÉ, Albert. *Traité de la responsabilité civile extracontractuelle*, Bruxelles, E. Bruylant, 1935, t. 1. p. 5.

<sup>47</sup> SAVATIER, René. *Traité de la responsabilité civile en droit français*, 2. ed. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1951. v. 1. p. 1.

<sup>48</sup> STOCCO, Rui. *Responsabilidade civil e sua interpretação jurisprudencial*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999. p. 59.

Maria Helena Diniz argumenta que responsabilidade é obrigação do responsável e que a culpa, como fundamento da responsabilidade civil, está ligada à existência do ato ilícito (responsabilidade subjetiva) e à existência do risco, ou seja, da responsabilidade sem culpa (responsabilidade objetiva).<sup>49</sup>

No direito tributário, a definição de responsabilidade tributária também encontra diversas acepções dependendo do contexto que se apresenta. Maria Rita Ferragut afirma que a responsabilidade tributária é proposição prescritiva, relação e fato:

As acepções caminham juntas, já que, em toda aparição do termo, se faz possível identificar três perspectivas, indissociáveis. Optamos por nesse momento separá-las sem afastar o entendimento de que o fato jurídico é também uma proposição e uma relação; que a relação é um fato e uma proposição; e assim por diante.

Como proposição prescritiva, responsabilidade tributária é norma jurídica deonticamente incompleta (norma *lato sensu*), de conduta, que, a partir de um fato não tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária.<sup>50</sup>

Renato Lopes Becho afirma que responsabilidade tributária é a situação em que a lei imputa a uma pessoa o dever de recolher o tributo.<sup>51</sup> Leandro Paulsen indica que a responsabilidade tributária é aquela que terceiro se sub-roga no dever de pagar o tributo, mesmo não sendo o contribuinte, destacando que esta relação jurídica carrega função de cooperação com o Fisco (princípio da praticabilidade da tributação):

É o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo que, por se encontrar em situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados atos úteis a administração tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o faça, sob pena de responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte.<sup>52</sup>

---

<sup>49</sup> DINIZ, Maria H. *Curso de direito civil brasileiro: responsabilidade civil*. São Paulo. Editora Saraiva, 2022. v. 7. p. 28. E-book. ISBN 9786555598650. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555598650/>. Acesso em: 11 maio 2023.

<sup>50</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2007. p. 11-12.

<sup>51</sup> BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 152.

<sup>52</sup> PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012. p. 253.

Paulo de Barros Carvalho argumenta que a responsabilidade tributária é uma relação jurídica de cunho obrigacional, com caráter sancionatório<sup>53</sup>, características que observamos serem retratadas pelo Supremo Tribunal Federal em seus julgados, ao apontar que a responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seus pressupostos de fato e seus sujeitos próprios.<sup>54</sup>

Percebemos que a fundamental diferença entre a responsabilidade civil e a responsabilidade tributária atua, além da área de aplicação, no propósito de cada norma jurídica. A responsabilidade civil objetiva reparar um dano e pode ser formada por diversas relações jurídicas (relação jurídica entre pessoas físicas; pessoas jurídicas de direito privado ou pessoas físicas e jurídicas, vice-versa). A responsabilidade tributária – norma primária de incidência tributária - reside na relação jurídica Responsável-Estado, visando a arrecadação dos tributos (obrigação principal). Além disso, a responsabilidade tributária assume o caráter sancionatório quando a norma primária sancionadora incide sobre fatos ilícitos, como meio de repreensão.

Com essas considerações, compreendemos que a responsabilidade tributária não é fato jurídico que atua no critério material previsto no antecedente da regra-matriz de incidência do tributo. Para nós, a *responsabilidade tributária* é norma jurídica primária que coloca pessoa estranha ao fato jurídico tributário, na condição de sujeito passivo, após a ocorrência do fato jurídico tributário, impondo a relação obrigacional de índole sancionatória.

### **3.2 Limitações Constitucionais para Eleição de Responsável Tributário**

Definimos no tópico anterior um conceito para a responsabilidade tributária. Nesse passo, passamos a explorar o objeto de nosso estudo que converge na limitação da responsabilidade tributária com base nos mandamentos constitucionais.

---

<sup>53</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 337.

<sup>54</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 562.276*. Paraná. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário: É inconstitucional o art. 13 da Lei 8.620/1993, na parte em que estabelece que os sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, por débitos junto à Seguridade Social. Relatora: Min. Ellen Gracie. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2555009&numeroProcesso=562276&classeProcesso=RE&numeroTema=13>. Acesso em: 11 abr. 2023.

O legislador constitucional foi enfático ao prescrever que a instituição de obrigações tributárias (tributo e deveres instrumentais) seria implementada por meio de Lei, conforme as molduras prescritivas do artigo 5º, inciso II<sup>55</sup> (princípio geral da legalidade) e artigo 150, inciso I<sup>56</sup> (princípio da legalidade tributária). O objetivo do legislador foi afastar pretensões que negassem a aplicação do princípio da legalidade, o qual é “princípio chave” do Estado. Não é à toa que Paulo de Barros Carvalho destaca que ‘princípio’ é norma jurídica que contém acentuado valor:

Advirta-se que toda norma contém, necessariamente, valores. Todavia, convencionou-se chamar de ‘princípio’ àquelas regras portadoras de núcleos significativos de grande magnitude, influenciando visivelmente a orientação de cadeias normativas, às quais outorga caráter de unidade relativa, servindo de fator de agregação para outras regras do sistema do direito positivo. São, por isso, preceitos dotados de acentuada generalidade. Sempre que houver acordo, ou que um número expressivo de pessoas reconhecerem que a norma N conduz a um vetor axiológico forte, cumprindo papel de relevo para a compreensão de segmentos importantes do ordenamento de proposições prescritivas, estaremos diante de um princípio.<sup>57</sup>

O texto constitucional impõe que somente a lei formal pode criar obrigações tributárias (lei ordinária ou lei complementar quando o texto constitucional assim exigir) que deverá conter todos os elementos que identifiquem o fato jurídico tributário e a relação jurídica, não sendo permitido, a posterior, a intervenção de uma outra fonte de direito diferente da Lei. Essa relação sujeição-estado instrumentalizada pela legalidade encontra aderência no princípio da tipicidade tributária que atua como mecanismo de proteção à oposição de atos arbitrários do Estado.

Fabiana Del Padre Tome<sup>58</sup> discorre que o nascimento do vínculo obrigacional depende do fenômeno da subsunção, sem o qual não surge a obrigação, nos exatos

---

<sup>55</sup> Art. 5º Todos são iguais perante a lei, sem distinção de qualquer natureza, garantindo-se aos brasileiros e aos estrangeiros residentes no País a inviolabilidade do direito à vida, à liberdade, à igualdade, à segurança e à propriedade, nos termos seguintes: II - ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei.

<sup>56</sup> Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

I - exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça.

<sup>57</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (Universalidade)*. Justiça tributária. IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998. p. 668.

<sup>58</sup> TOME, Fabiana Del. Considerações sobre a responsabilidade tributária de empresas pertencentes a grupo econômico. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, v. 3, nov./dez., 2016, p. 17-32. DTR\2016\24702.

termos previstos em lei. Luís Eduardo Schoueri corrobora com a autora e afirma que o artigo 97 do Código Tributário Nacional<sup>59</sup> é a conformação do princípio da legalidade:

Eis aí o conteúdo do Princípio da Legalidade: não se contenta o legislador complementar em exigir que o tributo seja genericamente previsto na lei; tampouco lhe basta a definição da hipótese tributária na lei: também o consequente normativo, isto é, o *an* e o *quantum debeat*, representados pela definição do sujeito passivo, da base de cálculo e da alíquota, todos devem ser previstos na própria lei. Vale dizer, tanto o antecedente (hipótese) como o consequente jurídico tributário são matérias de lei. Noutras palavras, como se verá com mais vagar no Capítulo X, exige-se que toda a *regra matriz de incidência tributária* decorra da lei.<sup>60</sup>

Embora a Constituição Federal não foi expressa em definir o sujeito passivo tributário<sup>61</sup>, tal competência foi delegada ao legislador infraconstitucional, nas diretrizes do artigo 146, inciso III<sup>62</sup>, que designou ao ente político fixar os fatos jurídicos que desencadeiam a obrigação de pagar e sobre aquele que recai a tributação. Via de regra, essa obrigação é atribuída ao sujeito passivo que realiza o fato jurídico (contribuinte) ou aquele obrigado pelo pagamento (responsável), em conformidade com a capacidade contributiva, no modelo do artigo 145, § 1º da Constituição Federal<sup>63</sup>.

Para Regina Helena Costa, a capacidade contributiva é a aptidão do sujeito passivo para suportar a carga tributária, numa obrigação cujo objeto é o pagamento

---

<sup>59</sup> BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 06 jul. 2023.

<sup>60</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Saraiva Jur, 2019. p. 308.

<sup>61</sup> Nessa perspectiva, a compreensão de Paulo de Barros Carvalho: “A Constituição não designa, denotativamente, quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa outorga às pessoas políticas. Deixa a cargo do legislador ordinário não só estabelecer o desenho estrutural da hipótese normativa, que deverá girar em torno daquela referência constitucional, mas, além disso, escolher o sujeito que arcará com o peso da incidência fiscal, fazendo as vezes de devedor da prestação tributária”. (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 185).

<sup>62</sup> BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 09 jul. 2023.

<sup>63</sup> Art. 145. A União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios poderão instituir os seguintes tributos: § 1º Sempre que possível, os impostos terão caráter pessoal e serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte, facultado à administração tributária, especialmente para conferir efetividade a esses objetivos, identificar, respeitados os direitos individuais e nos termos da lei, o patrimônio, os rendimentos e as atividades econômicas do contribuinte.

de imposto, sem o perecimento da riqueza lastreadora na tributação<sup>64</sup>, vindo a relatar em linhas posteriores que:

[...] na obrigação principal, o sujeito passivo direto ou contribuinte é o protagonista do fato ensejador do nascimento do vínculo; já o chamado sujeito passivo indireto ou responsável, terceiro em relação ao fato jurídico tributário, é o protagonista de relação jurídica distinta, uma vez que alcançado pela lei para satisfazer a prestação objeto da obrigação principal contraída por outrem em virtude da prática de ato ilícito (descumprimento de dever próprio), ou em função de disciplina assecuratória da satisfação do crédito tributário.<sup>65</sup>

Sobre a relação responsável tributário e capacidade contributiva, em vista da perspectiva de nosso trabalho, as dimensões da responsabilidade tributária a integrantes de grupo econômico rendem discussões.

Maria Rita Ferragut argumenta que o princípio da capacidade contributiva não se aplica ao responsável porque a responsabilidade tributária é vista não pela aptidão de arcar com o ônus fiscal, mas na condição de figurar no polo passivo de uma relação jurídica.<sup>66</sup>

Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas nega submissão ao princípio, na medida em que o responsável encontra definição legal e grupo econômico é desprovido regulação, vindo sopesar que “[...] terceiros, cuja personalidade é autônoma em relação àquela de quem se cobra e que, em princípio, não praticaram o fato gerador, são chamadas a responder pelo débito”, sob a vontade da arrecadação por conveniência (praticabilidade tributária).<sup>67</sup>

Renato Lopes Becho afirma que a responsabilidade tributária aferida em decorrência de atos ilícitos prescinde de análise dos elementos inerente capacidade contributiva, inclusive porque a capacidade contributiva é associada a riqueza, não sobre liame relacional do responsável com o contribuinte.<sup>68</sup>

A doutrina é unânime em afirmar que o grupo econômico não realiza o fato jurídico tributário, o que lhe distancia da implicação do princípio da capacidade

---

<sup>64</sup> COSTA, Regina H. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. p. 110. E-book. ISBN 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 09 jul. 2023.

<sup>65</sup> *Ibidem*, p. 251.

<sup>66</sup> FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 15.

<sup>67</sup> DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. *Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais*. São Paulo: Noeses, 2018. p. 111.

<sup>68</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, arts. 134 a 135. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 39-40.

contributiva porque a sujeição não decorre da riqueza manifestada pelo fato jurídico, mas de ato punitivo pelo exercício de atos contrários ao interesse do Fisco, do que se conclui ser injustificado que seus próprios recursos financeiros sejam onerados para pagamento de obrigação devida por outra empresa do grupo pela inexistência dessa qualificação jurídica sancionadora.<sup>69</sup> Por isso, Geraldo Ataliba alertava que “[...] a deslocação do sujeito passivo é absolutamente excepcional no direito brasileiro, exigindo rigoroso e extremo cuidado do legislador [...]”.<sup>70</sup>

Isto posto, o legislador constitucional estabeleceu os limites que o legislador infraconstitucional deveria seguir na escolha do responsável tributário: (i) lei formal e, (ii) razoabilidade, a orientar o legislador na escolha do terceiro que virá a responder pelo ônus tributário, uma vez que sempre há de estar vinculado indiretamente ao fato gerador (art. 5º, LIV)<sup>71</sup>

Trazendo a limitação Constitucional à eleição de responsável tributário e comparando os preceitos estabelecidos no Código Tributário Nacional, observamos que a ação ou omissão que importe em ilicitude é o fato jurídico importante para criação da norma sancionadora. É sobre essa norma que prosseguiremos a análise.

### 3.3 Responsabilidade pelo Descumprimento de Dever Jurídico: a Sanção

O sistema jurídico comporta diversas linguagens e, por isso, entendemos adequado estabelecer o conceito, a natureza jurídica e as características da sanção, em matéria tributária, assim como definir o conceito de infração tributária porque são elementos inerentes à norma de responsabilidade tributária.

Apresentamos, a seguir, fundamentos em que as expressões “infração” e “ilícito” são consideradas sinônimos para os fins de nosso estudo.

---

<sup>69</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da; SANTOS, Ramon Tomazela. XL Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEU – Escola de Direito “Grupos Econômicos”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos Econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 79.

<sup>70</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 11. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 2010. p. 94.

<sup>71</sup> COSTA, Regina H. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. p. 213. E-book. ISBN 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 11 jul. 2023.

### 3.3.1 Conceito

A Sanção é inerente ao direito porque inexiste direito sem a penalidade que o assegure. A aplicação da sanção, decorrente da atividade de coerção estatal, pressupõe a ocorrência de uma infração, isto é, o desrespeito à ordem legal já que não existe ilicitude fora do direito, como bem apontou Maria Ângela Lopes Paulino Padilha.<sup>72</sup> Assim, o traço característico da sanção é a “ilicitude”.

Inicialmente, destacamos que a infração tributária não se confunde com a sanção tributária porque a primeira é decorrente de ato ilícito, praticado pelo sujeito passivo, e a última é a consequência imposta pelo sujeito ativo ao descumprimento da norma legal.

Em sentido amplo, definimos infração tributária como o desrespeito à norma jurídica; em sentido restrito, valemo-nos das acepções propostas por Maria Rita Ferragut e Paulo de Barros Carvalho:

[...] representa o ato jurídico voluntário, omissivo ou comissivo, contrário ao comportamento exigido na norma jurídica” (Maria Rita Ferragut).<sup>73</sup>

*Infração tributária* é a ação ou omissão que, direta ou indiretamente, represente o descumprimento dos deveres jurídicos estatuídos em leis fiscais” (Paulo de Barros Carvalho).<sup>74</sup>

Para o direito tributário, a infração se relaciona com o antecedente da norma sancionatória em que se descreve os ilícitos que transgrediram o consequente da norma primária tributária. Entendemos que a infração tributária compreende tanto a inobservância da obrigação principal quanto o dever instrumental (que estabelece a prática de atos que visam a proporcionar o conhecimento e o controle dos fatos jurídicos tributários), pois ambos os fatos podem compor o antecedente da norma jurídica sancionadora<sup>75</sup>.

---

<sup>72</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 55.

<sup>73</sup> FERRAGUT, Maria R. *As Provas e o Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2016. p. 228.

<sup>74</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed., revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 523.

<sup>75</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 96.

Registramos que a norma primária dispositiva é desprovida de sanção porque dela decorre a interpretação entre a conduta lícita e a relação jurídica. Sobre a norma primária sancionadora, colacionamos os dizeres de Eurico Marcos Diniz de Santi:

Importa identificar nessa investigação uma categoria elipsada naquele corte abstrato: a norma primária sancionadora. A norma primária sancionadora, como a norma secundária, tem por pressuposto o não cumprimento de deveres ou obrigações; carece, entretanto, da eficácia coercitiva daquela. Nas normas primárias, situam-se as relações jurídicas de direito material (substantivo), nas normas secundárias, as relações jurídicas de direito formal (adjetivo ou processual) em que o direito subjetivo é o de ação (em sentido processual). Têm-se, portanto, normas primárias estabelecedoras de relações jurídicas de direito material decorrentes de (i) ato ou fato lícito, e (ii) de ato ou fato ilícito. A que tem pressuposto antijurídico denominamos norma primária sancionadora, pois veicula uma sanção — no sentido de obrigação advinda do não cumprimento de um dever jurídico — enquanto a outra, por não apresentar aspecto sancionatório, convencionamos chamar norma primária dispositiva.<sup>76</sup>

Ao definir sanção, observamos se tratar de palavra polissêmica. Percorremos os ensinamentos de renomados doutrinadores e colhemos as seguintes acepções:

- Hector Villegas: sanção é a reação do Direito ante a não realização dos comportamentos devidos, ante a falta de acatamento de que o Direito crê desejável numa sociedade determinada, num momento dado. Essa é a sanção.<sup>77</sup>
- Maria Rita Ferragut: sanção é o conseqüente de uma norma jurídica sancionadora. É relação jurídica restritiva de direitos, de caráter repressivo, fruto de uma relação de implicação existente a partir da constatação da prática de um comportamento proibido, omissivo ou comissivo, nela previsto (infração)<sup>78</sup>
- Paulo de Barros Carvalho: o vocábulo sanção comparece aqui na sua acepção estrita, equivale a dizer, “norma jurídica em que o Estado-juiz intervém como sujeito passivo da relação deontológica, sendo sujeito ativo a pessoa que postula a aplicação coativa da prestação descumprida.”<sup>79</sup>
- Eurico Marcos Diniz de Santi: sanção pode denotar: (i) a relação jurídica consistente na conduta substitutiva reparadora, decorrente do descumprimento de um pressuposto obrigacional (de fazer, de omitir, de dar – genericamente prestações do sujeito passivo Sp); (ii) relação jurídica que habilita o sujeito ativo Sa a exercer seu direito subjetivo de ação (processual), para exigir perante o Estado-juiz Sj a efetivação

<sup>76</sup> SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. E-book. ISBN 9788502119970, p. 15. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502119970/>. Acesso em: 11 jul. 2023.

<sup>77</sup> VILLEGAS, Héctor. *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Educ/Resenha Tributária, 1974. p. 151.

<sup>78</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 97.

<sup>79</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed., revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 521.

do dever constituído na norma primária e (iii) a relação jurídica, consequência processual deste “direito de ação”, preceituada na sentença condenatória, decorrente de processo judicial. Esta última, expressão da vontade jurisdicional do Estado, condiciona a “coação”, assim entendida como o poder de órgão do Estado de fazer cumprir por meio do uso da força (direito subjetivo público monopolizado pelo Estado-juiz) a sanção expressa na condenatoriedade de seu ato (sentença).<sup>80</sup>

Portanto, para nós, o conceito de **sanção** é a consequência imposta pelo descumprimento da norma jurídica tributária e a **infração tributária** é o comportamento (ação ou omissão) contrário ao comando descrito na norma jurídica.

### 3.3.2 Natureza Jurídica

Marília Bezzan Rodrigues Alves destaca que “a tarefa de definir a natureza jurídica das sanções tributárias é essencial à determinação do regime jurídico a que se submetem, não se tratando de discussão meramente intelectual” porque com base na definição da natureza jurídica que teremos a “competência para instituir sanções tributárias e as regras e princípios que lhes são aplicáveis”<sup>81</sup>.

Com base nas lições de Bernardo Ribeiro de Moraes, a doutrina, ao longo do tempo, estabeleceu critérios para identificar as espécies de ilícitos, de acordo com o regime jurídico (penal, tributário, civil, administrativo). Assim, destacamos os fundamentos de Maria Ângela Lopes Paulino Padilha:

---

<sup>80</sup> “A composição dúplice, norma primária e norma secundária, é produto de um corte simplificado e abstrato sobre a intrincada série de normas, que possibilita a redução da complexidade do dado normativo. O critério que preside esta classificação, informado pela Teoria Pura do Direito, é a figuração ou não no prescritor normativo da sanção, i.é., da possibilidade do uso da coação organizada, mediante órgão jurisdicional, para fazer valer a efetivação do dever constituído pela eficácia jurídica de outras normas. Se presente este direito subjetivo temos uma norma secundária, caso contrário, norma primária. Norma de direito substantivo, esta; norma de direito adjetivo, aquela. [...]. Na estrutura dual apresentada aparece tão-somente a norma primária dispositiva e a norma secundária. [...] Normas primárias são, pois, aquelas oriundas do direito material, civil, comercial, administrativo, tributário; secundárias, as oriundas do direito processual positivo. [...] Na norma secundária, a não observância do dever de prestar (“-q” ou “-r”), positivo ou negativo, é o suposto normativo fundante da sanção, nesta acepção entendida como a pretensão de exigir coativamente perante o órgão estatal a efetivação do dever estatuído no(s) prescritor(es) da(s) norma(s) primária(s). Convém, dado o caráter não-unívoco do vocábulo “sanção”, breve digressão elucidativa de seus significados possíveis, especialmente diferenciando-o do vocábulo “coação”. (SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. p. 14-16. E-book. ISBN 9788502119970. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502119970/>. Acesso em: 11 jul. 2023).

<sup>81</sup> ALVES, Marília Bezzan Rodrigues Alves. *As Sanções Políticas no Direito Tributário*. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2019.

- a) O critério da natureza da norma jurídica violada;
- b) O critério do bem jurídico tutelado (se o ato lesionasse o interesse privado, o ilícito seria civil; se ofendesse o direito do Estado receber o tributo, o ilícito seria tributário etc.);
- c) O critério do tipo da sanção estabelecida pelo ordenamento jurídico (se reparadora, seria ilícito civil; se pena de detenção, seria ilícito penal etc.);
- d) O critério do motivo de ordem subjetiva (se dolo, o ilícito seria penal; se culpa, civil etc.);
- e) O critério do processo jurisdicional que impõe a sanção (se a sanção é aplicada pela autoridade judicial, isto é, pelo Poder Judiciário, o ilícito seria penal; se aplicada pela Administração Pública, o ilícito seria administrativo etc.).<sup>82</sup>

Não afastamos os critérios utilizados pela autora; todavia, em nossa compreensão, o que definirá a natureza da sanção é aquela correspondente à norma jurídica que descreve o ilícito nela qualificado.

Ainda que a sanção de natureza civil seja autônoma daquela penal e tributária, nas últimas encontramos proximidade, como o elemento dolo de que nos valem no direito penal para qualificar a sanção tributária. Embora o direito penal tenha sido o ramo pioneiro a tratar de ilícito e sanção, não concentra ele todas as possíveis ilicitudes, razão pela qual nem todas as sanções atraem natureza jurídica penal. Acerca dessas diferenças, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha aponta que:

No Direito brasileiro, não prospera reconhecer as sanções tributárias como sendo de natureza penal, uma vez que desprovidas de características próprias do regime jurídico-penal, tais como a incomunicabilidade da pena, a reserva jurisdicional, a ausência da responsabilidade objetiva e a competência legislativa privativa da União para tipificar crimes.<sup>83</sup>

Assim, na sanção penal, o ilícito reside na violação aos direitos da coletividade (interesse público primário) e, na sanção tributária, o ilícito se caracteriza pelo descumprimento da norma primária tributária que viola o direito do Estado (interesse público secundário), de receber determinada quantia decorrente de obrigação tributária ou fiscalizar o cumprimento dessa obrigação tributária. Essa afirmação nos

---

<sup>82</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015. p. 61-62.

<sup>83</sup> *Ibid.*

conduz a apresentar substancial diferença entre tributo e sanção: o tributo se origina de um fato lícito e a sanção tem hipótese um fato ilícito.<sup>84</sup>

Para o direito tributário, não é qualquer ilícito que irrompe atribuição de sanção ao sujeito passivo. Devemos buscar aquele que obsta o cumprimento da regra-matriz de incidência. Ultrajado o dever, assume o responsável a condição do contribuinte, em uma relação jurídica robusta de caráter sancionador, vindo a fazer as vezes daquele para o cumprimento da obrigação tributária.

Esses seriam os requisitos da norma de responsabilidade tributária convencional que acaba por limitar o sujeito e as condições de sua cominação. Entretanto, na perspectiva do grupo econômico, a caracterização do fato ilícito para a lei tributária assume distorções que acabam por desvirtuar a espécie da sanção que se pretende impor porque se atribui a infração a qualquer lei como elemento para a composição da norma de responsabilidade tributária, o que afastamos pelos argumentos expostos.

### 3.3.3 Características

Verificada a ilicitude, constatamos que a norma de responsabilidade tributária tem por finalidade punir (sanção) para, como meio de coerção, facilitar (necessidade) e simplificar (interesse) a arrecadação.<sup>85</sup> Por essa perspectiva, observamos que a sanção possui dupla finalidade: penalizar e desencorajar a prática de novas infrações à lei tributária.

Agustin Gordilho categoriza que:

[...] as sanções nem sempre são penas (privação de liberdade, vida ou propriedade, a título não de reparação, mas de castigo), posto que podem consistir no estabelecimento de uma relação jurídica nova, a extinção de uma relação jurídica preexistente ou a execução coativa do dever jurídico violado. Querendo-se, em todos os casos há um *aliquid* de castigo, mas deve-se notar que salvo no caso do direito penal, o mais importante da sanção – ou “específica reação do direito ante a violação de um dever jurídico” – não é castigo, mas a aplicação

---

<sup>84</sup> Aponta Hugo de Brito Machado que “na norma tributária, a definição da hipótese de incidência não alberga o descumprimento de qualquer outra norma” e “na norma penal, diversamente, a hipótese de incidência alberga necessariamente o descumprimento de outra norma”. (MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2003. v. 1. p. 103).

<sup>85</sup> DARZÉ, Andrea M. *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 91-92.

forçada do objeto do direito, vale dizer, o cumprimento ou execução coativa do dever não cumprido”.<sup>86</sup>

Na mesma linha, Paulo de Barros Carvalho argumenta que, nas hipóteses em que a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária é conferida a terceiro, colhida dentro do contexto fático do evento descrito pela norma jurídica primária, não ostentará caráter punitivo<sup>87</sup>. Por outro lado, a pessoa chamada ao polo da relação jurídica é alheia ao fato jurídico tributário, configurado está o caráter punitivo e restará caracterizada a sanção administrativa.

Sob a perspectiva de grupo econômico, entendemos que a responsabilidade tributária requerida e deferida no âmbito judicial se assemelha à sanção administrativa, ainda que alguns se posicionem no sentido de que o desrespeito da Administração em promover atos eivados de inconstitucionalidade, forçando o sujeito passivo a pagar a obrigação tributária, são consideradas sanções políticas.

Em termos genéricos, as sanções políticas compreendem as medidas restritivas de direitos impostas pela própria Administração ao sujeito passivo, as quais têm como escopo obrigá-lo, por via oblíqua, a recolher a exação tributária em favor dos cofres públicos, sem, contudo, recorrer ao Judiciário, na forma preconizada pelo devido processo legal formal<sup>88</sup>. As formas mais comuns de sanções políticas que observamos dizem respeito à inclusão da obrigação tributária e do sujeito passivo no Cadastro Informativo de Créditos Não Quitados (CADIN) e protesto de Certidão de Dívida Ativa (CDA).

Não traçaremos argumentos sobre o artigo 136 do Código Tributário Nacional<sup>89</sup> porque entendemos que o dispositivo se refere à transgressão à legislação tributária que importa na qualificação de crimes ou contravenções à ordem penal tributária. Para o nosso estudo, entendemos ser essencial discorrer sobre quais condutas praticadas pelo responsável tributário caracteriza “ilícito” e de que modo

---

<sup>86</sup> GORDILLO, Agustín A. *Introducción al derecho administrativo*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966. p. 69-70.

<sup>87</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021. p. 357.

<sup>88</sup> PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015, p. 168-169.

<sup>89</sup> BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 03 jul. 2023.

esse “ilícito” é qualificado para o direito tributário, como fato jurídico que suporta a integração da norma sancionadora de responsabilidade tributária.

Trazemos as lições de Marcelo Signorini Prado de Almeida que reforçam nossa ideia de que a responsabilidade tributária imposta a todas as empresas do grupo econômico se caracteriza como uma sanção administrativa:

Neste ínterim, a responsabilidade do grupo econômico é uma clara aceção de sanção à terceira pessoa, representada por outra empresa, impactando diretamente em seu patrimônio. Esta sanção deve ser apurada comprovando-se o aproveitamento da estrutura empresarial de modo ilícito desde que submetidas a todas as garantias constitucionais, especialmente a estrita legalidade, em procedimento específico com ampla defesa e devido processo legal.<sup>90</sup>

Em síntese, consideramos que a sanção administrativa, como instrumento de responsabilidade tributária a grupo econômico, necessariamente, deverá observar o que constitui o fato ilícito, no campo tributário, para, desse modo, criar a norma jurídica que operará efeitos sobre essa relação jurídica na busca do efetivo pagamento pelo descumprimento do dever jurídico.

Estabelecidos os elementos iniciais para a construção da norma de responsabilidade tributária sancionadora, prosseguiremos aprofundando o estudo sobre a responsabilidade tributária.

---

<sup>90</sup> ALMEIDA, Marcelo Signorini de. *Responsabilidade tributária do grupo econômico*: elementos de identificação e sua interpretação. Curitiba: Juruá, 2021. p. 78.

## CAPÍTULO 4 - RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

### 4.1 Compreendendo o Contexto da Controvérsia

Em linhas introdutórias sobre a responsabilidade tributária discorreremos que os princípios constitucionais estão intimamente ligados à matéria de sujeição passiva, em vista do exercício e da limitação do poder de tributar (instrumento de arrecadação do Estado). A discussão cresce quando pretendemos qualificar todos os participantes de um grupo econômico, na condição de responsáveis, sob a perspectiva de que o Código Tributário Nacional autoriza a pretensão.

Não são raras as vezes que o Fisco compreende serem certos atos de seus participantes, tais como coordenação de administração familiar e compartilhamento de espaço, fatos jurídicos que desencadeiam a obrigação tributária e, por lógica, impõe, indistintamente a todos, a responsabilidade pelo pagamento da obrigação tributária devida pela empresa que praticou o fato gerador, em desprezo total à autonomia conferida a cada empresa.

Esse pensar do Fisco se sustenta pelo argumento de que a interpretação sistemática das normas de direito tributário (artigo 124), direito civil (artigo 50) e legislação previdenciária (artigo 30, inciso IX da Lei nº 8.212/91) conferem *ratio* à responsabilização de todo o grupo. Mas, será que essa forma de interpretação está respeitando os mandamentos constitucionais? Quem pode sofrer os efeitos dessa obrigação tributária?

Passamos a analisar a relação de causa-efeito da interpretação das normas jurídicas e aplicação delas, em matéria tributária, para, assim, discorrer se as normas jurídicas que envolvem o problema conformam a transposição de responsabilidade para todo o grupo econômico.

### 4.2 Interpretação do Direito Positivo

Paulo de Barros Carvalho ensina que “interpretar o direito é conhecê-lo, atribuindo valores aos símbolos, isto é, adjudicar-lhes significações e, por meio

dessas, fazer referência aos objetos do mundo”<sup>91</sup>. Colhemos das ponderações do autor que o ato interpretativo se presta para esclarecer o sentido e o alcance de uma norma jurídica; nunca para modificar a real intensão do comando normativo.

Sabemos que o direito positivo é incapaz de oferecer comandos prescritivos únicos que resolvam todas as lides. Por tais razões se faz necessário percorrer a linguagem do direito positivo de modo a compreendê-lo como texto e o contexto em (processo histórico-social) que se insere, a fim de criar uma linguagem jurídica capaz de suprir as necessidades dos jurisdicionados.

Pelo processo comunicacional, o texto inserido no direito positivo não se apresenta de forma isolada porque se relaciona com outro texto para a construção do discurso, o que reforça a ideia proposta por Paulo de Barros Carvalho<sup>92</sup> da inesgotabilidade (todo texto pode ser reinterpretado, infinitamente) e intertextualidade da interpretação (diálogo entre os textos).

Na expressão de Bakhtin, a relação dialógica ou intertextualidade pressupõe relações de significados:

As relações dialógicas são relações (de sentidos) entre toda espécie de enunciados na comunicação discursiva. Dois enunciados, quaisquer que sejam, se confrontados no plano do sentido (não como objetos e não como exemplos linguísticos), acabam em relação dialógica [...] <sup>93</sup>.

Essa inesgotabilidade interpretativa encontra limites. Nesse ponto é que o problema se insere: como relacionar as normas do direito positivo, a fim de construir uma norma jurídica para suprir o silêncio da norma jurídico-tributária sobre o conceito de grupo econômico e as consequências tributárias dessa relação, sem desconstruir a hipótese de incidência tributária regulada pela Lei?

Interpretar a norma jurídica exige que o intérprete adote uma metodologia que possa ser aplicada a qualquer área do direito. Como ciência, a Hermenêutica Jurídica, que “tem por objeto o estudo e a sistematização dos processos aplicáveis para

---

<sup>91</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p. 192.

<sup>92</sup> *Ibid*, p. 194-198.

<sup>93</sup> BAKHTIN, Mikhail. *Os gêneros do discurso*. Tradução Paulo Bezerra. 1. ed. São Paulo: Editora 34, 2016 [1979]. p. 92.

determinar o sentido e o alcance das expressões do Direito<sup>94</sup>, é capaz de fornecer, ao intérprete, as técnicas de interpretação na busca dos sentidos e alcances do texto jurídico para que os conflitos ou omissões sejam solucionados.

A doutrina de Carlos Maximiliano ensina as técnicas de interpretação, as quais são usadas como ferramenta para oferecer critérios claros e seguros para interpretação e aplicação da norma jurídica.

A primeira delas, a *interpretação gramatical/literal*, tem como premissa a interpretação literal do texto (em sentido estrito), isto é, busca a acepção da palavra do texto. Para os adeptos do giro-linguístico em que “os conteúdos significativos são criados, produzidos e elaborados pelo intérprete com base nos critérios de uso das palavras e seu contexto histórico-cultural”<sup>95</sup>, a interpretação gramatical/literal inexistente porque os sentidos são criações na mente do intérprete, não se manifestando expressamente no texto. Como leciona Paulo de Barros Carvalho: “o intérprete da formulação literal dificilmente alcançará a plenitude do comando legislado, exatamente porque se vê tolhido de buscar a significação contextual e não há texto sem contexto”<sup>96</sup>.

Muito embora Carlos Maximiliano seja adepto da hermenêutica jurídica tradicional, o autor se aproxima da concepção do giro-linguístico ao alertar cuidado no uso da interpretação restritamente literal:

[...] porque a linguagem, embora perfeita na aparência, pode ser inexata; não raro, a aplicados a um texto, lúcido à primeira vista, outros elementos de interpretação, conduzem a resultado diverso do obtido com o só emprego do processo filológico [...]<sup>97</sup>.

Outro tipo de interpretação é a *interpretação lógica* que objetiva encontrar uma ligação entre o sentido e o alcance da locução contida no texto legal. O intérprete se utiliza de um raciocínio lógico que contenha coerência para estruturar as ideias. Pela *interpretação histórica*, o intérprete se vale da realidade histórica para a formulação dos textos jurídicos. O intérprete recorre a fase antecedente à expedição da norma e

---

<sup>94</sup> MAXIMILIANO, Carlos; MARCARO, Alysson. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. São Paulo: Grupo GEN, 2021. (Coleção Fora de Série). E-book. ISBN 9786559642151. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559642151/>. Acesso em: 18 abr. 2023.

<sup>95</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: (o constructivismo lógico-semântico)*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 260.

<sup>96</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 106.

<sup>97</sup> MAXIMILIANO, Carlos; MARCARO, Alysson. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. São Paulo: Grupo GEN, 2021. (Coleção Fora de Série). E-book. ISBN 9786559642151. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559642151/>. Acesso em: 18 abr. 2023.

percorre a trajetória até sua edição levando em conta o contexto histórico (processo legislativo, conjunturas socioculturais, políticas e econômicas). Para o direito, a interpretação histórica concretiza a interdisciplinariedade entre as ciências colhendo os elementos que serão base para estruturação dos textos jurídicos.

Aurora Tomazini de Carvalho destaca que, na interpretação histórica, o sentido se forma com a evolução do contexto histórico que envolve o texto. Contudo alerta que, pela proposta do giro-linguístico, e que nos parece adequada, o método tradicional abandona o plano sintático da linguagem e torna o uso do método restrito:

De acordo com as premissas fixadas neste trabalho, todo sentido é determinado pelo contexto que o envolve, sendo este, quando delimitado pelo intérprete, uma forma de justificação das proposições construídas. Nestes termos, o modelo histórico-evolutivo é uma forma de encarar analiticamente as construções significativas do direito positivo. Volta-se, assim, ao seu plano semântico e pragmático, mas nada diz sobre seu plano sintático, sua forma organizacional, a estrutura normativa e as relações entre normas, proporcionando-nos uma visão restrita da realidade jurídica. Mas não deixa de ser um modelo relevante para aqueles que se dedicam especialmente aos estudos das significações e da aplicação das normas jurídicas.<sup>98</sup>

Método que busca conhecer o espírito da norma, a *interpretação teleológica* rompe com o modelo de hermenêutica tradicional e se atenta a elemento externo ao texto: a finalidade. Carlos Maximiliano afirma que conhecer a finalidade da norma jurídica contribui para esclarecer as hipóteses que nela se enquadram:

O fim da norma jurídica não é constante, eterno, único. Valerá como justificativa deste asserto o fato, referido por vezes, de corresponder o sistema de hermenêutica às ideias vitoriosas a respeito da concepção do próprio Direito. Este é normativo; acha-se no seu conteúdo, previstos, definidos, assegurados, os fins da vida do homem na sociedade. Realizá-los é um bem, juridicamente protegido.<sup>99</sup>

Método interpretativo por excelência e com maior incidência de aplicação no direito, a *interpretação sistemática* consiste em analisar a norma não em sua individualidade, mas todo o conjunto de normas que integram o sistema jurídico. O intérprete alcançará a correta compreensão dos enunciados, das proposições e das

---

<sup>98</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: (o constructivismo lógico-semântico)*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 262.

<sup>99</sup> MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. 20. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 125.

normas jurídicas (em sentido estrito), quando examinar os textos de forma harmônica e coordenada. Assim leciona Paulo de Barros Carvalho:

Os métodos literal e lógico estão no plano sintático, enquanto o histórico e o teleológico influem, tanto no nível semântico, quanto no pragmático. O critério sistemático da interpretação envolve os três planos e é, por isso mesmo, exaustivo da linguagem do direito. Isoladamente, só o último (sistemático) tem condições de prevalecer, exatamente porque ante supõe os anteriores. É, assim, considerado o método por excelência.<sup>100</sup>

Entendemos que a interpretação sistemática pode ser aplicada no Direito Tributário porque as normas tributárias, assim como outra qualquer, repousam no sistema jurídico. Contudo, não podemos perder de vista que o Direito Tributário se insere no âmbito do Direito Público, em que os interesses do Estado são prevalência ao direito individual, justamente por proteger uma coletividade de direitos. Tal premissa nos conduz a afastar a interpretação e aplicação de determinadas normas de Direito Privado nesse âmbito, ressalvadas aquelas em caráter subsidiário, visto que as normas de direito privado regulam a existência e ação entre os particulares.

Segundo Alfredo Augusto Becker, o que diferencia as normas de direito tributário das demais normas do sistema jurídico são os fatos que compõem a hipótese de incidência e sua realização:

O que diferencia uma regra jurídica de outra, conferindo especificidade a cada regra jurídica, é o conteúdo da hipótese de incidência e o da regra; noutras palavras, é a natureza dos fatos que compõem a hipótese de incidência das consequências (efeito jurídico) predeterminada pela norma e a realização integral da hipótese de incidência pelo acontecimento de todos os fatos previstos como elementos integrantes de sua composição.<sup>101</sup>

Por tais razões, assentimos que interpretação sistemática no direito tributário é meio de alcançar a segurança jurídica e vincular a legalidade, nos moldes prescritos pela Constituição Federal. Entendemos que o *princípio da legalidade* é considerado a pilastra de sustentação do direito tributário porque protege o âmbito dos direitos subjetivos dos particulares e estabelece o exercício (veículo que introduz ou majora o tributo) e delimita a competência (agente competente edita norma dentro de sua

---

<sup>100</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 100.

<sup>101</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 342.

esfera), conferindo maior segurança jurídica as relações tributárias. Ainda, a interpretação e aplicação desse princípio no direito tributário obsta atos arbitrários da Administração, na medida em que seu sentido reforça que apenas a lei em sentido formal pode fornecer os elementos para pontuar hipóteses (*descriptor*) e consequentes (*prescriptor*) das normas criadoras de tributos.

A referência às expressões *hipóteses* e *consequentes* nos conduz ao esquema lógico chamado “regra matriz de incidência tributária”, instrumento de que o intérprete se utiliza para formular suas significações. Autora Tomazini Carvalho descreve a estrutura desse esquema de forma pontual:

Haverá, assim, para construção dos conceitos conotativos destas normas, no antecedente: (i) um critério material (delineador do comportamento/ação pessoal); (ii) um critério temporal (condicionador da ação no tempo); e (iii) um critério espacial (identificador do espaço da ação). E, no consequente: (iv) um critério pessoal (delineador dos sujeitos ativo e passivo da relação); e (v) um critério prestacional (qualificador do objeto da prestação).<sup>102</sup>

Esse esquema lógico permite identificar a hipótese que qualifica o fato jurídico e o consequente que estabelece as relações a serem instauradas com a verificação do fato jurídico, bem como os elementos deste vínculo. Assim, “a função do consequente é definir os critérios (conotação) do vínculo jurídico a ser interposto entre duas ou mais pessoas, em razão da ocorrência do fato jurídico”<sup>103</sup>.

Quanto à capacidade de realizar o fato jurídico tributário e ser sujeito de obrigações, elemento constituinte do critério pessoal, Paulo de Barros Carvalho alerta que “uma coisa é a aptidão para concretizar o êxito abstratamente descrito no texto normativo, outra é integrar o liame que se instaura no preciso instante em que se adquire proporções concretas o fato previsto no suposto da regra”.<sup>104</sup> Essa distinção nos interessa quando conduzida a interpretação sob a perspectiva de solidariedade imposta aos integrantes do grupo econômico, na medida em que identificamos um recorte no critério pessoal da regra-matriz, tendo em vista à ausência de atuação deste com a materialidade prevista na hipótese.

---

<sup>102</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: (o constructivismo lógico-semântico)*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 374-375.

<sup>103</sup> *Ibid*, p. 400

<sup>104</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 305.

O intérprete, ao submeter os textos jurídicos num processo hermenêutico, extrai desse processo outro universo que será posto a um caso concreto. Se o direito (conjunto de normas jurídicas) fosse algo certo e determinado (significação unívoca) contido nos textos positivados (dado material), não haveria divergências doutrinárias, nem jurisprudenciais.<sup>105</sup>

Dessa afirmação concluímos que o objetivo da interpretação, em seus modelos, é fornecer elemento que preencha o consequente da norma de responsabilidade tributária, isto é, descreva o responsável que suportará os efeitos da obrigação de pagar, respeitando as limitações constitucional e infraconstitucional para o desenho dessa norma jurídica.

A partir dessa expressão, avançamos a argumentação buscando delimitar o sujeito passivo regulado pelo Código Tributário Nacional.

### 4.3 Sujeitos da Relação Jurídica Tributária

A Constituição Federal não indicou expressamente quem seriam os sujeitos da relação jurídico-tributária. Ela prescreveu a materialidade dos tributos (artigos 153, 155 e 156) e delegou à lei complementar a tarefa de definir normas gerais em matéria tributária. É o que se extrai da dicção do artigo 146, inciso III, alínea 'a' da lei maior:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

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

II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar;

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

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

b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários.<sup>106</sup>

---

<sup>105</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: (o constructivismo lógico-semântico)*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 230.

<sup>106</sup> ATLAS, Equipe. *Constituição da República Federativa do Brasil: de 5 de outubro de 1988*. São Paulo: Grupo GEN, 2022, p. 149. *E-book*. ISBN 9786559773466. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559773466/>. Acesso em: 30 abr. 2023.

A Lei Complementar prescrita no texto constitucional é o nosso Código Tributário Nacional que, em seus artigos 119, 121 e 122, retrata as modalidades de sujeitos tradicionais. Antes de ingressarmos no estudo dos dispositivos do código, é importante compreender o termo “relação jurídica” porque nem todos os fatos sociais que constroem relações se enquadram no fenômeno da juridicidade.

Abbagnano<sup>107</sup> define a palavra *Relação* como o modo de ser ou de comportarem-se dois termos entre si. Na linguagem de Alfredo Augusto Becker<sup>108</sup>, a relação é a transitividade (*ir e vir*) entre duas pessoas.

As primeiras formulações sobre relação jurídica foram observadas por F. C. Freiherr von Savigny, no transcorrer do século XIX. Para o autor, a relação jurídica era uma “relação interpessoal, determinada por uma regra jurídica, que imputa a cada indivíduo um domínio no qual a sua vontade reina independentemente de qualquer vontade estranha”.<sup>109</sup>

Na atualidade, caminhamos no sentido de que a *Relação Jurídica* seria um liame entre duas pessoas unidas a um objeto. Por força da imputação (incidência) normativa e vinculação abstrata (enquanto dado bruto), o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito passivo o cumprimento da obrigação. Paulo de Barros Carvalho salienta que, sem os fatos jurídicos, não haveria direitos e deveres, destacando a importância do conseqüente normativo e o liame obrigacional que operacionaliza as relações:

É incontestável a importância que os fatos jurídicos assumem, no quadro sistemático do direito positivo, pois sem eles jamais apareceriam direitos e deveres, inexistindo possibilidade de regular a convivência dos homens no seio da comunidade, mas sem desprezar este papel fundamental, é pela virtude de seus efeitos que as ocorrências factuais adquirem tanta relevância, e tais efeitos estão prescritos no conseqüente da norma, irradiando-se por via de relações jurídicas.<sup>110</sup>

Sabemos que os fatos sociais por si só não acarretam efeitos jurídicos, salvo se a norma jurídica os qualifica como relevantes para implicar conseqüências. Por isso consideramos o direito como veículo prescritor de condutas e relações. Como

---

<sup>107</sup> ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007. p. 809.

<sup>108</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 358.

<sup>109</sup> SAVIGNY, Friedrich-Carl von. *Sistema del derecho romano actual*. Pamplona: Analecta, 2004. v.1. t.1. p. 258.

<sup>110</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed., São Paulo: Saraiva, 2008. p. 279.

exemplo de relações, podemos citar (i) a compra e venda que pressupõe um vendedor e um comprador; (ii) o testamento formulado pelo *de cuius* em favor de herdeiros; (iii) o pagamento do tributo ligando fisco e contribuinte. Verificamos nos exemplos apresentados que os objetos se apresentam de forma variada, mas a construção das relações jurídicas converge sempre para um direito pessoal e um dever correspondente.

Muito embora a relação jurídica se apresente com maior frequência no consequente normativo, ela é integrante da estrutura da norma jurídica. A norma jurídica é uma relação de implicação entre proposições antecedente e consequente e a conectividade entre as proposições é aferida pelo fator deôntico que atua como operador nas duas relações normativas: (i) interligando as proposições antecedente e consequente das normas jurídicas; e (ii) conectando dois ou mais sujeitos de direito em torno de um objeto. No primeiro caso, o operador deôntico é neutro e a relação é inter-proposicional. No segundo caso, o operador é intra-proposicional e encontra-se modalizado nas formas: obrigatório (O), proibido (V), permitido (P).<sup>111</sup>

Ao subsumir o fato à norma, o intérprete é capaz de elucidar a estrutura da relação jurídica, indicando as pessoas físicas ou jurídicas que ficarão atreladas ao vínculo daquela relação até que deixe de subsistir. Em vista disso, entendemos ser a acepção do termo sujeito passivo uma das mais importantes para o presente estudo porque é sobre ela que a doutrina possui interpretações em posições antagônicas.

#### **4.3.1 Sujeito Ativo**

Vimos que é no consequente da regra-matriz de incidência tributária que encontramos os elementos que identificam o liame obrigacional: (i) o critério pessoal que identifica os sujeitos da relação; e, (ii) o critério quantitativo que expressa o valor da obrigação (base de cálculo e alíquota). Trataremos somente do critério pessoal visto o tema que nos propomos ao exame.

Aurora Tomazini de Carvalho designa o critério pessoal como o conjunto “de informações contidas no consequente normativo que nos permite identificar, com exatidão, os sujeitos da relação jurídica a ser instaurada quando da constituição do

---

<sup>111</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 129.

fato jurídico”<sup>112</sup>. Ao empreender estudo do Código Tributário Nacional, observamos que a lei regulou, no artigo 119<sup>113</sup>, o conceito de sujeito ativo ao defini-lo como aquele que possui direito subjetivo para exigir o cumprimento da obrigação. Melhor dizendo, sujeito ativo é aquela pessoa titular do direito subjetivo de vindicar a prestação tributária.

Salientamos que o sujeito ativo pode ser a pessoa jurídica de direito público ou privado. A pessoa jurídica pública é aquela investida de capacidade e dotada de poder legislativo pelo texto constitucional. A pessoa jurídica privada é aquela desprovida de competência, mas que por lei lhe foi outorgada legitimidade para exigir a obrigação tributária (capacidade tributária), como é o caso das entidades parafiscais.

Paulo de Barros Carvalho aduz que as prescrições do artigo 119 do Código Tributário Nacional conflitam com o sistema porque há normas constitucionais que legitimam a transferência de capacidade ativa à pessoa jurídica privadas, como é o caso das autarquias (INSS, OAB) e pessoas privadas do sistema ‘S’ (SESI, SESC, SENAC, SENAI), na esfera da parafiscalidade.

Portanto, definimos *sujeito ativo* como o credor da obrigação tributária ou aquele a quem a lei confere poderes para exigir o adimplemento da obrigação.

### 4.3.2 Sujeito Passivo

Compulsando o Código Tributário Nacional, observamos o conteúdo do artigo 121<sup>114</sup>, o qual estabelece ser sujeito passivo aquela pessoa obrigada ao pagamento da obrigação tributária (tributo ou penalidade), isto é, o titular do dever jurídico de observar os mandamentos do dispositivo ou a responsabilidade de arcar com as consequências pelo seu descumprimento. A simplicidade textual traz percepção de segurança jurídica à definição do conceito elencado na norma jurídica. Mero engano porque colhemos da doutrina variadas concepções antagônicas. Vejamos algumas dessas concepções:

---

<sup>112</sup> CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: (o constructivismo lógico-semântico)*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 401-402.

<sup>113</sup> BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 22 jun. 2023.

<sup>114</sup> *Ibid.*

- *Geraldo Ataliba*: Sujeito passivo da obrigação tributária é o devedor, convencionalmente chamado 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. É sujeito passivo, em regra, uma pessoa que está em conexão íntima (relação de fato) com o núcleo (aspecto material) da hipótese de incidência.<sup>115</sup>
- *Renato Lopes Becho*: Extraímos do critério pessoal os sujeitos passivos da obrigação tributária que, nos tributos discriminados na Constituição, serão necessariamente aquelas pessoas que realizarem, inquestionavelmente, a materialidade prevista na norma constitucional tributária. Nos tributos não discriminados, serão aquelas pessoas que realizarem as condutas descritas em dita materialidade. Os sujeitos passivos tributários estão, portanto, umbilicalmente relacionados com a materialidade descrita na norma.<sup>116</sup>
- *Paulo Ayres Barreto*: No âmbito de uma relação jurídica de cunho eminentemente tributário, o contribuinte é o único sujeito de direito a figurar no polo passivo da relação. E assim é porque ele é o titular da riqueza pessoal descrita no antecedente da norma geral e abstrata de índole tributária.<sup>117</sup>

As variadas concepções produzidas pela doutrina assentem que sujeito passivo é (i) o contribuinte; e (ii) aquele que pratica a materialidade descrita na norma jurídica.

Do conseqüente da regra-matriz de incidência tributária é que obtemos elementos para determinar a sujeição passiva. Assim, tomamos a definição expedida por Paulo de Barros Carvalho que norteia a interpretação do enunciado normativo:

Sujeito passivo da relação jurídica tributária é a pessoa – sujeito de direitos – física ou jurídica, privada ou pública, de quem se exige o cumprimento da prestação: pecuniária, nos nexos obrigacionais; e insuscetível de avaliação patrimonial, nas relações que veiculam meros deveres instrumentais ou formais.<sup>118</sup>

Importante destacar que sujeito passivo não é aquele que possui o ônus pela prática do fato descrito na materialidade, mas aquele que preenche os elementos da relação jurídica passiva. Com maestria, Maria Rita Ferragut elucida a distinção destacada:

<sup>115</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 86.

<sup>116</sup> BECHO, Renato Lopes. *Sujeição passiva e a responsabilidade tributária*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000. p. 190.

<sup>117</sup> BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2001. p. 86.

<sup>118</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed., São Paulo: Saraiva, 2008. p. 314.

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

São dois aspectos distintos. O primeiro diz respeito ao sujeito realizador do fato previsto no antecedente da regra-matriz de incidência tributária, fato esse que, como regra, encontra-se indicado na Constituição.

Já o segundo refere-se ao sujeito obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica, ou seja, aquela pessoa que integra o polo passivo da obrigação. Essa pessoa é a única obrigada ao pagamento do tributo, e pode ou não coincidir com o sujeito que realizou o fato jurídico revelador de capacidade contributiva; se realizou, será contribuinte; se não, responsável.<sup>119</sup>

Comumente, atribui-se ao contribuinte ser o protagonista do fato descrito na hipótese de incidência. A assertiva foi construída a partir da leitura dos incisos I e II, parágrafo único do artigo 121 do Código Tributário Nacional, ao estabelecer que sujeito passivo é o contribuinte e o responsável. Com suporte nas significações de Paula de Barros Carvalho<sup>120</sup>, definimos *Contribuinte* o sujeito de direitos que ocupa o lugar sintático de devedor e *Responsável* aquele que foi escolhido pelo legislador entre as pessoas estranhas à ocorrência do fato tributário (cunho sancionatório) para suportar o ônus da obrigação tributária (substitutos e solidários). O autor acresce que a obrigação tributária só se instaura com o contribuinte, em função do limite constitucional da competência, o que é igualmente defendido por Regina Helena Costa:

Pensamos que o regramento da sujeição passiva indireta, veiculado pelo Código Tributário Nacional, confunde vínculos jurídicos distintos, e, conseqüentemente, os sujeitos passivos de tais liames.

Em relação à obrigação principal, portanto, há um único sujeito passivo possível, que o Código denomina contribuinte. Este é o protagonista do fato jurídico tributário e, portanto, logicamente, o sujeito passivo da obrigação.<sup>121</sup>

Em função do *princípio da estrita legalidade tributária*, o Estado não pode livremente criar relações e impor uma obrigação a um sujeito sem qualquer previsão

---

<sup>119</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o código civil de 2002*. 2. ed. Noeses: São Paulo, 2009. p. 30.

<sup>120</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4. ed. Noeses: São Paulo, 2011. p. 646.

<sup>121</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo, Saraiva, 2012. p. 227.

legal. Muito embora a Constituição Federal não tenha definido expressamente o sujeito passivo dos tributos, a previsão está descrita nas disposições do Código Tributário Nacional; todavia, nada impede que outras pessoas, sem a realização do fato jurídico, sejam eleitas para atuar como sujeito passivo, desde que haja respeito aos limites impostos pela Constituição Federal.

Tanto contribuinte quanto responsável estão vinculados ao polo passivo da relação jurídica tributária, porém por motivos distintos. Nas lições de Maria Rita Ferragut destacamos:

Os dois sujeitos passivos, por terem obrigação de adimplir com o objeto da prestação, são responsáveis considerando-se a acepção *lata* do termo. Entretanto, dada a ambiguidade presente no referido vocábulo, daqui por diante passaremos a designar “responsabilidade tributária” somente a obrigação do terceiro fundada no inciso II do referido parágrafo.

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente.<sup>122</sup>

Assim, a justificativa para elevar o contribuinte como sujeito do dever de cumprir a obrigação tributária está ligada à prática do fato gerador. E o responsável está previsto na norma de responsabilidade diversa da regra-matriz de incidência tributária. A norma de responsabilidade não decorre do fato jurídico, apenas se relaciona com ele, podendo ocorrer antes, concomitante ou após a prática do fato jurídico, a depender do tipo de responsabilidade tributária. Essa norma de responsabilidade tributária é que importa para definir os limites de responsabilidade tributária imposta a empresas integrantes de grupo econômico com observância da existência do liame obrigacional.

#### 4.4 Obrigação Tributária

Prescreve o artigo 3º do Código Tributário Nacional<sup>123</sup> que *Tributo* é toda *prestação pecuniária compulsória*, o que reforça o caráter econômico da obrigação.

---

<sup>122</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2. ed. Noeses: São Paulo, 2009. p. 29-30.

<sup>123</sup> BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF:

O termo *prestação* empregado pelo Código Tributário Nacional é o que denominamos *obrigação* da relação *ou* comportamento obrigatório de cunho patrimonial.

Na esfera tributária, se o objeto é mensurado pela avaliação econômica (dinheiro), temos relações jurídicas de cunho obrigacional. Sem a presença do fator econômico, estaremos diante de um dever instrumental.

Da assertiva de Clovis Bevilacqua é que extraímos o conceito de obrigação:

Obrigação é a relação transitória de direito, que nos constrange a dar, fazer ou não fazer alguma coisa economicamente apreciável, em proveito de alguém, que, por ato nosso, ou de alguém conosco juridicamente relacionado, ou em virtude de lei, adquiriu o direito de exigir de nós essa ação ou omissão.<sup>124</sup>

A *obrigação tributária* pode ser vista como o “vínculo abstrato que surge em decorrência da imputação normativa, mediante o qual o fisco pode exigir do contribuinte e/ou responsável uma prestação de cunho patrimonial, denominado tributo”<sup>125</sup>. Utilizando a terminologia do Código Tributário Nacional com a ocorrência do “fato gerador”, surge a obrigação tributária. Nos dizeres de Paulo de Barros Carvalho:

Como decorrência do acontecimento do evento previsto hipoteticamente na norma tributária, instala-se o fato, constituído pela linguagem competente, irradiando-se o efeito jurídico próprio, qual seja, o liame abstrato, mediante o qual uma pessoa, na qualidade de sujeito ativo, ficará investida do direito subjetivo de exigir de outra, chamada sujeito passivo, o cumprimento de determinada prestação pecuniária.<sup>126</sup>

Geraldo Ataliba identifica a trajetória que faz nascer a obrigação tributária: (i) caracterizado o fato (aspecto material), (ii) com vinculação a alguém (aspecto pessoal), (iii) em determinada localidade (aspecto espacial) e (iv) momento de consumação do fato (aspecto temporal), que reunidos produzem os efeitos da lei

---

Presidência da República, [2023]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 22 jun. 2023.

<sup>124</sup> BEVILACQUA, Clovis. *Direito das Obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1940. p. 14.

<sup>125</sup> COSTA, Regina H. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. p. 213. *E-book*. ISBN 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 06 maio 2023.

<sup>126</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008. p.421.

estaremos diante do surgimento da obrigação tributária concreta<sup>127</sup>. A composição desses critérios evidencia que são elementos internos da obrigação tributária, o objeto e os sujeitos.

A obrigação tributária vem normatizada no artigo 113, caput, §§1º e 2º do Código Tributário Nacional<sup>128</sup> e comporta divisão: obrigação principal e obrigação acessória. A primeira tem por objeto a prestação patrimonial (pagar) e a última prescreve comportamentos ou deveres instrumentais, no intento de “auxiliar” o controle da arrecadação e fiscalização das obrigações principais. Cite-se, como exemplo de obrigação principal, o pagamento do tributo e a obrigação acessória, a escrituração contábil, a emissão de documentos fiscais, dentre outros.

Nesse sentido, Regina Helena Costa, ao referir-se à obrigação tributária ensina:

As obrigações principais (de pagar) estão sob reserva legal absoluta (art. 150, I, da CF e 97, V, do CTN), dependendo de lei que defina seus diversos aspectos. Assim é que tanto a instituição de tributo, como o estabelecimento da obrigação de terceiro de pagar tributo devido por outrem na condição de substituto ou de responsável e, ainda, a cominação de penalidades dependerão de tratamento legal exaustivo, não admitindo delegação ao Executivo.

Obrigações de caráter formal ou instrumental, como as obrigações tributárias acessórias, não impõem o pagamento de tributos. Pode-se dizer, por isso, que são obrigações com natureza de colaboração. Estão fundadas no dever fundamental de colaboração de qualquer pessoa com a administração tributária. A lei instituidora de tais obrigações será válida na medida em que as instituir atentando para a capacidade de colaboração de tais pessoas, observando a razoabilidade e a proporcionalidade. Envolvem o Fisco e qualquer pessoa, contribuinte ou não.<sup>129</sup>

Merece críticas a redação dada a parte final do § 1º, onde lemos *tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária*. A definição de tributo estipulada no artigo 3º do Código Tributário Nacional afasta a ideia de que o objeto da obrigação

---

<sup>127</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 68-69.

<sup>128</sup> 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.

<sup>129</sup> COSTA, Regina H. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. *E-book*. p. 230. ISBN 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 06 maio 2023.

possa ser o pagamento de penalidade porque o seu acolhimento alteraria a criação do tributo.

A relação jurídica instaurada pela ocorrência de um ilícito aparenta similitude com a obrigação tributária. Todavia, o legislador impôs limites, ao associar “a fatos intrinsecamente distintos: fato lícito para a obrigação tributária; fato ilícito para a penalidade pecuniária”.<sup>130</sup>

Outra crítica a ser feita é a dicção do § 3º do art. 113 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “a obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

Acabamos de afirmar que pela dicção do § 1º, a obrigação principal (fato lícito) tem seu núcleo no pagamento de tributo ou penalidade pecuniária (fato ilícito). Seria ilógica a “conversão” de uma relação jurídica em outra – normas autônomas, “pois equipara o antecedente lógico (infração tributária) a seu conseqüente, qual seja, a aplicação da penalidade pecuniária”.<sup>131</sup>

Diante da terminologia empregada pelo Código Tributário Nacional, adotamos a posição de que estamos lidando com duas normas jurídicas distintas em que as realidades de cada obrigação, principal e acessória, não se confundem porque se diferenciam pelo objeto e a norma jurídica de que decorre.

#### **4.5 A Eleição do Responsável Tributário e a Limitação disciplinada pelo Código Tributário Nacional**

Ao lidarmos com a responsabilidade tributária de grupos econômicos observamos que não existe previsão no Código Tributário Nacional sobre o tema, como expusemos no capítulo segundo e, por isso, as construções jurisprudenciais, de forma desastrosa, se encarregaram de suprir a lacuna da Lei, ao considerar que a responsabilização desses grupos encontra fundamento de validade no dispositivo que prevê a solidariedade passiva, sobre o pretexto de *interesse comum*.

---

<sup>130</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed., São Paulo: Saraiva, 2008. p. 306.

<sup>131</sup> DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2008. p. 200. *E-book*. ISBN 9788522467266. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522467266/>. Acesso em: 07 maio 2023.

Muito embora a própria lei tributária se encarregue de dispor que o intérprete não pode, sobre pretexto de aplicação da Lei Tributária, alterar os conceitos e alcance de institutos do direito privado, para criar hipóteses de responsabilidade tributária a terceiro, isso não é o que vemos na prática jurídica.

Ao eleger um responsável tributário, o legislador obriga terceiro que não revelou a capacidade contributiva a realizar o adimplemento de um *quantum* cuja ocorrência surge quando determinado fato jurídico desencadeia a repercussão tributária. A regra basilar das relações é que a pessoa seja responsável pelos seus atos. Essa responsabilidade repercute na competência tributária, cuja taxatividade demonstra que a tributação incide sobre as condutas genéricas preunciadas na Constituição Federal e realizada pela legislação tributária.

Rafael de Souza Medeiros, citando Arthur M. Ferreira Neto<sup>132</sup>, retrata que ao responsável é atribuído o dever de pagar sem que tenha incorrido na conduta que deu origem ao cumprimento da obrigação de pagar. Em face disso, a conclusão que se chega é que a responsabilidade tributária é figura de exceção à estrutura originária da relação tributária, não comportando arbitrariedade, como expusemos no capítulo terceiro ao invocar a lição de Geraldo Ataliba que “[...] a deslocação do sujeito passivo é absolutamente excepcional no direito brasileiro, exigindo rigoroso e extremo cuidado do legislador [...]”<sup>133</sup>.

Como forma de proteção a essa excepcionalidade, a lei tributária retrata limites à imputação de responsabilidade tributária a terceiros que deve seguir a previsão normativa em sentido expreso, isto é, não considerar presunção ou analogia para criação de responsabilidade tributária ou, ainda, fazer valer a sujeição sob pretexto de interesse fiscal. Essas premissas alertam o intérprete para que, em sua reconstrução da norma de responsabilidade, não incorra em restrições aos direitos fundamentais acarretando a imposição de um ônus indevido.

Com base na análise do artigo 124 do Código Tributário Nacional, trataremos da solidariedade, com o fito de reconstruir a norma jurídica de responsabilidade tributária imposta a integrantes do grupo econômico e desvendar os limites de aplicação a essa norma primária sancionatória.

---

<sup>132</sup> FERREIRA NETO, Arthur M. Fundamentos filosóficos da responsabilidade tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010. p. 20.

<sup>133</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006. p. 94.

#### 4.6 Interpretando a Solidariedade Passiva do Artigo 124 do Código Tributário Nacional e os Reflexos sobre Grupo Econômico

A norma civilista tratou de definir a solidariedade como a pluralidade de sujeitos (ativo ou passivo), conferindo a parte ativa o direito de reivindicar o cumprimento total da obrigação do devedor ou devedores, cuja parte passiva fica compelida a cumprir integralmente o valor. Essa definição vem disposta no artigo 264 do Código Civil:

Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.<sup>134</sup>

A configuração deste instituto apresenta três características: (i) pluralidade de sujeitos ativo ou passivo, ou, ainda, de ambos; (ii) objeto da obrigação idêntico a todos; e (iii) responsabilidade de todos pelo cumprimento da obrigação. Atentamos que, pelas disposições do artigo 265 do Código Civil<sup>135</sup>, a solidariedade obsta o fracionamento do objeto porque ela é decorrente do vínculo e não das características do objeto, o que atrai o caráter excepcional empregado ao cumprimento da obrigação.

Para os fins de nosso estudo interessa-nos: (i) a relação jurídica que indica singularidade no polo ativo; e (ii) pluralidade no polo passivo, os quais assumem a obrigação de pagar a totalidade da obrigação tributária caracterizando a solidariedade passiva tributária.

Encontramos na redação do artigo 124 do Código Tributário Nacional, os sujeitos que podem ser vinculados à norma de solidariedade passiva tributária:

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.<sup>136</sup>

---

<sup>134</sup> BRASIL. *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 22 jun. 2023.

<sup>135</sup> *Ibid.*

<sup>136</sup> BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 22 jun. 2023.

Sob análise, o dispositivo prescreve que a solidariedade ocorre quando houver *interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*. O dispositivo não define o que seria o *interesse comum* ou a *situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*. Se não há, como definimos o “interesse comum”? O que qualifica a situação que constitua o fato gerador da obrigação principal? Quais fatos jurídicos podem ensejar a obrigação principal?

Enunciamos no capítulo primeiro que o interesse comum é aquele qualificado como “interesse jurídico” na realização do fato jurídico. Sendo a solidariedade passiva instituto que atrai pluralidade, compreendemos que a solidariedade será imputada a todos os integrantes do grupo econômico quando todos realizarem o fato jurídico.

A solidariedade passiva comporta duas categorias: (i) a formalizada entre contribuintes ou paritária; e (ii) a formalizada entre contribuintes e responsáveis ou dependente. A *solidariedade passiva paritária* ocorre “quando dois ou mais sujeitos realizam ou participam da situação base, de sorte que há equivalência dos interesses convergentes no momento da constituição da obrigação”<sup>137</sup>; a *solidariedade passiva dependente* é aquela em que a obrigação é devida por um sujeito que participou diretamente da prática do fato gerador, mas sujeito estranho ao fato jurídico tributário, se obriga conjuntamente com aquele ao cumprimento da obrigação.

Ao dispor sobre a solidariedade passiva tributária, Fabiana Del Padre Tome explica:

A atribuição da responsabilidade em caráter solidário é veiculada por norma jurídica distinta, com hipótese e consequência próprias. Assim, para o surgimento do liame obrigacional de responsabilidade são necessários pelo menos dois requisitos: (i) o surgimento da obrigação tributária relativamente ao contribuinte, em virtude do signo presuntivo de riqueza por ele praticado, e para além disso, (ii) a circunstância fática delimitada na hipótese da norma de responsabilidade, com a específica aplicação desta.<sup>138</sup>

Portanto, a solidariedade paritária está relacionada ao inciso I e a solidariedade dependente encontra assento no inciso II, ambos do artigo 124 do Código Tributário Nacional. Argumentamos que a doutrina costuma vincular as expressões solidariedade *de fato*, ao inciso I e, solidariedade *de direito*, ao inciso II. A divisão

---

<sup>137</sup> DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977. p. 44.

<sup>138</sup> TOME, Fabiana Del Padre. Considerações sobre responsabilidade tributária de empresas pertencentes a grupo econômico. *Revista de direito tributário contemporâneo*, São Paulo: Revista dos Tribunais, v. 3. nov./dez., p. 17-32, 2016. p. 28.

advém da ideia de que “a primeira norma teria como pressuposto uma realidade fática – o interesse comum na situação que é o fato gerador da obrigação principal -, a segunda decorreria de mera disposição legal”.<sup>139</sup>

Paulo de Barros Carvalho critica a imputação de solidariedade aos integrantes do grupo econômico com fundamento no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, sustentando:

[...] 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 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 consubstancia pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação.<sup>140</sup>

Na esfera administrativa, as linhas iniciais produzidas no Parecer Cosit/RFB 04/2018<sup>141</sup> parecem acompanhar a crítica formulada por Paulo de Barros Carvalho ao afirmar que “os grupos econômicos formalizados [...] não podem sofrer responsabilização solidária, salvo cometimento em conjunto do próprio fato gerador”, isto é, o *ato lícito* que gerou a obrigação tributária. Contudo, sequencialmente, elenca posição antagônica se afastando da premissa estabelecida e ampliando o sentido da norma de solidariedade, aos discorrer que as disposições do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional podem ser fundamento para impor responsabilidade sobre *atos ilícitos* que desfiguraram a obrigação tributária: “abuso de personalidade jurídica” e “confusão patrimonial”. Contudo, os elementos lançados integram a norma prescrita no artigo 50 do Código Civil que prevê a desconsideração da personalidade jurídica, como critério para qualificação de sujeito passivo daquele âmbito diferindo dos

<sup>139</sup> DARZÉ, Andrea M. *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 227.

<sup>140</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed., São Paulo: Saraiva, 2008. p. 328.

<sup>141</sup> BRASIL. Receita Federal. *Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04*, de 10 de dezembro de 2018. Brasília: Diário Oficial da União, 2018. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=97210&visao=original>. Acesso: 09 maio 2023.

critérios estabelecidos em matéria tributária. Mais adiante traçaremos pontos sobre a implicação do artigo 50 no âmbito tributário.

Mais além, o parecer conclui que o artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional seria uma forma autônoma de responsabilidade tributária, o que afastamos porque a solidariedade reflete a graduação dos sujeitos atrelados à norma da relação passiva e não à responsabilidade tributária. Corroboramos nossos argumentos com o pensamento de Misabel Derzi:

A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no polo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo<sup>142</sup>.

Embora repetitivo, somos enfáticos: não há interesse comum (jurídico) quando os sujeitos “compartilham somente outros fatos decorrentes da riqueza manifestada pelo fato típico (interesse econômico), o que não autoriza que se equipare *interesse comum* ao *econômico*”<sup>143</sup>, a exemplo da ocorrência na participação de distribuição dos lucros. Todavia, a posição do Superior Tribunal de Justiça sobre a interpretação do artigo 124 não é firme entre as Turmas de acordo com os julgados que percorremos estudo:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO.

1. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas"

---

<sup>142</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 1119.

<sup>143</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 54.

(HARADA, Kiyoshi. "Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador").

2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

3. Recurso especial desprovido. (STJ, REsp 834.044/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, Dj 15/12/2008).<sup>144</sup>

CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA PESSOA FÍSICA. CORRESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DO TRIBUTOS. APURAÇÃO SOB O REGIME DE GARANTIA SUBJETIVA DO CONTRIBUINTE. DECLARAÇÃO CONJUNTA DO MARIDO E DA MULHER. IRRELEVÂNCIA, PARA O EFEITO DE TORNÁ-LOS CORRESPONSÁVEIS. SOMENTE A LEI TRIBUTÁRIA PODE INSTITUIR A OBRIGAÇÃO DE PAGAR TRIBUTOS E ESTABELECE OS RESPECTIVOS FATOS GERADORES, BEM COMO OS DEMAIS ELEMENTOS. PERMANÊNCIA DO DEVER JURÍDICO DE CADA UM DOS CÔNJUGES. INTELIGÊNCIA DO ART. 124, I DO CTN. CASO DE ILEGITIMAÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA DO RECORRENTE. REGRA DE PROTEÇÃO INDIVIDUAL. DEFINIÇÃO QUE SE FUNDAMENTA NA CARTA MAGNA. RECURSO ESPECIAL DO RECORRENTE A QUE SE DÁ PROVIMENTO, PARA EXCLUI-LO DA CORRESPONSABILIDADE PELO PAGAMENTO DE IRPF INCIDENTE SOBRE A PERCEPÇÃO DE RENDA ORIUNDA DE TRABALHO PRESTADO AO PNUD PELA SUA MULHER, SEM PREJUÍZO DE O FISCO FEDERAL PODER EXIGI-LO DA PERCEBENTE DOS VALORES, COMO É ÓBVIO

(...) 5. O interesse comum, como requisito da corresponsabilidade tributária, envolve, necessariamente, a atuação de mais de uma pessoa na situação de conformação do fato gerador do tributo. Não se trata, portanto, da ulterior fruição comum ou igualitária por mais de uma pessoa dos resultados ou dos proveitos da atividade produtora do aumento de renda dela decorrente. Trata-se, na verdade, de atuação simultânea e conjunta de mais de uma pessoa na anterior situação configuradora do próprio fato gerador. Se assim não fosse, qualquer indivíduo, que auferisse alguma benesse do percebente da renda, poderia ser designado corresponsável tributário. (STJ, REsp 1.273.396/DF, Rel. Min. Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 12 /12/2019)<sup>145</sup>

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CAUTELAR FISCAL. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. GRUPO ECONÔMICO. INTERESSE COMUM. ART. 535 DO CPC/1973. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA.

<sup>144</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). *REsp nº 834.044/RS*. Relatora: Ministra Deise Arruda, Brasília/DF, julgado em 11/11/2008, Dj de 15/12/2008. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=837246&num\\_registro=200600654491&data=20081215&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=837246&num_registro=200600654491&data=20081215&formato=PDF). Acesso em 22 jun. 2023.

<sup>145</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). *REsp nº 1.273.396/DF*. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Brasília/DF, julgado em 05/12/2019, Dj de 12/12/2019. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1898228&num\\_registro=201102009897&data=20191212&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1898228&num_registro=201102009897&data=20191212&formato=PDF). Acesso em: 22 jun. 2023.

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 DIREITO À ESPÉCIE. (...) 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 econômico 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. (...) 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. (STJ, REsp 1.689.431/ES, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 19/12/2017)<sup>146</sup>

De fato, os dois primeiros acórdãos transcritos foram proferidos pela Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, em momento distintos (2008 e 2019) e mantém a coerência dos fundamentos jurídicos adotados para repelir a construção de norma jurídica que se utilize de outro interesse, senão jurídico, para reconhecer a solidariedade passiva tributária, posição que acompanhamos. Por outro lado, o segundo acórdão proferido pela Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, sustenta ser possível o reconhecimento da solidariedade passiva pelo simples fato de o sujeito integrar o mesmo grupo econômico, remetendo a elementos econômicos, estruturais empresariais que, em nossa opinião, não se sustenta por ausência de fundamento legal.

Seguimos para responder à questão “O que qualifica a *situação que constitui o fato gerador da obrigação principal*”?

---

<sup>146</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). REsp nº 1.689.431/ES. Relator: Ministro Herman Benjamin, Brasília/DF, julgado em 03/10/2017, DJe de 19/12/2017. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1642930&num\\_registro=201701891946&data=20171219&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1642930&num_registro=201701891946&data=20171219&formato=PDF). Acesso em: 22 jun. 2023.

De modo geral, a doutrina afirma que a *situação* é aquele fato relevante ao direito (estabelecido em lei) como necessário e suficiente à ocorrência do fato jurídico tributário. Suportamos a resposta com as lições de Maria Rita Ferragut:

Para nós, é a situação que aponta para a *relação jurídica originária do fato tributário*, ou seja, a relação jurídica privada da qual o legislador contempla o fato que interessa ao direito tributário (ato ou negócio jurídico).<sup>147</sup>

Andréa M. Darzé elenca alguns elementos extraídos de decisões dos tribunais que qualificam a construção de norma solidária tributária em face daqueles que integram o grupo econômico:

- compartilhamento de estrutura física e administrativa;
- identidade de administradores;
- compartilhamento de despesas com marca e propaganda;
- uso dos mesmos prestadores de serviços, em especial, advogados e contadores;
- diversas pessoas jurídicas administradas pela mesma holding patrimonial;
- esvaziamento patrimonial da devedora;
- sócios retiram-se e entram outros sem capacidade econômica (interpostas pessoas);
- ex-sócios constituem novas empresas, em nome de seus familiares, com objeto social similar;
- ex-sócios mantêm procuração perante instituições financeiras;
- empregados que prestam serviços a mais de uma sociedade, a despeito de vinculados a apenas uma delas;
- reconhecimento de grupo pela Justiça do Trabalho;
- redução da receita bruta da executada originária, com crescimento da receita das demais; e
- verificação *in locu* de que o endereço é apenas de um pequeno escritório.<sup>148</sup>

---

<sup>147</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4. ed., São Paulo: Noeses, 2020. p. 54.

<sup>148</sup> DARZÉ, Andréa. *Responsabilidade Tributária das Empresas que integram Grupo Econômico – Breves Considerações à luz da Jurisprudência. XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários – Racionalização do Sistema Tributário*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2017. p. 65.

A extensão da expressão “interesse comum” para fatos advindos de quaisquer outras situações materiais “representaria a subversão das prescrições constitucionais que regulam a competência tributária e limitações ao poder de tributar do Estado”.<sup>149</sup>

Sobre os fatos jurídicos que podem ensejar a *obrigação principal*, afirmamos que a relação jurídica instaurada pela ocorrência de um ilícito aparenta similitude com a obrigação tributária, como, também, argumentamos que o legislador impôs limites, ao associar que a obrigação tributária está ligada a fatos lícitos e a penalidade pecuniária vinculada a fatos ilícitos.

Desse modo, concluímos que a solidariedade se restringe ao interesse no “fato lícito” descrito na hipótese da regra-matriz de incidência tributária, o que retira do intérprete a possibilidade de alterar as hipóteses normativas para alcançar outras formas de responsabilização tributária, senão aquelas previstas na Lei.

A responsabilidade tributária não admite a presunção e, não havendo norma jurídica formal que disponha sobre o vínculo entre empresas (coligadas ou controle) ser fato jurídico que representa solidariedade, a conclusão apresentada por Andrea M. Darzé é precisa ao afirmar que o órgão competente não pode exigir o pagamento integral da obrigação tributária de empresas do grupo econômico sem que tenham realizado o fato jurídico tributário.<sup>150</sup>

Pertinente ao conteúdo do inciso II, a norma prescreve que haverá a solidariedade decorrente de lei ou comumente chamada de *solidariedade de direito*. Referido dispositivo trata da hipótese em que sujeito estranho à realização do fato jurídico tributário é elevado a assumir condição de sujeito passivo por expressa disposição legal neste sentido. Mas, essa eleição de vínculos solidários encontra limites, conforme aponta Andrea M. Darzé:

Num primeiro contato travado com o texto, o intérprete é levado à conclusão de que o art. 124, II, do CTN, teria outorgado liberdade ampla e irrestrita ao legislador para imputar vínculo de solidariedade entre quaisquer sujeitos passivos dos tributos, desde que o fizesse mediante lei. Essa primeira impressão, entretanto, é facilmente afastada quando se coteja o presente enunciado com os limites da Constituição da República e de normas gerais.

---

<sup>149</sup> NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de fato e de direito: reflexões acerca de seu conceito. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 37.

<sup>150</sup> DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 245.

O campo de eleição dos sujeitos passivos tributários em geral e, não diferentemente, dos solidários está adstrito aos contornos objetivos ou subjetivos do suporte fáctico da tributação.<sup>151</sup>

Encontramos nas lições de Regina Helena Costa a melhor interpretação conferida ao artigo 124:

Observe-se, uma vez mais, que a *solidariedade propriamente dita*, fundada no art. 124, I, CTN, como visto, não constitui modalidade de sujeição passiva indireta, porquanto o devedor solidário também realiza o fato contido na hipótese de incidência e, assim, qualifica-se como contribuinte. Mas há aquela *solidariedade pertinente a terceiros*, a que alude o art. 124, II, CTN. Essas terceiras pessoas são personagens de vínculos distintos da obrigação principal, decorrentes de deveres jurídicos de outras naturezas que não o consequente da realização do fato descrito na hipótese de incidência tributária – a obrigação principal.<sup>152</sup>

Logicamente, não podemos deixar de lado as palavras de Paulo de Barros Carvalho que adverte sobre o enunciado *as pessoas expressamente designadas por lei*, no sentido de que tanto o sujeito passivo da obrigação tributária, como “as pessoas que devam responder solidariamente pela dívida está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva cravada no texto da Constituição”<sup>153</sup>. Acrescemos as considerações de Hamilton Dias de Souza:

[...] a solidariedade legal há de observar os parâmetros definidos no Código Tributário Nacional, sob pena de configurar-se ‘delegação em branco’ de matéria reservada à lei complementar para a lei ordinária, em violação ao art. 146, III, da Constituição Federal. Realmente, se o legislador tributário pudesse atribuir responsabilidade solidária a pessoas diversas daquelas que podem ser consideradas responsáveis, nos termos do Código Tributário Nacional, restariam inócuas e sem sentido as normas gerais que cuidam exaustivamente do tema.<sup>154</sup>

Diferentemente do inciso I, a denominada *solidariedade de direito* está vinculada não a comprovação do vínculo e interesse do terceiro no cumprimento da

<sup>151</sup> *Ibid.* p. 255.

<sup>152</sup> COSTA, Regina H. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. *E-book*. p.230. ISBN 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 09 maio 2023.

<sup>153</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 329.

<sup>154</sup> SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 137, fev., 2007. p. 50.

obrigação tributária, mas na existência da lei autorizativa.<sup>155</sup> Isso é que se extrai da lição de Paulo de Barros Carvalho:

[...] propositadamente, deixamos para o final a menção ao inc. II do art. 124, que declara solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei. Ajeita-se aqui uma advertência sutil, mas de capitular relevo. O território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devam responder solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição. A lembrança desse obstáculo sobranceiro impede que o legislador ordinário, ao expedir a regramatriz de incidência do tributo que cria, traga para o tópico de devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado do fato típico. Falta a ele, legislador, competência constitucional para fazer recair a carga jurídica do tributo sobre pessoa alheia ao acontecimento gravado pela incidência.<sup>156</sup>

Em nossa visão, o artigo 124 do Código Tributário Nacional autoriza a construção de uma norma de responsabilidade solidária. Para a sua incidência é necessário que todos as empresas do grupo econômico estejam presentes em polo idêntico ao que constitui a obrigação tributária. Em outros termos: em que o concurso entre contribuinte e responsáveis concorra para a realização do fato jurídico tributário, não comportando sua aplicação à apuração sobre atos ilícitos.

#### **4.7 A Norma Geral de Responsabilidade Prescrita no Artigo 128 do Código Tributário Nacional**

O legislador conferiu, ao artigo 128 do Código Tributário Nacional, a competência de regular, na qualidade de norma geral, a responsabilidade tributária, vindo a relatar em normas subsequentes as suas espécies (sucessores, terceiros e por infração).

Prevê a redação do dispositivo:

Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a

---

<sup>155</sup> ALMEIDA, Marcelo Signorini Prado de. *Responsabilidade Tributária do grupo econômico: elementos de identificação e sua interpretação*. 1. ed., Curitiba: Juruá, 2021. p. 38.

<sup>156</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 329.

responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.<sup>157</sup>

O conteúdo da norma deixa claro que um dos elementos estruturantes da responsabilidade é a vinculação ao fato gerador ao relatar a expressão *vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação*. Apesar da clareza da norma, o dispositivo provoca grandes discussões.

Das lições de Geraldo Ataliba, compreendemos que a ideia de *vinculação* do terceiro ao fato gerador se manifesta de forma “indireta” porque a vinculação é ato pessoal do contribuinte e acresce:

Isto é, somente pessoas que – pela proximidade material com os elementos fáticos determinantes da incidência – possam adequadamente conhecer os contornos e características dos fatos produtores das relações jurídicas (em que se envolvem) é que podem ser postas, pela lei, na condição de ‘responsáveis’. Nesse restrito quadro fático, necessariamente, terão controle sobre os dados objetivos contidos no fato acontecido; conhecerão as notas subjetivas eventualmente influentes da obrigação de que são titulares positivos; poderão, eficazmente, exercer as faculdades regressivas implicadas no regime. Terão, enfim, adequadas condições de exercer todos os direitos subjetivos que, no campo da tributação – atividade rigidamente vinculada – são constitucionalmente reconhecidos aos que devem pagar tributos, seja a título próprio, seja por conta de terceiros.<sup>158</sup>

Marçal Justen Filho ataca o dispositivo enunciando:

Sua nenhuma utilidade não pode sequer ser suprida por invocações de sua natureza ‘didática’. A referência à necessidade de um vínculo entre o terceiro e a materialidade da hipótese de incidência – usualmente apontada como aspecto de grande relevo – é totalmente ineficaz, na medida em que o legislador externou-se de modo tão impreciso e genérico que a regra se tornou imprestável. Se, ao menos, houvesse sido definida a natureza da relação necessária, a vincular terceiro e a materialidade da hipótese de incidência, para que instituível fosse a substituição – então, sim, passaria a ser didaticamente aplaudível a norma.<sup>159</sup>

---

<sup>157</sup> BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 22 jun. 2023.

<sup>158</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6 ed. São Paulo: Editora Malheiros, 2006. p. 92.

<sup>159</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: CEJUP, 1986. p. 306.

Alfredo Augusto Becker discorre que não se trata de imposição de obrigação de outrem ao responsável, mas o cumprimento de sua própria obrigação, tendo em vista que a relação entre sujeito passivo (contribuinte/responsável) e Fisco será regida pelo functor deôntico da obrigação, por expressa disposição de lei em sentido estrito:

Desde logo, cumpre fixar este ponto: não é juridicamente possível distinguir entre débito e responsabilidade, isto é considerar que o responsável estaria obrigado a satisfazer débito de outro. O responsável sempre é devedor de débito próprio. O dever que figura como conteúdo da relação jurídica que vincula o Estado (sujeito passivo) a responsável legal tributário (sujeito passivo) é dever jurídico do próprio responsável legal tributário e não de outra pessoa.<sup>160</sup>

Andrea M. Darzé<sup>161</sup> sustenta que o terceiro poderá sofrer a imposição, (i) em decorrência das normas estabelecidas pelo Código Tributário Nacional ou (ii) por lei ordinária que venha disciplinar a responsabilidade, desde que não confronte as disposições do artigo 128. O fato de o Código Tributário Nacional não prever, em todas as suas situações, vínculo indireto do responsável com o fato jurídico tributário, não se presta para infirmar a generalidade da norma disposto no artigo 128, do Código Tributário Nacional. Apenas deixa claro que, quando o legislador ordinário for se valer dessa faculdade, deverá respeitar tal exigência.<sup>162</sup>

Renato Lopes Becho alerta que o artigo 128 atrai interpretação de que a responsabilidade tributária pode ser reconhecida em decorrência de ato ilícito (viés punitivo), não deixando claro “se o responsável é devedor de débito alheio (responsabilidade fiduciária) ou por débito próprio (responsabilidade como punição)”<sup>163</sup>, tendo em vista que o legislador tratou do tema no Código Tributário Nacional de forma vaga e pelo fato de inexistir previsão constitucional daquele que deveria figurar como sujeito passivo tributário. No mesmo sentido, Maria Rita Ferragut destaca:

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

<sup>160</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998. p. 558.

<sup>161</sup> DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010. p. 68.

<sup>162</sup> RAMOS, José Eduardo Silvério. *Responsabilidade tributária do sócio e do administrador: normas jurídicas, fatos jurídicos e prova*. São Paulo: Noeses, 2020. p. 82.

<sup>163</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014. p. 31.

[...]

Como todas as materialidades referem-se a um comportamento de pessoas (um fazer, um dar, um ser), elas pressupõem a existência de um realizador da conduta humana normativamente qualificada. É ele, certamente, quem praticará o fato passível de tributação, manifestador de riqueza. Mas não é ele, obrigatoriamente, quem deverá manter uma relação jurídica tributária com o Fisco.<sup>164</sup>

A autora adverte que há duas proposições que não se confundem, sendo “o sujeito realizador do fato previsto no antecedente da norma tributária com aquele obrigado a cumprir com a prestação objeto da relação jurídica”<sup>165</sup>, e afirma que as posições nem sempre haverão de coincidir entre um e outro. Caso se apresente, relaciona-se com a sujeição passiva direta, e havendo dissociação, então seria hipótese de responsabilidade tributária, o que concordamos.

Ainda que as posições doutrinárias revelem interpretações opostas sobre a posição que o responsável assume na relação jurídico-tributária, o evento *vinculação* é ponto comum para definir a responsabilidade tributária. Além disso, entendemos que não há proibição de que a lei ordinária institua novas hipóteses de responsabilidade porque a expressão “*Sem prejuízo do disposto neste capítulo*”, assim autoriza. Todavia, haverá a necessidade de respeito aos limites impostos pelo artigo 128, sob pena de incorrer em inconstitucionalidade material, conforme já decidido pelo Supremo Tribunal Federal, no julgamento do RE 562.276/PR:

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. [...] 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. [...] <sup>166</sup>

<sup>164</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Noeses, 2020. p.10.

<sup>165</sup> *Ibid*, p. 11.

<sup>166</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 562.276/PR*. Relatora: Ministra Ellen Grace, Brasília/DF, julgado em 03/11/2010, Dj de 10/02/2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>. Acesso em: 22 jun. 2023.

Estabelecida as noções da norma geral de responsabilidade tributária passemos à análise da espécie de responsabilidade tributária prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional.

#### 4.8 A Responsabilidade Pessoal do Artigo 135 do Código Tributário Nacional

No capítulo primeiro discutimos que a pessoa jurídica foi criada para proteger seus integrantes e respectivos patrimônios diante do exercício da atividade profissional. Contudo, em casos excepcionais, essa proteção deixa de existir e reflete em sujeitos terceiros que se relacionam com o fato jurídico tributário, os quais são apontados como responsáveis à luz dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional.<sup>167</sup>

Nosso estudo não se volta à análise do artigo 134 do Código Tributário Nacional. Mas, algumas linhas serão tecidas para melhor compreensão da responsabilidade pessoal prevista em nosso código.

Extraímos, do caput do artigo 134, que “nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”<sup>168</sup>, todos aqueles arrolados na norma tributária responderão de maneira solidária. De pronto, indicamos a existência de dois requisitos para reconhecer a responsabilidade desses terceiros: (i) ação ou omissão de um dever e (ii) inviabilidade de se exigir a obrigação do contribuinte, atraindo a afirmação de que estamos diante de um expediente sancionador pelo descumprimento da norma jurídico-tributária. Também extraímos o conteúdo sancionador da norma ao revelar punição àqueles que descumpram o ordenamento tributário.

Nesse sentido, leciona Paulo de Barros Carvalho:

A cabeça do artigo já diz muita coisa, e fizemos questão de grifar nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis porque revela a existência de um indisfarçável ilícito e do *animus puniendi* que inspirou o legislador, ao construir a prescrição normativa. Não fora isso, e todos os incisos confirmariam a presença de um dever descumprido, na base da responsabilidade solidária.

---

<sup>167</sup> BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2023]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 22 jun. 2023.

<sup>168</sup> *Ibid.*

Para evitar o comprometimento, as pessoas arroladas hão de intervir com zelo e não praticar omissões: tal é o dever que lhes compete. A inobservância acarreta a punição. Para rematar, o parágrafo único fortalece ainda mais a convicção, restringindo a responsabilidade unicamente às penalidades moratórias, que têm caráter de sanção civil. E por que não estendeu às multas administrativas? Logicamente, porque haveria sobreposição de penalidades.<sup>169</sup>

Ponto que ascende controvérsia reside em estabelecer se a responsabilidade discorrida no *caput* atrai características de solidariedade ou subsidiariedade, ou ambas. Para Renato Lopes Brechó, o legislador se equivocou ao empregar a expressão *solidariedade* na construção da norma jurídica, mas, sustenta:

Talvez o legislador, por equívoco, tenha estipulado uma aparente solidariedade apenas no intuito de manter o contribuinte no polo passivo da ação de cobrança do crédito tributário. Mas a subsidiariedade (e não a solidariedade) é identificada racionalmente, pois o primeiro pressuposto para o redirecionamento da cobrança do contribuinte para o responsável é a impossibilidade de a dívida ser cobrada do primeiro.<sup>170</sup>

Marcos Vinícius Neder sustenta ser uma solidariedade específica com o benefício de ordem da norma geral de responsabilidade (artigo 124) na cobrança do débito:

A diferença primordial entre a solidariedade passiva do art. 124 e a prevista no art. 134 é o benefício de ordem na cobrança do débito. Ambas prescrevem solidariedade, a primeira paritária (sem benefício de ordem) e a outra (com benefício de ordem). O conflito normativo entre os dispositivos legais é apenas aparente, o art. 134 é uma norma específica em relação à norma geral de solidariedade prevista no art. 124.<sup>171</sup>

Discordamos de Marcos Vinícius Neder porque encontramos contrassenso entre os pensamentos. O parágrafo único do artigo 124 do Código Tributário Nacional não deixa margem a dúvidas, ao afirmar que a execução da obrigação tributária não comporta a escolha de quem deve pagar (benefício de ordem). Se o dispositivo é claro

---

<sup>169</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 327.

<sup>170</sup> BECHO, Renato L. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, arts. 134 e 135. 1. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014. p. 88.

<sup>171</sup> NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008. p. 66.

em afastar benefício de ordem, não pode outra norma jurídica dentro do próprio código estabelecer pela possibilidade de existência. Isso é o que extraímos da conclusão adotada pelo Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Embargos de Divergência em Recurso Especial nº 446.955/SC:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA. TRIBUTÁRIO. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS DEVIDAS PELOS EMPREGADOS, TRABALHADORES TEMPORÁRIOS E AVULSOS. CONSTRUÇÃO CIVIL. DONO DA OBRA E CONSTRUTOR OU EMPREITEIRO. SUBSTITUTOS TRIBUTÁRIOS. RESPONSABILIDADE SUBSIDIÁRIA (SÚMULA 126/TRF - ANTERIOR À PROMULGAÇÃO DA CF/88). RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA (CF/88 ATÉ A LEI 9.711/98). RESPONSABILIDADE PESSOAL DO TOMADOR DO SERVIÇO DE EMPREITADA DE MÃO-DE-OBRA (LEI 9.711/98).

(...) 10. Flagrante ausência de tecnicidade legislativa se verifica no artigo 134, do CTN, em que se indica hipótese de responsabilidade solidária 'nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte', uma vez cediço que o instituto da solidariedade não se coaduna com o benefício de ordem ou de excussão. Em verdade, o aludido preceito normativo cuida de responsabilidade subsidiária.

(...) (STJ, 1a S., EREsp 446.955/SC, Dj de 19/05/2008).<sup>172</sup>

Há quem sustente que a solidariedade oposta a grupo econômico encontra fundamento no artigo 134, inciso VII do Código Tributário Nacional. Entendemos pela inaplicabilidade do dispositivo à responsabilização de grupo econômico e fazemos uso das palavras de Marcelo Signorini Prado de Almeida como substrato da afirmação:

Seria displicente aplicar ao grupo econômico a atribuição de responsabilidade solidária com base no art. 134, inciso VII, pois ainda que estivermos diante de uma sociedade de pessoas, deve envolver um ato decisório praticado por um sócio e em decorrência deste ato ocorra a liquidação da sociedade de pessoas e a impossibilidade da exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte. A empresa não pratica ato decisório por si só, haverá sempre uma pessoa física dotada de vontade, ocupando posição de sócio, que tomará a decisão, ainda que esta represente a vontade da empresa jurídica. Ademais, ainda que fosse possível imputar o art. 134 ao grupo econômico não há, na nossa visão, desconsideração da personalidade da outra empresa, pois se havendo liquidação da sociedade de pessoas inexistente desconsideração, mas atribuição de responsabilidade de modo direto a fim de que responda

<sup>172</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). *EREsp nº 446.955/SC*. Relator: Ministro Luiz Fux, Brasília/DF, julgado em 09/04/2008, Dj 19/05/2008. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=706242&num\\_registro=200500769896&data=20080519&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=706242&num_registro=200500769896&data=20080519&formato=PDF). Acesso em: 24 jun. 2023.

conjuntamente pelo ato que levou a impossibilidade de o contribuinte arcar com suas dívidas.<sup>173</sup>

Entendemos ser adequada a posição do autor porque inexistente passagem normativa que possa servir de fundamento para a conclusão de que o instituto da solidariedade, em matéria tributária, comporta benefício de ordem. Preferimos dizer que a responsabilidade prevista no artigo 134 é subsidiária,<sup>174</sup> e seus efeitos (subsidiariedade) não se estendem aos sujeitos elencados no artigo 135.

O artigo 135 estabelece aos sujeitos nele retratados uma punição que afetará os respectivos patrimônios, caso pratiquem *atos ilícitos* vertidos em “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, contrários aos interesses do contribuinte e que estejam carregados do elemento subjetivo *dolo* para operar os efeitos da responsabilidade.

Empregaremos a palavra “administrador” como sinônimo de diretor, gerente e representante, tendo em vista que o poder de gestão deve ser inerente a todos para a configuração da responsabilidade.

Ponto que merece atenção na redação do artigo 135, é a semântica dada a  *pessoalmente* e a expressão “*obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto*”.

O caput do artigo 135 prenuncia que serão “*pessoalmente responsáveis*”, os sujeitos elencados em seus incisos. Assentimos que estamos diante de uma responsabilidade pessoal e exclusiva atribuída ao administrador, afastando qualquer projeção de solidariedade que vincularia o terceiro e o contribuinte. Mas, a imputação só existirá se dois pressupostos estiverem presentes: (i) a inexistência de meios para o adimplemento da obrigação principal pelo contribuinte e (ii) atuação culposa pelo responsável (ato ilícito).

Maria Rita Ferragut é contundente ao afirmar que a responsabilidade do terceiro na hipótese do caput do artigo 135 é pessoal, por assumir individualmente os efeitos do ato ilícito cometido: “Assim, a responsabilidade é pessoal, e não é subsidiária ou solidária”<sup>175</sup>. Na mesma linha, Renato Lopes Becho retrata que essa

---

<sup>173</sup> ALMEIDA, Marcelo Signorini de. *Responsabilidade tributária do grupo econômico: elementos de identificação e sua interpretação*. Curitiba: Juruá, 2021. p. 78.

<sup>174</sup> DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2010. p. 279.

<sup>175</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2009. p. 118-119.

responsabilidade tem caráter pessoal de responsabilidade exclusiva, sendo uma excepcionalidade ao modelo tradicional de responsabilidade tributária:

Conforme exposto, entendemos que a melhor compreensão para o art. 135 é considerá-lo correlato ao art. 158 da Lei n. 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas). Significa dizer que, quando os responsáveis tributários realizaram atos lícitos contra o interesse do contribuinte e que signifiquem descumprimento da legislação que liga um e outro (contribuinte e responsável), esses responderão pessoalmente pelos créditos tributários decorrentes de seus atos. Nos termos como positivado pelo legislador, como o responsável terá agido contra os interesses do contribuinte, este será excluído da ação de cobrança (responsabilidade pessoal do terceiro).<sup>176</sup>

A doutrina parece se aproximar da semântica que o legislador pretendeu atribuir à norma jurídica. Contudo, a posição adotada pelo Superior Tribunal de Justiça não encontra harmonia. Extraímos dos fundamentos adotados no julgamento do Recurso Especial 1.101.728/SP, que a natureza da responsabilidade cogitada no artigo 135 é definida como subsidiária:

A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa. (STJ, 1T, REsp 1.101.728/SP, DJe de 23/03/2009)<sup>177</sup>

Em 2010, o mesmo Tribunal editou a Súmula 430/STJ<sup>178</sup>, prevendo que “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”, isto é, atribuindo natureza solidária. Essa posição também é defendida no parecer PGFN/CRJ/CAT/Nº55/2009, em que se aponta ser solidária à natureza jurídica da responsabilidade prevista no artigo 135 do Código Tributário Nacional:

---

<sup>176</sup> BECHO, Renato L. *Responsabilidade tributária de terceiros*: CTN, arts. 134 e 135. 1. ed. São Paulo: Editora Saraiva, 2014. p. 102.

<sup>177</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). *REsp nº 1.101.728/SP*. Relator: Teori Albino Zavascki, Brasília/DF, julgado em 11/03/2009, DJe de 23/03/2009. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=864597&num\\_registro=200802440246&data=20090323&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=864597&num_registro=200802440246&data=20090323&formato=PDF). Acesso em: 22 jun. 2023.

<sup>178</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula n. 430*. Disponível em: [https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014\\_41\\_capSumula430.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf). Acesso em: 24 jun. 2023.

Se o elemento relevante para a caracterização da responsabilidade tributária do art. 135, III, do CTN fosse a condição de sócio, faria sentido a tese da responsabilidade subsidiária. Deveras, se o terceiro respondesse por ser sócio, seria plenamente razoável que demandasse o esgotamento do patrimônio da sociedade para que só então viesse a ser chamado a pagar o crédito tributário. Como, porém, não responde por ser sócio, mas porque, na condição de administrador, pratica ato ilícito, não faz o menor sentido que seja facultado a ele esquivar-se da responsabilidade exigindo que, primeiro, responda a sociedade para, só em caso de sua insolvabilidade, seja a ele imposta a sanção pela ilicitude. A concepção de responsabilidade por ato ilícito exclui o caráter de subsidiariedade da obrigação do infrator. Este deve responder imediatamente por sua infração, independentemente da suficiência do patrimônio da pessoa jurídica. Eis o sentido de estar expresso no caput do art. 135 do CTN que são “pessoalmente responsáveis” os administradores infratores da lei. Dessa forma, deve ser excluída a tese da responsabilidade subsidiária em sentido próprio.<sup>179</sup>

Afastamos os entendimentos do Superior Tribunal de Justiça (subsidiária e solidária) e PGFN porque entendemos que “o enunciado traz um limite semântico”<sup>180</sup>. A norma não indica que o tributo tem como hipótese o fato ilícito. O ilícito surge com a decisão do administrador em ir contra elementares da norma e é anterior ou concomitante com o nascimento da obrigação tributária.

Além disso, em referência a *infração à lei* não podemos ir ao extremo para considerar qualquer infração à lei como norma de responsabilidade tributária porque o acolhimento implicaria o que Hugo de Brito Machado Segundo alerta: “acarretaria a extinção da pessoa jurídica porque o descumprimento de qualquer dever jurídico acabe, ao fim e ao cabo, sendo contrário a alguma lei ou contrato”<sup>181</sup>.

Valemo-nos do entendimento de que a lei referenciada no caput do artigo 135 é a legislação societária ou outras leis civis que estipulam obrigações aos administradores. Já em relação a *infração ao contrato ou estatuto social*, não há muitas discussões.

Nosso entendimento estabelece que a *infração* terá ocorrência com um ato ilícito praticado pelo administrador, cujos atos fogem dos padrões previstos no instrumento que regula o surgimento e a progressão da pessoa jurídica. Ainda,

---

<sup>179</sup> BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *Parecer Normativo PGFN/CRJ/CAT/Nº55/2009*. Brasília: Diário Oficial da União, 2018. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/552009>. Acesso: 24 jun. 2023.

<sup>180</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020. p. 112.

<sup>181</sup> MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Atlas, 2018. p. 247.

acrescemos que a expressão “*excesso de poderes*” prescinde de maiores argumentos, ante a clareza do vocábulo adotada pelo legislador. Obviamente estará qualificado o *excesso de poder* quando o administrador for além dos poderes de gestão que lhe foram conferidos pelo instrumento que lhe vincula à pessoa jurídica.

A expressão “excesso de poder” também não se identifica com a teoria da desconsideração da personalidade jurídica porque se vincula à responsabilidade pessoal, ao contrário da desconsideração da personalidade jurídica que é instrumento de controle e repressão ao abuso da sociedade.

A diferença entre os institutos da Responsabilidade Tributária e Desconsideração da Personalidade Jurídica reside no propósito de cada norma jurídica: (i) o artigo 135 do Código Tributário Nacional objetiva que, por sujeição, administrador pague o crédito tributário devido pela contribuinte, quando concorrer os ilícitos tipificados em seu caput; (ii) a desconsideração da personalidade jurídica que recai sobre constrição patrimonial, porém, sem adentrar na qualificação do sujeito passivo tributário.

Heleno Taveira Torres, em discurso voltado aos artigos 124 e 135 do Código Tributário Nacional, destaca que os dispositivos não podem ser empregados para reconhecer o instituto da desconsideração da personalidade jurídica:

Observamos a desconsideração, seja por qual motivo tenha sido desencadeado o procedimento (desvio de finalidade ou confusão patrimonial, normalmente por meio de simulação, fraude a lei ou dolo), mesmo que eventualmente se tenha por atribuída aos sócios alguma espécie de responsabilidade por deveres tributários, normalmente é conservada a personalidade jurídica da sociedade, que se mantém lídima para todos os atos da vida civil. Inclusive para se submeter às sanções administrativas que lhe correspondem, quando tipificada a simulação ou a fraude a lei. Quanto aos demais dispositivos do Código Tributário Nacional, queremos evidenciar que os art. 124 e 135, em nenhuma circunstância, tem o condão de permitir formas de desconsideração da personalidade jurídica, como pensam alguns. [...] Desse modo, a sociedade, quando se apresenta como sujeito passivo de obrigação tributária, é uma; e só internamente a essa sociedade será possível vislumbrar alguma espécie de relação solidária que dentre os sócios possa existir, a depender do tipo societário adotado, mas nunca em superação da personalidade jurídica que a qualifique como tal.<sup>182</sup>

---

<sup>182</sup> TORRÉS. Heleno Taveira. Regime Tributário da Interposição de Pessoas e da Desconsideração da Personalidade Jurídica; os limites do art. 135, II e III, do CTN. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (Coord.). *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 59.

Oposto ao que defendemos, José Eduardo Soares de Melo compreende que a teoria da desconsideração da personalidade jurídica constitui o fundamento de validade da responsabilidade de terceiro traçada pelo artigo 135 do Código Tributário Nacional:

Considerando o estatuído no art. 135 do CTN, configura-se a existência de uma teoria do superamento da personalidade jurídica, que se positiva nos casos de abuso de direito, em que os sócios, mediante atuação dolosa, cometem fraude a credores e manifesta violação a prescrições legais.

É evidente que não basta o mero descumprimento de uma obrigação, ou inadimplemento a um dever (trabalhista, comercial ou fiscal), até mesmo compreensível devido às gestões e dificuldades empresariais. Só se deve desconsiderar a personalidade jurídica para o fim de ser responsabilizado patrimonialmente o verdadeiro autor da fraude, tornando-se necessária a transposição da pessoa jurídica para este instituto.

É compreensível que o princípio da personalidade jurídica da empresa não pode servir para fins contrários ao Direito, de modo a consagrar-se a simulação, o abuso do direito. A teoria em causa não tem por irreduzível escopo anular a personalidade da sociedade de forma total, mas somente desconstituir a figura societária no que concerne às pessoas que a integram, mediante declaração de ineficácia para efeitos determinados e precisos.<sup>183</sup>

Adotamos o entendimento de que o artigo 135 não é fundamento de validade para aplicação da teoria da desconsideração da personalidade jurídica, em matéria tributária, e suportamos nossa assertiva com as proposições levadas a efeito pelo Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, no julgamento do AgInt no AgInt no REsp 1.583.311/PE:

Frise-se que não se desconhece o posicionamento da Primeira Turma, que entende pela não apreciação da tese aqui veiculada, em razão da Súmula 7/STJ [...] contudo, a meu ver tal posição não se sustenta diante das garantias tributárias que devem se sobrepor ao se deparar com violências cometidas contra empresas e contribuintes que sequer participaram do fato gerador. Como dito, para fins de responsabilidade tributária, não basta o liame de interesse econômico entre as empresas, mas, sim, que todas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Este é um problema que reputo essencialmente de direito.

Há diversos precedentes jurisprudenciais desta Corte, segundo os quais, 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 [...]

---

<sup>183</sup> MELO, José Eduardo de. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010. p. 216.

Portanto, quando está em causa a apreciação de responsabilidade tributária a ser imposta a pessoas que não revestem a condição jurídica de contribuinte primário ou direto, como neste caso, o CTN impõe que essas pessoas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, II)". Também deve-se mencionar, mesmo de passagem, ao que penso, que, a teor dos arts. 134 e 135 do CTN, a responsabilidade por infrações tributárias vincula-se sempre à ocorrência de verdadeiros ilícitos administrativos, somente configuráveis quando o seu agente pratica atos tributariamente relevantes tismados pela conduta 'ultra vires' ou de mágoa a dispositivo legal, contratual social ou estatutário, afastando, como afasto, pelo menos em princípio e doutrinariamente, que possam, pessoas jurídicas, serem enquadradas no art. 135 do CTN. Considero, ainda, que a ocorrência de qualquer dos eventos contemplados neste item normativo precisa ser demonstrada 'quantum satis'. (AgInt no AgInt no REsp n. 1.583.311/PE, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, relator para acórdão Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 26/11/2019, DJe de 14/2/2020.).<sup>184</sup>

Fixados os pressupostos que originam a responsabilidade tributária no modelo desenhado pelo Código Tributário Nacional, passamos a analisar se a previsão de responsabilidade da Lei 8.212/91 pode ser empregada como fundamento a responsabilidade tributária de grupo econômico.

---

<sup>184</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). *REsp nº 1.583.311/PE*. Relator: Benedito Gonçalves, Brasília/DF, julgado em 26/11/2019, DJe 14/02/2020. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=103924628&num\\_registro=201600379465&data=20200214&tipo=81&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=103924628&num_registro=201600379465&data=20200214&tipo=81&formato=PDF). Acesso em: 24 jun. 2023.

## CAPÍTULO 5 - A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO GRUPO ECONÔMICO

### 5.1 Responsabilidade Tributária das Empresas que Integram Grupo Econômico

Ao debruçarmos estudo sobre a responsabilidade tributária, entendemos que o tema é polêmico justamente porque o operador do direito difere sobre a natureza jurídica (obrigação tributária ou norma sancionatória), alcance e requisitos de aplicabilidade da responsabilidade. As divergências doutrinárias e jurisprudenciais crescem quando a responsabilidade tributária é analisada sob o enfoque de “grupo econômico”.

Aqueles que defendem inexistir responsabilidade tributária a empresas que integram o grupo econômico se sustentam arguindo que o direito tributário é regido pelo princípio da estrita legalidade e reserva de lei complementar. Cite-se as ponderações de Humberto Ávila:

O Código Tributário Nacional possui um capítulo sobre sujeição passiva. Mas mais do que um capítulo sobre sujeição passiva, ele possui disposições gerais sobre a responsabilidade de sucessores, a responsabilidade por infrações e a responsabilidade de terceiros. Essa matéria foi regulada no Código Tributário Nacional, de tal sorte que, tendo sido esta matéria reservada a lei complementar, e tendo a lei complementar regulado esta matéria, estabelecendo hipóteses e critérios expressos, não se poderia por interpretação construir novas hipóteses além daquelas previstas.<sup>185</sup>

Contrariamente, a posição adotada por Bradson Tibério Luna Camelo revela a possibilidade de atribuir-se a responsabilidade a integrante de grupo econômico:

Os grupos econômicos de fato caracterizam-se por serem criados exclusivamente para reduzir os riscos (repassando-os ao mercado), agindo como uma unidade nos benefícios e como entidades distintas nos malefícios. Devido ao sentimento de injustiça e para evitar impunidade, os tribunais pátrios aplicam a técnica da desconsideração da personalidade jurídica para imputar os débitos tributários para todas as pessoas jurídicas pertencentes ao grupo econômico de fato. O fundamento jurídico que costuma ser utilizado é que a formação do grupo econômico de fato é um abuso de direito (não deve ser usado

---

<sup>185</sup> ÁVILA, Humberto. Grupos Econômicos. (Transcrição da Palestra realizada no 40º Simpósio Nacional de Direito Tributário). Revista Fórum de Direito Tributário, Belo Horizonte: Fórum, n. 82, jul./ago., 2016, p. 9-22.

para permitir a sonegação fiscal) e, como tal, ensejaria responsabilização de todos os envolvidos.<sup>186</sup>

Nos opomos a posição de Bradson Tibério Luna Camelo porque entendermos ser a responsabilidade tributária matéria regulada pelo Código Tributário Nacional (lei complementar) e possui prescrição vinculada em seus artigos, em capítulos próprios. Outrossim, o simples fato de integrar um grupo econômico não é hipótese que configura o antecedente da norma sancionadora de grupo econômico.

Em exposições anteriores, fixamos a ideia de que a estrutura das normas jurídicas é semelhante, diferenciando-se pelo seu conteúdo. Discorremos que, por abstração lógica, a regra-matriz de incidência tributária fornece elementos para instituição do tributo, relatando, na hipótese, o fato jurídico tributário e, no conseqüente, a relação jurídica tributária. Em vista desse raciocínio, elevamos o pensamento aos contornos conferidos pelo artigo 3º do Código Tributário Nacional, o qual nos fornece proposições que sustentam ser o *contribuinte* (aquele que se vincula ao fato jurídico tributário), o sujeito passivo obrigado pelo pagamento do tributo (artigo 121, inciso I, do CTN). Entretanto, a norma jurídica tributária também elegeu um terceiro como sujeito possível para se exigir a obrigação tributária, os chamados *responsáveis tributários* (artigo 121, inciso II, do CTN).<sup>187</sup>

Assim como os sujeitos passivos se alteram (contribuinte e responsável), a espécie de responsabilidade também se altera (solidária, subsidiária e pessoal).<sup>188</sup> Entretanto, em matéria de responsabilidade de grupo econômico, o instrumento jurídico que o Estado entende ser eficaz para satisfação das obrigações tributárias, em detrimento de empresas do grupo econômico, é a arguição da responsabilidade por solidariedade previstas em outras leis senão a norma tributária. Passamos a analisar essas normas jurídicas.

---

<sup>186</sup> CAMELO, Bradson Tibério Luna. Solidariedade tributária e grupo econômico de fato. Revista Dialética de Direito Tributário, São Paulo, v. 170, 2009, pag. 22.

<sup>187</sup> BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 22 jun. 2023.

<sup>188</sup> TOME, Fabiana Del Padre. TOMÉ, Fabiana Del Padre. Considerações sobre responsabilidade tributária de empresas pertencentes a grupo econômico. Revista de direito tributário contemporâneo. Vol. 3, nov./dez., 2016, São Paulo: Revista dos Tribunais, pag.17.

## 5.2. A Responsabilidade Solidária do Artigo 30, inciso IX, da Lei 8.212/91 e a (In)compatibilidade com o Código Tributário Nacional

É consenso que as normas gerais em direito tributário foram prescritas na Constituição Federal e disciplinadas no Código Tributário Nacional. O último negativa, sob pretexto qualquer, desconsiderar seus mandamentos para criar hipóteses de responsabilidade. Porém, não é o que vemos na prática porque, aparentemente, a Lei nº 8.212/91 é a antagonista do Código Tributário Nacional e que persegue os protagonistas que integram o grupo econômico.

A Lei 8.212/91 disciplinou em seu conteúdo uma modalidade de responsabilidade solidária previdenciária direcionada a grupo econômico:

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.<sup>189</sup>

O enunciado acarreta a presunção de que pertencer ao grupo econômico associado ao inadimplemento do tributo é condição suficiente para a configuração da responsabilidade de terceiro, prescindindo especificar qual das empresas é o sujeito que praticou o fato gerador do tributo.

Em decorrência do enunciado, buscamos na doutrina argumentos sobre a constitucionalidade do dispositivo; todavia, não se logrou consenso. Aqueles que sustentam pela *inconstitucionalidade formal* do dispositivo argumentam que só Lei Complementar é capaz de regular a sujeição passiva e trazem, como justificativa, os fundamentos discutidos no julgamento do Recurso Extraordinário 562.276 (tema 13)<sup>190</sup>, em sede de Repercussão Geral, em que se declarou a inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei 8.620/93, norma jurídica previdenciária. Humberto Avila afirma que “a Lei 8.212/91, que cria a hipótese de responsabilização por grupo econômico”, seria formalmente inconstitucional porque “o legislador ordinário, em hipótese alguma, pode

---

<sup>189</sup> BRASIL. *Lei n. 8.212 de 24 de julho de 1991*. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm). Acesso em: 22 jun. 2023.

<sup>190</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 562.276/PR*. Relatora: Ministra Ellen Grace, Brasília/DF, julgado em 03/11/2010, Dj de 10/02/2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>. Acesso em: 22 jun. 2023.

criar novas hipóteses de responsabilidade porque a matéria foi reservada pela Constituição ao tratamento por lei complementar”.<sup>191</sup>

Em contrapartida, os adeptos da *constitucionalidade formal* da Lei 8.212/91 fundamentam que os dispositivos que versam sobre responsabilidade no Código Tributário Nacional autorizam qualquer lei esparsa (Consolidação das Leis do Trabalho, Código Civil, Lei 8.212/91) a dispor sobre sujeição passiva, desde que não confronte a sujeição passiva prevista no código.

O Supremo Tribunal Federal ainda não enfrentou a hipótese de constitucionalidade do artigo 30, inciso IX, embora já tenha analisado a Lei 8212/91, pela declaração de inconstitucionalidade dos artigos 45 e 46, os quais estabeleceram novas formas de contagem do prazo prescricional e decadencial. Todavia, no âmbito dos Tribunais inferiores, a questão foi enfrentada pelo Plenário do Tribunal Regional da 4ª Região, à época do julgamento da arguição de inconstitucionalidade nº 5010683-32.2018.4.04.0000. Na ocasião, a posição sobre a constitucionalidade do referido artigo restou dividida entre os desembargadores, razão por que foi declarado, por maioria, a constitucionalidade do dispositivo da lei previdenciária. Colacionamos trecho do voto-vencido proferido pelo Desembargador Rômulo Pizzolatti, visto que possui identidade com nosso entendimento, de que o dispositivo é inconstitucional porque o artigo 30, inciso IX da Lei 8212/91 não encontra fundamento de validade no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, a fim de justificar a responsabilidade tributária a grupos econômicos, na medida em que fere o mandamento constitucional:

[...]

Evidentemente, a responsabilidade solidária estabelecida pelo inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, não se vincula à solidariedade prevista no inciso I do art. 124 do CTN, porque este último dispositivo prescinde de explicitação pela lei ordinária, bastando que se configure a situação de fato nele prevista para atrair-se a responsabilidade solidária.

Por exclusão, a hipótese do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, só pode logicamente ter vinculação com a norma do inciso II do art. 124 do CTN, porque este último esclarece que cabe à lei expressamente designar as pessoas solidariamente responsáveis pela obrigação tributária.

Assim, o inciso II do art. 124 do CTN (diploma legal que, lembre-se, foi recepcionado pela Constituição de 1988 com o status de lei complementar), deve atualmente ser entendido como referindo-se à lei complementar, e não à lei ordinária, sendo certo que esta última

---

<sup>191</sup> AVILA, Humberto. Grupos Econômicos. (Transcrição da Palestra realizada no 40º Simpósio Nacional de Direito Tributário). *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte: Fórum, n. 82, jul./ago., 2016, p.15-16.

não pode dispor sobre normas gerais em matéria de legislação tributária (CF/1988, art. 146, III), entre as quais se inclui o tema da responsabilidade tributária (CTN, Livro Segundo: Normas Gerais de Direito Tributário).<sup>192</sup>

Em situação análoga, o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do Recurso Especial nº 717.717/SP, afastou a conformidade legal do artigo 13 da Lei 8.620/93,<sup>193</sup> apenas nas hipóteses em que a lei ordinária não respeitar a responsabilidade tributária retratada pelo Código Tributário Nacional:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. EXECUÇÃO FISCAL. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE DO SÓCIO (SOCIEDADE POR QUOTAS DE RESPONSABILIDADE LTDA). SOLIDARIEDADE. PREVISÃO PELA LEI 8.620/93, ART. 13. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR (CF, ART. 146, III, B). INTERPRETAÇÕES SISTEMÁTICA E TELEOLÓGICA. CTN, ARTS. 124, II, E 135, III. CÓDIGO CIVIL, ARTS. 1.016 E 1.052. VIOLAÇÃO AO ART. 535. INOCORRÊNCIA.

[...]

3. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.

4. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

5. O CTN, art. 135, III, estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN.<sup>194</sup>

<sup>192</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). *Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 5010683-32.2018.4.04.0000*. Relator: Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, Porto Alegre/RS, 28/09/2018. Disponível em: [https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro\\_teor.php?orgao=1&documento=9468202](https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9468202). Acesso em: 05 jul. 2023.

<sup>193</sup> BRASIL. *Lei n. 8.620, de 05 de janeiro de 1993*. Brasília, DF: Presidência da República [1991]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8620.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8620.htm). Acesso em: 05 jul. 2023.

<sup>194</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). *Recurso Especial nº 717.717/SP*. Relator: Ministro José Delgado, Brasília/DF, julgado em 28/09/2005, Dje de 08/05/2006. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201603321600&dt\\_publicacao=30/05/2019](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201603321600&dt_publicacao=30/05/2019). Acesso em: 05 jul. 2023.

Temos que a estrutura do grupo econômico é ato jurídico lícito com previsão na legislação empresarial e o simples fato das empresas estarem associadas, não desencadeia a responsabilidade tributária, tendo em vista que não atende às condicionantes da norma geral de responsabilidade tributária (artigo 128), isto é, a vinculação com o fato gerador. Tais premissas encontram identidade com as proposições lançadas no julgamento do Recurso Especial nº 1.775.269/PR, em que o Ministro Gurgel de Faria afirma:

[...]

Oportuno registrar que o art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 ("as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta lei") não permite o redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que não tenha participado da situação de ocorrência do fato gerador, ainda que integrante do grupo econômico. A correta leitura desse dispositivo depende de sua conjugação com as regras do Código Tributário Nacional, daí porque o fisco deve lançar o tributo com a indicação das pessoas jurídicas que estejam vinculadas ao fato gerador, não lhe sendo permitido, no curso do processo executivo, redirecionar a cobrança para pessoa jurídica estranha ao fato imponível, ainda que integrante do mesmo grupo econômico da devedora original. (STJ, REsp 1.775.269/PR, Primeira Turma, Ministro Gurgel de Faria, Dje 01/03/2019).<sup>195</sup>

Colhemos das lições de Robson Maia Lins posição semelhante a que defendemos:

Seja, portanto, pelo caminho da inconstitucionalidade formal ao usar lei ordinária quando o correto seria o veículo complementar, seja pela responsabilização objetiva que pretende a lei previdenciária instalar ao relacionar as empresas integrantes de mesmo grupo econômico como responsáveis solidárias, os motivos que levaram o Supremo a declarar a inadmissibilidade do art. 13 da Lei n. 8.620/93 também se confirmam no exame do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/91.<sup>196</sup>

Interessante a construção ideológica de Renato Lopes Becho que afasta a percepção ampla de responsabilidade tributária inserida na norma do artigo 30, inciso IX, da Lei 8.212/91, devido afronta à Constituição Federal e sugere uma análise que

---

<sup>195</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). *REsp nº 1.775.269/PR*. Relator: Ministro Gurgel de Faria, Brasília/DF, julgado em 21/02/2019, Dje de 01/03/2019. Disponível em: <https://cpe.web.stj.jus.br/#/processo/201802809059>. Acesso em: 05 jul. 2023.

<sup>196</sup> LINS, Robson Maia. Uma Importante Distinção: Responsável Tributário em Função de Grupo Econômico e Polo Passivo de Execução Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). *Grupos Econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 788.

mantenha a conformidade do enunciado reduzindo o âmbito de incidência a hipótese de efetiva participação por todos na prática do fato gerador.<sup>197</sup>

Não podemos perder de vista que o dispositivo objeto de análise está inserido na Lei de Custeio da Seguridade Social, sendo seu campo de incidência restrito, às materialidades condicionadas no artigo 195 da Constituição Federal.<sup>198</sup> Por isso, a lei previdenciária não pode ser vista pelo intérprete como carta branca para escolha de quaisquer fatos jurídicos que configure solidariedade tributária. Caso tivesse, violaria a Constituição Federal e tornaria ineficaz os dispositivos de responsabilidade tributária previstos no Código Tributário Nacional porque a materialidade se daria pela liberdade de escolha em detrimento da lei.

Em síntese, pensamos ser inaplicável o artigo 30, inciso IX da Lei 8.212/1991, em conjugação com as hipóteses do artigo 124 do Código Tributário Nacional, como substrato para responsabilizar grupo econômico pela incompatibilidade do conteúdo da norma previdenciária que alarga as materialidades que configuram responsabilidade tributária.

### **5.3. Inaplicabilidade do Artigo 50 do Código Civil como Suporte de Atribuição de Responsabilidade Tributária**

Antes de iniciarmos a argumentação, precisamos esclarecer que a técnica de desconsideração da personalidade jurídica é diversa da responsabilidade tributária porque prevê a responsabilidade patrimonial, em que os bens do grupo são tratados como uma unidade. Na técnica de desconsideração, as condutas ou atos são considerados como ilícitos, ao passo que a responsabilidade tributária é fixada sobre a premissa de ato lícito.

De partida, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica é regra de exceção que necessita da intervenção do Poder Judiciário para desconsiderar atos visando afastar a autonomia e a personalidade jurídica de empresas. Esse referencial é observado nas disposições do artigo 50 do Código Civil:

---

<sup>197</sup> BECHO, Renato Lopes. *Execução Fiscal: análise crítica*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018. p. 200.

<sup>198</sup> BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 05 jul. 2023.

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.<sup>199</sup>

Para ser reconhecida a desconsideração da personalidade jurídica é necessário a presença dos requisitos caracterizadores do abuso da personalidade, cumulativamente: (i) abuso de direito ou desvio de finalidade e (ii) confusão patrimonial. Nos §§ 1º e 2º, do artigo 50, encontramos a qualificação jurídica dos conceitos:

§ 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. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019).

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.<sup>200</sup>

Muito se discute sobre a aplicação da teoria da desconsideração, no âmbito tributário, e as posições doutrinárias não são convergentes. Aqueles que defendem pela inaplicabilidade sustentam que o dispositivo ultrapassa a limitação constitucional, criando uma figura de responsabilidade tributária. Nessa linha, citamos Alberto Teodoro da Silva<sup>201</sup> e Hugo Funaro<sup>202</sup>.

Andrea M. Darzé sustenta ser possível a aplicação do instituto da desconsideração no âmbito tributário, invocando que o artigo 50 do Código Civil deve

<sup>199</sup> BRASIL. *Lei n. 10. 406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm). Acesso em: 05 jul. 2023.

<sup>200</sup> *Ibid.*

<sup>201</sup> SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007. p. 209.

<sup>202</sup> FUNARO, Hugo. *Sujeição Passiva Indireta no Direito Tributário Brasileiro: As Hipóteses de Responsabilidade pelo Crédito Tributário Previstas no Código Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 168.

ser interpretado em harmonia com o artigo 116, § único do Código Tributário Nacional, equiparando simulação e fraude com abuso de direito:

Configurada a dissimulação ou a fraude, surge a permissão para a autoridade fiscal desconsiderar os contornos dos atos jurídicos praticados, atingindo-se indistintamente os bens particulares das empresas que compõem o grupo. Ignora-se a separação societária meramente formal tratando seus patrimônios como uma unidade para fins de satisfazer as obrigações contraídas. Nessas situações, entendemos ser possível aplicar o art. 116, parágrafo único, do CTN ou mesmo o art. 50 do Código Civil, agora ainda com mais vigor após sua regulamentação pelos arts. 133 a 137 do Novo CPC, considerando o patrimônio das empresas envolvidas como de uma única pessoa relativamente a algumas operações realizadas de forma fraudulenta.<sup>203</sup>

Renato Lopes Becho<sup>204</sup> também acolhe a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário, porém, sustenta pela necessidade da comprovação do abuso de personalidade e confusão patrimonial porque a existência do grupo econômico é fato lícito.

Discordamos de Andrea M. Darzé porque acreditamos que o artigo 116, § único, do Código Tributário Nacional<sup>205</sup> não serve como suporte de validade para as proposições do artigo 50 do Código Civil, inclusive porque a norma tributária carece de regulamentação. Como reforço, citamos o julgamento da ADI 2446/DF<sup>206</sup>, em que o Supremo Tribunal Federal declarou constitucional a norma tributária (art. 116, § único). Contudo, a Ministra Carmen Lúcia Antunes Rocha salientou que o dispositivo carece de eficácia porque não há lei ordinária regulamentando-o. Em contrapartida, o

---

<sup>203</sup> DARZÉ, Andrea M. *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. São Paulo: Noeses. 2010. p. 59-60.

<sup>204</sup> BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de Grupo Econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 221, 2014.

<sup>205</sup> Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

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

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

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

<sup>206</sup> BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2446/DF*. Relatora: Ministra Carmen Lúcia, Brasília/DF, julgado em 11/04/2022, Dj de 27/04/2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350819319&ext=.pdf>. Acesso em: 05 jul. 2023.

Ministro Ricardo Lewandowski não discordou de que a norma tributária necessita de regulamentação, mas, esclareceu que não caberia à autoridade administrativa desconstituir os atos e negócios simulados, em função do princípio da reserva de jurisdição que protege os direitos fundamentais dos cidadãos, optando pelo voto da inconstitucionalidade do dispositivo.

Paulo de Barros Carvalho ensina que uma norma de eficácia limitada não gera efeitos quando depender de outro preceito normativo para sua realização:

Diremos ausente a eficácia técnica de u'a norma (ineficácia técnico-sintática) quando o preceito normativo não puder juridicizar o evento, inibindo-se o desencadeamento de seus efeitos, tudo (a) pela falta de outras regras de igual ou inferior hierarquia, consoante sua escala hierárquica, ou, (b) pelo contrário, na hipótese de existir no ordenamento outra norma inibidora de sua incidência.<sup>207</sup>

Nórton Luiz Benites sustenta que o artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional, de certa forma, é uma autorização para se reconhecer a desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário, afastando, assim, a incidência da norma de direito civil:

[...] quando as autoridades fiscal ou judiciária lançam mão da 'ferramenta jurídica' da revisão de ofício do lançamento tributário por dolo, fraude ou simulação do art. 149, VII, do CTN, estão realizando, em certa medida, um ato de desconsideração de personalidade jurídica da devedora original.<sup>208</sup>

Recorremos à jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça e verificamos que é pacífica a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica (artigo 50 do Código Civil), em matéria tributária. Conforme julgamento realizado pela 3ª Turma, nos autos do RMS 12872/SP, a Turma acolheu a hipótese de desconsideração da personalidade jurídica quando o conjunto probatório atestar as hipóteses do abuso das formas:

Processo civil. Recurso ordinário em mandado de segurança. Falência. Grupo de sociedades. Estrutura meramente formal. Administração sob unidade gerencial, laboral e patrimonial. Desconsideração da personalidade jurídica da falida. Extensão do

---

<sup>207</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed. São Paulo: Saraiva. 2007. p. 83.

<sup>208</sup> BENITES, Nórton Luíz. *Responsabilidade tributária de grupos econômicos*. São Paulo: Almedina, 2020. p. 170.

decreto falencial a outra sociedade do grupo. Possibilidade. Terceiros alcançados pelos efeitos da falência. Legitimidade recursal.

– Pertencendo a falida a grupo de sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal, o que ocorre quando as 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, incidentemente 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.

- Os terceiros alcançados pela desconsideração da personalidade jurídica da falida estão legitimados a interpor, perante o próprio juízo falimentar, os recursos tidos por cabíveis, visando a defesa de seus direitos.<sup>209</sup>

A nosso ver, a desconsideração de personalidade jurídica é uma hipótese de “ilícito atípico”, como bem retratado por Manuel Atienza e Juan Ruiz Manero:

[...] são ilícitos atípicos que, por assim dizer, invertem o sentido de uma regra: *prima facie* existe uma regra que permite a conduta em questão; contudo – e em razão de sua oposição a algum princípio ou princípios -, essa conduta se converte, uma vez considerados todos os fatores, em ilícita; isso, em nossa opinião, é o que ocorre com o abuso de direito, a fraude à lei e o desvio de poder.<sup>210</sup>

Para nós, o abuso de direito<sup>211</sup> se caracteriza quando o ato praticado extrapola os limites impostos pela lei para o seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes, conforme disciplinado no art. 187 do Código Civil<sup>212</sup>. Para a sua identificação, o intérprete deve considerar se o ato escapa da regularidade,

<sup>209</sup> BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Terceira Turma). *RMS nº 12.872/SP*. Relatora: Ministra Nancy Andrighi, Brasília/DF, julgado em 24/06/2002, Dj 16/12/2002. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200100100791&](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200100100791&). Acesso em: 05 jul. 2023.

<sup>210</sup> ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos: sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder*. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014. p. 27.

<sup>211</sup> “A expressão abuso de direito é muito criticada, pois o direito termina onde se inicia o abuso; assim, não poderia haver abuso de direito, já que o mesmo ato não pode ser, simultaneamente, conforme e contrário ao direito.” (LOPES, João Batista. *Tutela antecipada no processo civil brasileiro*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2001. p. 63).

<sup>212</sup> BRASIL. *Lei n. 10. 406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm). Acesso em: 13 jul. 2023.

favorecendo o infrator da lei e causando danos a outrem. Contudo, lembramos que aquilo que qualifica ato abusivo para o direito civil, muitas vezes, pode ou não atrair efeitos tributários, conforme apontado por Maria Rita Ferragut:

Mas oportuno registrar que, nem por isso, o ato considerado abusivo trará consequências tributárias diversas das aplicáveis ao ato lícito, pois para que haja juridicamente abuso, deve-se haver norma jurídica que aponte qual o direito subjetivo objeto de abuso pelo sujeito, o que não ocorre no caso.<sup>213</sup>

Observamos que, no âmbito dos grupos econômicos, a confusão patrimonial se materializa quando não é possível delimitar o patrimônio das empresas, sócios e acionistas<sup>214</sup>; ou melhor, como argumenta Marcel Citro de Azevedo, quando a conduta do administrador excede “as possibilidades de estruturação ou reorganização societária, acaba promovendo ou permitindo promiscuidade entre os ativos de uma e outra empresa sob controle comum”<sup>215</sup>.

Em certos momentos, a confusão patrimonial terá ocorrência a depender do fato que configura a hipótese sob análise. Maria Rita Ferragut argumenta que:

A confusão patrimonial, por sua vez, pode ou não significar inexistência de autonomia entre os envolvidos. Isso ocorre porque em algumas situações, a confusão é tamanha que não se faz possível identificar o patrimônio, as receitas e as despesas de cada pessoa jurídica, levando a crer tratar-se de uma única sociedade de fato, separada juridicamente apenas por conveniência de seus sócios. Trata-se de típico caso de simulação. Já na outra situação, a autonomia existe e deve ser respeitada, em que pese a personalidade jurídica poder ser desconsiderada no caso concreto, como por exemplo quando as sociedades contabilizam as despesas incorridas por uma empresa como sendo de outra, ou quando se criam empréstimos recíprocos para oficializar rendimentos ocultos. Há mistura do patrimônio e fraude, mas não simulação.<sup>216</sup>

Consideramos interessante a posição de Nórton Luiz Benites e entendemos que o artigo 149, inciso VII do Código Tributário Nacional é norma tributária que alinha

---

<sup>213</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumento para a construção da verdade jurídica*. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2018. p.123.

<sup>214</sup> BRASIL. Receita Federal. *Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04*, de 10 de dezembro de 2018. Brasília: Diário Oficial da União, 2018. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=97210&visao=original>. Acesso: 09 maio 2023.

<sup>215</sup> AZEVEDO, Marcel Citro de. *Sujeição passiva na tributação dos grupos societários*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021. p. 274.

<sup>216</sup> FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 4. ed., São Paulo: Noeses, 2020. p. 220.

uma espécie de “desconsideração de atos”, na medida em que o legislador permite à autoridade administrativa rever o lançamento nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, para fins de responsabilização de terceiros. Por isso, entendemos que o artigo 50 do Código Civil não encontra identidade com a permissiva do artigo 149, VII do Código Tributário Nacional porque para a desconsideração da personalidade jurídica prescrita pelo Código Civil, há, necessariamente, a intervenção judicial para seu reconhecimento e para a norma tributária, o reconhecimento é feito na esfera administrativa.

Em síntese, o artigo 50 do Código Civil não pode ser utilizado no direito tributário, na medida em que trata de responsabilidade patrimonial e, caso se pretenda utilizá-lo, estar-se-ia criando hipótese de responsabilidade tributária, ferindo, assim, o princípio da legalidade e as normas gerais, em matéria tributária, previstas na Constituição Federal.

#### **5.4. Nossa Visão sobre a Responsabilidade Tributária dos Grupos Econômicos**

Não podemos afirmar que não existe responsabilidade tributária de integrantes do grupo econômico só porque não há previsão específica no Código Tributário Nacional. A análise de outros dispositivos do código permite criar norma sancionatória, a fim de responsabilizar a todos.

Observamos que o artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional, não funciona sozinho, inclusive, porque o dispositivo não atribui responsabilidade, mas, solidariedade entre contribuinte e responsável (relação jurídica). Ao interpretarmos o artigo 124, I e artigo 128, ambos do Código Tributário Nacional, a conclusão que chegamos indica que haverá a responsabilização do grupo econômico, desde que todos os integrantes concorram para a constituição do fato gerador.

Afastamos o artigo 30, inciso IX da Lei 8.212/91, por considerá-lo materialmente inconstitucional.

Não encontramos fundamentos para aplicar os ilícitos descritos no artigo 50 do Código Civil, em âmbito tributário, porque tais ilícitos não são retratados pelo Código Tributário Nacional. Embora acolhamos a interdisciplinariedade, o direito tributário é um ramo autônomo e, em função do princípio da segurança jurídica e legalidade, não

podemos nos valer de elementos do direito privado para a criação de responsabilidade tributária, senão na forma prescrita pelo Legislador Constitucionais (artigo 146).

Pelo que expusemos acreditamos não ser possível a pretensão de responsabilizar solidariamente todo o grupo econômico, sob a perspectiva de desvio de finalidade e confusão patrimonial, por falta de conexão às hipóteses do art. 124 do Código Tributário Nacional. Alargar os limites do dispositivo tributário para atribuir responsabilidade tributária a todos do grupo econômico, que não praticaram a infração a lei, é descumprir o preceito normativo tributário e negar vigência as limitações impostas pela Constituição Federal.

## CONCLUSÃO

Com a expansão comercial da década de 1950, as empresas brasileiras começaram a buscar estruturas empresariais mais vantajosas e que mantivessem a autonomia patrimonial e a personalidade jurídica. Dessa busca, surgiu o grupo econômico formalizado pela interação entre empresas, cada qual com personalidade jurídica e autonomia própria que, sob um poder central, atua de forma harmônica e coordenada para concretizar um objetivo comum.

De per se, o fato de organizarem-se em grupo não gera efeitos econômicos tributáveis porque tal estrutura empresarial é regulada pela Lei 6404/76<sup>217</sup>. Para o Fisco, o problema reside na forma em que o poder central atua sobre as empresas do grupo que, muitas vezes, acaba por caracterizar abuso de direito. Nesse momento, ante o fato ilícito deflagrado pela descaracterização da personalidade jurídica das empresas, entra em cena a presunção de responsabilizar todos os integrantes do grupo econômico pela obrigação tributária realizada por apenas um dos integrantes.

O instituto da responsabilidade tributária não apresenta fácil compreensão, bastando analisar a posição da doutrina e da jurisprudência que fora citada em nosso estudo. A transferência da obrigação de pagar a um terceiro distinto do sujeito passivo tradicional é propício ao Fisco que amplia a arrecadação. Contudo, no âmbito dos grupos econômicos, a pretensão defendida pelo Fisco alcançou proporções desenfreadas porque determinados atos jurídicos, como participação de capital interligado, compartilhamento geográfico estrutural, identidade de administradores, tudo isso e alguns mais, passaram a retratar uma ilicitude e, assim, a preencher a materialidade da norma de responsabilidade tributária.

Podemos afirmar que essa pretensão do Fisco ocorre porque inexistente, no Código Tributário Nacional, norma jurídica regulando conceito e responsabilidade de grupo econômico. Em face da lacuna da lei, a pretensão de que outros integrantes do grupo paguem a obrigação tributária é submetida ao Poder Judiciário, sob a perspectiva de que o artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional<sup>218</sup>, autoriza a

---

<sup>217</sup> BRASIL. *Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976*. Brasília, DF: Presidência da República [1976]. Disponível em [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em: 13 jul. 2023.

<sup>218</sup> BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 13 jul. 2023.

utilização das normas de desconsideração da personalidade jurídica ou a solidariedade regulada na legislação previdenciária, como fonte de realização da norma de responsabilidade tributária do grupo econômico. Nessa ordem, o papel do magistrado toma forma ao produzir norma jurídica individual (convalidando ou negando o direito), como mecanismo de preenchimento da lacuna.

Como síntese da exposição, em coerência com a posição que defendemos neste estudo, apresentamos nossas conclusões:

**1.** A Constituição Federal autorizou a organização societária em grupo para os fins de otimizar suas atividades e concretizar seus objetivos (ordem econômica e social) fundado na livre iniciativa. Por isso, o modelo estrutural de “grupo” não serve como qualificadora do fato jurídico que se reveste em potencial tributação, o que dirá, em responsabilidade tributária.

**2.** Não existe no Código Tributário Nacional norma jurídica que regule o conceito e a responsabilização de grupo econômico. A lacuna legal propicia interpretações tanto do Fisco, como do Poder Judiciário, que ferem o princípio da legalidade e tipicidade tributária porque são utilizadas leis, senão as complementares para a eleição de responsáveis tributários, ocasionando o descumprimento da norma geral de responsabilidade tributária arrolada no Código Tributário Nacional. Assentimos que eventual lei ordinária, que pretenda regular a eleição de responsável, poderá fazê-la, desde que mantenha os limites propostos no Código Tributário Nacional.

**3.** Em nossa visão, o interesse comum ou jurídico, qualificado pelo artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional<sup>219</sup>, é aquele “interesse” na prática do fato gerador. Se todos os integrantes do grupo econômico praticarem o fato gerador e dele se beneficiarem é possível atribuir “solidariedade” na relação jurídica. Não basta que as empresas tenham relações jurídicas, mas um real interesse comum jurídico, devendo ser fiel e robustamente comprovada a vantagem obtida pela empresa terceira<sup>220</sup>.

---

<sup>219</sup> BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 13 jul. 2023.

<sup>220</sup> ALMEIDA, Marcelo Signorini Prado de. *Responsabilidade Tributária do grupo econômico*: elementos de identificação e sua interpretação. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2021. p. 190.

4. No caso da responsabilização de grupo econômico, não consideramos quem detém a capacidade contributiva porque o princípio se relaciona com a graduação do tributo, não com a relação jurídica tributável.

5. As hipóteses de responsabilidade de terceiros, previstas no Código Tributário Nacional (artigos 134 e 135)<sup>221</sup>, embora possuam em suas estruturas um comando sancionador e a impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo sujeito que realizou a materialidade tributária, não revestem fatos típicos à norma de responsabilidade do grupo econômico. Consideramos impróprio o signo “solidariamente” constante no caput do artigo 134, porque seu acolhimento acarretaria contrariedade ao parágrafo único do artigo 124, onde se consignou expressamente que a solidariedade, em matéria tributária, não admite benefício de ordem. Em relação ao artigo 135, não há espaço para sua utilização como fundamento de responsabilização de grupo: a obrigação tributária decorre de um ato ilícito e esse ato deve ser praticado pelas pessoas físicas descritas em seu conteúdo normativo. Lembramos que muitos sustentam que a confusão patrimonial e desvio de finalidades são atos ilícitos e servem de substrato para o direito tributário. Todavia, são ilícitos “civis” que diferem dos ilícitos “tributários” arrolados no dispositivo.

6. O artigo 30, inciso IX, da Lei 8.212/91, reveste-se da clássica “inconstitucionalidade material”, porque prevê hipótese de responsabilidade tributária que o legislador constitucional conferiu ao Código Tributário Nacional a tarefa dessa matéria. Não consideramos a inconstitucionalidade formal do dispositivo porque seu veículo foi realizado em conformidade com o processo legislativo. Por fim, o conteúdo do disposto restringe o campo de incidência ao estabelecer que a solidariedade entre empresas se dará em função das contribuições prescritas na Lei 8.212/91.

7. Institutos como a desconsideração da personalidade jurídica (artigo 50 do Código Civil)<sup>222</sup> são recorrentemente utilizados para justificar a responsabilidade de grupo econômico. Embora o código civil caminhe em conjunto com o direito tributário, oferecendo seus conceitos para melhor apreensão do entendimento do legislador tributário, isso não significa que devemos desprezar mandamentos

---

<sup>221</sup> BRASIL. *Lei n. 5.172 de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Acesso em: 13 jul. 2023.

<sup>222</sup> BRASIL. *Lei n. 10.406 de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/10406compilada.htm). Acesso em: 13 jul. 2022.

constitucionais, como as normas gerais em direito tributário e seus meandros para valer-se de dispositivo que regula a relação jurídica privada para, assim, atribuir responsabilidade tributária a grupo econômico.

Pelo resultado a que chegamos, sustentamos que o simples fato de as empresas integrarem um grupo econômico (estruturação), não qualifica o interesse comum exigido pelo artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, de modo que a separação patrimonial das sociedades afasta a vinculação de solidariedade passiva tributária. Cabe ao Fisco o dever de provar a existência desse interesse comum que constitui o fato gerador da obrigação tributária, sendo esse o entendimento da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça que colacionamos.

## REFERÊNCIAS

- ABBAGNANO, Nicola. *Dicionário de filosofia*. 5. ed. São Paulo: Martins Fontes, 2007.
- ALMEIDA, Marcelo Signorini Prado de. *Responsabilidade Tributária do grupo econômico: elementos de identificação e sua interpretação*. 1. ed. Curitiba: Juruá, 2021.
- ALVES, Marília Bezzan Rodrigues Alves. *As Sanções Políticas no Direito Tributário*. 2019. Dissertação (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, PUC-SP, São Paulo, 2019.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de Incidência Tributária*. 11. ed. 6. tir. São Paulo: Malheiros, 2010.
- ATIENZA, Manuel; MANERO, Juan Ruiz. *Ilícitos Atípicos: sobre o abuso de direito, fraude à lei e desvio de poder*. 1. ed. São Paulo: Marcial Pons, 2014.
- ATLAS, Equipe. *Constituição da República Federativa do Brasil: de 5 de outubro de 1988*. São Paulo: Grupo GEN, 2022, p. 149. *E-book*. ISBN 9786559773466. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559773466/>. Acesso em: 30 abr. 2023.
- ÁVILA, Humberto. Grupo econômico. Palestra inaugural do XL Simpósio de Direito Tributário do CEU/IICS em 06.11.2015. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Segurança jurídica matéria tributária*. Porto Alegre: Magister, 2016.
- ÁVILA, Humberto. Grupos Econômicos. (Transcrição da Palestra realizada no 40º Simpósio Nacional de Direito Tributário). *Revista Fórum de Direito Tributário*, Belo Horizonte: Fórum, n. 82, jul./ago., 2016, p. 9-22.
- AZEVEDO, Marcel Citro de. *Sujeição passiva na tributação dos grupos societários*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil, 2021.
- BAKHTIN, Mikhail. *Os gêneros do discurso*. Tradução Paulo Bezerra. 1. ed. São Paulo: Editora 34, 2016 [1979].
- BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- BARRETO, Paulo Ayres. *Imposto sobre a renda e preços de transferência*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2001.
- BECHO, Renato Lopes. *Execução Fiscal: análise crítica*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de Grupo Econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 221, 2014.

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

BECHO, Renato Lopes. *Sujeição Passiva e Responsabilidade Tributária*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Lejus, 1998.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria Geral do Direito Tributário*. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BENITES, Nórton Luíz. *Responsabilidade tributária de grupos econômicos*. São Paulo: Almedina, 2020.

BEVILAQUA, Clovis. *Direito das Obrigações*. 5. ed. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1940.

BRASIL. Conselho Administrativo de Defesa Econômica. *Resolução nº 33/2022*. Brasília, DF, publicado no DOU de 14/04/2022. Disponível em: [https://sei.cade.gov.br/sei/modulos/pesquisa/md\\_pesq\\_documento\\_consulta\\_externa.php?11fcbFkN81DNKUdhz4iilnql5\\_uKxXOK06JWeBzhMdu1o7VqyXeq9tKSSC3I\\_YInBX8Qjt099g7spbtEu5Ayy1J7fZ6z5AK-E7JynVgVAYniczU5wqJ6a4at3XodqUOL](https://sei.cade.gov.br/sei/modulos/pesquisa/md_pesq_documento_consulta_externa.php?11fcbFkN81DNKUdhz4iilnql5_uKxXOK06JWeBzhMdu1o7VqyXeq9tKSSC3I_YInBX8Qjt099g7spbtEu5Ayy1J7fZ6z5AK-E7JynVgVAYniczU5wqJ6a4at3XodqUOL). Acesso em: 18 jun. 2023.

BRASIL. [Constituição (1988)]. *Constituição da República Federativa do Brasil de 1988*. Promulgada em 05 de outubro de 1988. Brasília, DF: Presidência da República, 2023. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Acesso em: 09 jul. 2023.

BRASIL. *Consolidação das Leis do Trabalho*. Brasília, DF: Presidência da República [1943]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del5452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm). Acesso em: 02 jul. 2023.

BRASIL. *Lei n. 6404, de 15 de dezembro de 1976*. Brasília, DF: Presidência da República [1976]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em: 03 jul. 2023.

BRASIL. *Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Institui o Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, [2022]. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm). Acesso em: 03 jul. 2023.

BRASIL. *Lei n. 8.212 de 24 de julho de 1991*. Brasília, DF: Presidência da República, 1991.

BRASIL. *Lei n. 8.620, de 05 de janeiro de 1993*. Brasília, DF: Presidência da República [1991]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8620.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8620.htm). Acesso em: 05 jul. 2023.

BRASIL. *Lei n. 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/l10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406compilada.htm). Acesso em: 22 jun. 2023.

BRASIL. *Lei 13.874, de 20 de setembro de 2019*. Lei da Liberdade Econômica. Brasília, DF: Presidência da República, 2019. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm](https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/lei/L13874.htm). Acesso em: 22 maio 2023.

BRASIL. Procuradoria Geral da Fazenda Nacional. *Parecer Normativo PGFN/CRJ/CAT/Nº55/2009*. Brasília: Diário Oficial da União, 2018. Disponível em: <http://dados.pgfn.fazenda.gov.br/dataset/pareceres/resource/552009>. Acesso: 24 jun. 2023.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. *Instrução Normativa nº 2110/2022*. Brasília, DF, publicado no DOU de 19/10/2022, p. 46. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=126687&visao=anotado>. Acesso em: 18 jun. 2023.

BRASIL. Receita Federal. *Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04*, de 10 de dezembro de 2018. Brasília: Diário Oficial da União, 2018. Disponível em <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=97210&visao=original>. Acesso: 09 maio 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. *Súmula n. 430*. Disponível em: [https://www.stj.jus.br/docs\\_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014\\_41\\_capSumula430.pdf](https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2014_41_capSumula430.pdf). Acesso em: 24 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *ADI 2446/DF*. Relatora: Ministra Carmen Lúcia, Brasília/DF, julgado em 11/04/2022, Dj de 27/04/2022. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/downloadPeca.asp?id=15350819319&ext=.pdf>. Acesso em: 05 jul. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Terceira Turma). *RMS nº 12.872/SP*. Relatora: Ministra Nancy Andrighi, Brasília/DF, julgado em 24/06/2002, Dj 16/12/2002. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=200100100791&](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200100100791&). Acesso em: 05 jul. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). *EREsp nº 446.955/SC*. Relator: Ministro Luiz Fux, Brasília/DF, julgado em 09/04/2008, Dj 19/05/2008. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=706242&num\\_registro=200500769896&data=20080519&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=706242&num_registro=200500769896&data=20080519&formato=PDF). Acesso em: 24 jun. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *Recurso Extraordinário 562.276*. Paraná. Repercussão Geral no Recurso Extraordinário: É inconstitucional o art. 13 da Lei 8.620/1993, na parte em que estabelece que os sócios de empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, por débitos junto à Seguridade Social. Relatora: Min. Ellen Gracie. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2555009&numeroProcesso=562276&classeProcesso=RE&numeroTema=13>. Acesso em: 11 abr. 2023.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. *RE nº 562.276/PR*. Relatora: Ministra Ellen Grace, Brasília/DF, julgado em 03/11/2010, Dj de 10/02/2011. Disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>. Acesso em: 22 jun. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). *Recurso Especial nº 717.717/SP*. Relator: Ministro José Delgado, Brasília/DF, julgado em 28/09/2005, Dje de 08/05/2006. Disponível em: [https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201603321600&dt\\_publicacao=30/05/2019](https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201603321600&dt_publicacao=30/05/2019). Acesso em: 05 jul. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). *REsp nº 834.044/RS*, Relatora: Ministra Deise Arruda, Brasília/DF, julgado em 11/11/2008, Dje de 15/12/2008. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=837246&num\\_registro=200600654491&data=20081215&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=837246&num_registro=200600654491&data=20081215&formato=PDF). Acesso em 22 jun. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). *REsp nº 1.101.728/SP*. Relator: Teori Albino Zavascki, Brasília/DF, julgado em 11/03/2009, Dje de 23/03/2009. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=864597&num\\_registro=200802440246&data=20090323&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=864597&num_registro=200802440246&data=20090323&formato=PDF). Acesso em: 22 jun. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). *REsp nº 1.273.396/DF*. Relator: Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Brasília/DF, julgado em 05/12/2019, Dje de 12/12/2019. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1898228&num\\_registro=201102009897&data=20191212&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1898228&num_registro=201102009897&data=20191212&formato=PDF). Acesso em: 22 jun. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). *REsp nº 1.467.184/RS*. Relatora: Ministra Assusete Magalhães, Brasília/DF, julgado em 05/04/2016, Dj de 25/04/2016, p. 306. Disponível em: [https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num\\_registro=201401388906&dt\\_publicacao=25/04/2016](https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201401388906&dt_publicacao=25/04/2016). Acesso em: 18 jun. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). *REsp nº 1.583.311/PE*. Relator: Benedito Gonçalves, Brasília/DF, julgado em 26/11/2019, Dje 14/02/2020.

Disponível em:  
[https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=103924628&num\\_registro=201600379465&data=20200214&tipo=81&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=103924628&num_registro=201600379465&data=20200214&tipo=81&formato=PDF). Acesso em: 24 jun. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). *REsp nº 1.689.431/ES*. Relator: Ministro Herman Benjamin, Brasília/DF, julgado em 03/10/2017, Dje de 19/12/2017. Disponível em:  
[https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1642930&num\\_registro=201701891946&data=20171219&formato=PDF](https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencial=1642930&num_registro=201701891946&data=20171219&formato=PDF). Acesso em: 22 jun. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). *REsp nº 1.775.269/PR*. Relator: Ministro Gurgel de Faria, Brasília/DF, julgado em 21/02/2019, Dje de 01/03/2019. Disponível em: <https://cpe.web.stj.jus.br/#/processo/201802809059>. Acesso em: 05 jul. 2023.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho (Subseção Especializada em Dissídios Individuais 1). *TST: E-ED-RR - 214940-39.2006.5.02.0472* – Relator: Ministro Horácio Raymundo de Senna Pires, Brasília/DF, julgado em 22/05/2014, Dje de 15/08/2014. Disponível em:  
<https://consultaprocessual.tst.jus.br/consultaProcessual/consultaTstNumUnica.do?consulta=Consultar&conscsjt=&numeroTst=214940&digitoTst=39&anoTst=2006&orgaoTst=5&tribunalTst=02&varaTst=0472&submit=Consultar>. Acesso em: 05 jul.2023.

BRASIL. Tribunal Regional Federal (4. Região). *Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade nº 5010683-32.2018.4.04.0000*. Relator: Desembargador Federal Rômulo Pizzolatti, Porto Alegre/RS, 28/09/2018. Disponível em: [https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro\\_teor.php?orgao=1&documento=9468202](https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&documento=9468202). Acesso em: 05 jul. 2023.

CAMELO, Bradson Tibério Luna. Solidariedade tributária e grupo econômico de fato. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, v. 170, 2009.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. *Curso de Teoria Geral do Direito: (o constructivismo lógico-semântico)*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

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

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de Direito Tributário*. 18. ed., revista e atualizada. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2021.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário, Linguagem e Método*. 2. ed. São Paulo: Noeses, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito Tributário Linguagem e Método*. 4. ed. Noeses: São Paulo, 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência*. 6. ed. São Paulo: Saraiva, 2008.

CARVALHO, Paulo de Barros. *O princípio da territorialidade no regime de tributação da renda mundial (Universalidade)*. Justiça tributária. IBET. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CLAUS, Bem-Hur Silveira. O grupo trabalhista após a Lei 13.467/2017. *Revista de Direito do Trabalho*, v. 197, p. 119-148, jan., 2019. DTR\2018\22771.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 2. ed. São Paulo, Saraiva, 2012.

COSTA, Regina H. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2022. p. 110. E-book. ISBN 9786553623309. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786553623309/>. Acesso em: 09 jul. 2023.

DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. *Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais*. São Paulo: Noeses, 2018.

DARZÉ, Andréa. Responsabilidade Tributária das Empresas que integram Grupo Econômico – Breves Considerações à luz da Jurisprudência. XIV Congresso Nacional de Estudos Tributários – Racionalização do Sistema Tributário. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2017.

DARZÉ, Andréa Medrado. Responsabilidade Tributária das Empresas que Integram Grupo Econômico – Breves Considerações à luz da Jurisprudência. *CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS*, 14, 2017, São Paulo. Sistema tributário brasileiro e as relações internacionais. São Paulo: Noeses; IBET, 2017. Disponível em: <https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2018/04/Andrea-Darze-Minatel.pdf>. Acesso em: 28 jun. 2023.

DARZÉ, Andrea M. *Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade*. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2010.

DENARI, Zelmo. *Curso de direito tributário*. 9. ed. São Paulo: Grupo GEN, 2008. p. 200. E-book. ISBN 9788522467266. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788522467266/>. Acesso em: 07 maio 2023.

DENARI, Zelmo. *Solidariedade e sucessão tributária*. São Paulo: Saraiva, 1977.

DINIZ, Gustavo Saad. *Grupos societários: da formação à falência*. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

DINIZ, Maria Helena. *Curso de Direito Civil Brasileiro*. 30. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. p. 268.

DINIZ, Maria H. *Curso de direito civil brasileiro: responsabilidade civil*. São Paulo. Editora Saraiva, 2022. v. 7. p. 28. *E-book*. ISBN 9786555598650. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786555598650/>. Acesso em: 11 maio 2023.

EXPOSIÇÃO de motivos, Ministério da Fazenda, Brasília, DF, n. 196, jun. 1976.

FERRAGUT, Maria R. *As Provas e o Direito tributário*. São Paulo: Saraiva, 2016.

FERRAGUT, Maria Rita. *As provas e o direito tributário: teoria e prática como instrumento para a construção da verdade jurídica*. 2. tir. São Paulo: Saraiva, 2018.

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária*. 1. ed. São Paulo: Dialética, 2007.

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

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade Tributária e o código civil de 2002*. 2. ed. Noeses: São Paulo, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícius (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

FERREIRA NETO, Arthur M. Fundamentos filosóficos da responsabilidade tributária. *In*: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010.

FRAZÃO, Ana. *Estatuto jurídico das estatais: Análise da Lei nº 13.303/2016*. Belo Horizonte: Fórum, 2017.

FUNARO, Hugo. *Sujeição Passiva Indireta no Direito Tributário Brasileiro: As Hipóteses de Responsabilidade pelo Crédito Tributário Previstas no Código Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

GAMA, Tacio Lacerda. Contornos Jurídicos da Responsabilidade Tributária entre empresas do Mesmo Grupo Econômico. *In*: MARTINS, Ives Gandra (Org.). *Grupos Econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015.

GAMA, Tácio Lacerda. *Grupos econômicos e conglomerados análogos*. Disponível em: <https://www.lacerdagama.com.br/post/grupos-econ%C3%B4micos-e>

conglomerados-an%C3%A1logos-tratamento-tribut%C3%A1rio-segundo-a-legisla%C3%A7%C3%A3o-e-o-princ%C3%ADpio. Acesso em: 04 jul. 2023.

GORDILLO, Agustín A. *introducción al derecho administrativo*. 2. ed. Buenos Aires: Abeledo-Perrot, 1966.

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

LINS, Robson Maia. Uma Importante Distinção: Responsável Tributário em Função de Grupo Econômico e Polo Passivo de Execução Fiscal. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). *Grupos Econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015.

LOBO, Jorge Joaquim. Extensão da Falência e o grupo de sociedades. *Revista eletrônica de Direito*, n. 79, 2009 [on-line]. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 3. Disponível em: [http://portaltj.tjrj.jus.br/c/document\\_library/get\\_file?uuid=4488a966-f11f-43c5-bd83-ee74723c5979&groupId=10136](http://portaltj.tjrj.jus.br/c/document_library/get_file?uuid=4488a966-f11f-43c5-bd83-ee74723c5979&groupId=10136). Acesso em: 03 jul. 2023.

LOPES, João Batista. *Tutela antecipada no processo civil brasileiro*. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2001.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional*. São Paulo: Atlas, 2003. v. 1.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. *Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Atlas, 2018. p. 247.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Org.). *Grupos Econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Segurança jurídica matéria tributária*. Porto Alegre: Magister, 2016.

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

MAXIMILIANO, Carlos; MARCARO, Alysso. *Hermenêutica e Aplicação do Direito*. São Paulo: Grupo GEN, 2021. (Coleção Fora de Série). E-book. ISBN 9786559642151. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9786559642151/>. Acesso em: 18 abr. 2023.

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

MELO, José Eduardo de. *Curso de Direito Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2010.

NEDER, Marcos Vinícius. *Responsabilidade Solidária no Lançamento Tributário*. Trabalho inédito apresentado como Dissertação para a obtenção do título de Mestre da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2008.

NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de fato e de direito: reflexões acerca de seu conceito. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007.

OLIVEIRA, Francisco Antônio de. *Reforma trabalhista*. São Paulo: LTr, 2017.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; FAJERSZTAJN, Bruno; SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da; SANTOS, Ramon Tomazela. XL Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEU – Escola de Direito “Grupos Econômicos”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos Econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015.

PADILHA, Maria Ângela Lopes Paulino Padilha. *As sanções no direito tributário*. São Paulo: Noeses, 2015.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributária*. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2012.

PEREIRA, Guilherme Döring da Cunha. *Alienação do poder de controle acionário*. São Paulo: Saraiva, 1995.

PIRSON, Roger; VILLÉ, Albert. *Traité de la responsabilité civile extracontractuelle*, Bruxelles, E. Bruylant, 1935, t. 1.

PRADO, Viviane Muller. *Conflito de interesses nos grupos societários*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

RAMOS, José Eduardo Silvério. *Responsabilidade tributária do sócio e do administrador*. normas jurídicas, fatos jurídicos e prova. São Paulo: Noeses, 2020.

ROSS, Alf. *Direito e Justiça*. São Paulo: Edipro, 2000.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de. *Lançamento tributário*. São Paulo: Editora Saraiva, 2010. E-book. ISBN 9788502119970, p. 14-16. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788502119970/>. Acesso em: 11 jul. 2023.

SAVATIER, René. *Traité de la responsabilité civile en droit français*, 2. ed. Paris: Librairie Générale de Droit et de Jurisprudence, 1951. v. 1.

SAVIGNY, Friedrich-Carl von. *Sistema del derecho romano actual*. Pamplona: Analecta, 2004. v.1. t.1.

SAVIGNY, Friederich Carl Von. *Traité de droit romain*. 2. ed. Paris: Librairie de Firmin Didot Frères Fil et cie, 1856.

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

SILVA, Alexandre Alberto Teodoro da. *A desconsideração da personalidade jurídica no direito tributário*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

SILVEIRA, Paulo Burnier da. *Direito da Concorrência*. São Paulo: Grupo GEN, 2020. p. 64. E-book. ISBN 9788530991975. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788530991975/>. Acesso em: 03 jul. 2023.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Oliveira Rocha, n. 137, fev., 2007.

STOCCO, Rui. *Responsabilidade civil e sua interpretação jurisprudencial*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1999.

TAVARES, Alexandre Macedo. O alcance da expressão “interesse comum” (CTN Art. 124, I) para fins da imputação da Responsabilidade Tributária Solidária às Sociedade Integrantes de Grupo Econômico. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo. n. 232, p. 20-27, jan. 2015.

TEUBNER, Gunther. Unitas multiplex: a organização do grupo de empresas como exemplo. Tradução Engrácia Antunes. *Revista Direito GV*, v. 1, n. 2. p. 077-100, jun./dez, 2005.

TIRONI, Luís Fernando. *Grupos Econômicos: Aspectos normativos*. Radar: Tecnologia, Produção e Comércio Exterior, n. 26, jun., 2013. Disponível em: [https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5338/1/Radar\\_n26\\_Grupos.pdf](https://repositorio.ipea.gov.br/bitstream/11058/5338/1/Radar_n26_Grupos.pdf). Acesso em: 18 jun. 2023.

TOMÉ, Fabiana Del. Considerações sobre a responsabilidade tributária de empresas pertencentes a grupo econômico. *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, v. 3, nov./dez., 2016, p. 17-32. DTR\2016\24702.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. *A Prova no Direito Tributário*. São Paulo: Noeses, 2005.

TORRÊS. Heleno Taveira. Regime Tributário da Interposição de Pessoas e da Desconsideração da Personalidade Jurídica; os limites do art. 135, II e III, do CTN. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (Coord.). *Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária*. 4. ed. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

VILLEGAS, Héctor. *Direito Penal Tributário*. São Paulo: Educ/Resenha Tributária, 1974.

VIO, Daniel de Avila. *Grupos societários: ensaio sobre os grupos de subordinação, de direito e de fato, no direito brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

WALD, Arnold. Algumas considerações sobre as sociedades coligadas e os grupos de sociedade na nova Lei de Sociedades Anônimas. *Revista Forense*, Rio de Janeiro, n. 258, p. 83-94, abr./jun., 1977.

WALD, Arnold. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais*. São Paulo: Editora RT, v. 20, ano 7, n. 25, jul./set., 2004.