



UNIVERSIDADE FEDERAL DE PERNAMBUCO
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
FACULDADE DE DIREITO DO RECIFE

VICTOR GABRIEL ALCANTARA DE ALBUQUERQUE

**A ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ÀS PESSOAS
JURÍDICAS INTEGRANTES DE GRUPOS ECONÔMICOS NÃO FORMALIZADOS:**
um estudo da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 5ª Região

Recife
2022

VICTOR GABRIEL ALCANTARA DE ALBUQUERQUE

**A ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ÀS PESSOAS
JURÍDICAS INTEGRANTES DE GRUPOS ECONÔMICOS NÃO FORMALIZADOS:**

um estudo da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 5ª Região

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Curso de Direito da Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, como requisito parcial para obtenção do título de Bacharel em Direito.

Orientador: Edílson Pereira Nobre Júnior

Recife

2022

Ficha de identificação da obra elaborada pelo autor,
através do programa de geração automática do SIB/UFPE

Albuquerque, Victor Gabriel Alcantara de .

A Atribuição de Responsabilidade Tributária às Pessoas Jurídicas Integrantes de Grupos Econômicos Não Formalizados: um estudo da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 5ª Região / Victor Gabriel Alcantara de Albuquerque. - Recife, 2022.

57 f.

Orientador(a): Edílson Pereira Nobre Júnior

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação) - Universidade Federal de Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas, Direito - Bacharelado, 2022.

1. Direito Tributário. 2. Responsabilidade Tributária. 3. Grupos Econômicos. I. Nobre Júnior, Edílson Pereira. (Orientação). II. Título.

340 CDD (22.ed.)

VICTOR GABRIEL ALCANTARA DE ALBUQUERQUE

**A ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ÀS PESSOAS
JURÍDICAS INTEGRANTES DE GRUPOS ECONÔMICOS NÃO FORMALIZADOS:**

um estudo da jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 5ª Região

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Direito da Universidade Federal de
Pernambuco, Centro de Ciências Jurídicas,
como requisito parcial para obtenção do título
de Bacharel em Direito.

Aprovado em: 29/04/2022.

BANCA EXAMINADORA

Prof.º Dr. Edílson Pereira Nobre Júnior (Orientador)
Universidade Federal de Pernambuco

Prof.º Me. Larissa Medeiros
Universidade Federal de Pernambuco

Prof.º Me. Manoel de Oliveira Erhardt
Universidade Federal de Pernambuco

RESUMO

O presente trabalho de conclusão de curso trata da responsabilização tributária de pessoas jurídicas que integram grupos econômicos não formalizados. A matéria não foi expressamente regulada pelo Código Tributário Nacional, razão pela qual remanescem divergências doutrinárias e jurisprudenciais sobre o tema. Diante disso, a partir de uma revisão bibliográfica da doutrina geral e específica, pretende-se sintetizar os parâmetros propostos e, a partir deles, analisar alguns precedentes do Tribunal Regional Federal da 5ª Região. A hipótese da presente pesquisa é a de que a doutrina e a jurisprudência propõem diferentes parâmetros de responsabilização tributária. Após a pesquisa, a hipótese foi confirmada, pois foram encontrados cinco propostas distintas de parâmetros de responsabilização com fundamento no art. 124, I, do CTN; e três com fundamento no art. 50 do Código Civil. Ao final, também foi possível identificar alguns parâmetros fundamentais fixados pela composição ampliada da 4ª Turma e pelo Pleno do Tribunal Regional Federal da 5ª Região.

Palavras-chaves: Direito Tributário; Responsabilidade Tributária; Grupos Econômicos.

ABSTRACT

The current term paper analyzes the tax liability of legal entities that are part of non-formalized Group Entities. The matter was not expressly regulated by the National Tax Code, thus still remaining divergence on the jurisprudence and on the Courts. Therefore, grounded on bibliographic review of the general and specific jurisprudence, it is intended to synthesize the proposed parameters, and, from them, analyze some precedents from the Federal Court of the 5th Region. The hypothesis is that the jurisprudence and the case law propose different tax liability parameters. After the research, the hypothesis was confirmed, because were found five different proposals for liability parameters rooted on art. 124, I, of the National Tax Code; and three based on art. 50 of the Civil Code. By the end, it was also possible to identify some tax liability parameters proposed by the expanded 4th Panel and the plenary of the Federal Court of the 5th region.

Key-words: Tax Law; Tax Liability; Group Entity.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	7
2 GRUPOS ECONÔMICOS E OS GRUPOS ECONÔMICOS NÃO FORMALIZADOS	9
2.1. OUTRAS CLASSIFICAÇÕES DOS GRUPOS ECONÔMICOS.....	13
3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONCEITOS PRELIMINARES.	14
3.1. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.	15
3.2. OS LIMITES PARA A ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.	17
3.2.1. OS LIMITES FORMAIS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: RESERVA À LEI COMPLEMENTAR.....	17
3.2.2. OS LIMITES MATERIAIS: O VÍNCULO MEDIATO COM O FATO IMPONÍVEL.....	18
3.3. AS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTAS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	20
3.3.1. O INTERESSE COMUM ENQUANTO REGRA DE SOLIDARIEDADE ENTRE SUJEITOS PASSIVOS PREVIAMENTE OBRIGADOS.....	23
3.3.2. O INTERESSE COMUM ENQUANTO REGRA DE SOLIDARIEDADE ENTRE SUJEITOS PASSIVOS PREVIAMENTE OBRIGADOS E SUA APLICABILIDADE EM CONJUNTO COM O ART. 149, VII, DO CTN.....	27
3.3.3. O INTERESSE COMUM E O “ESTADO DE INCOBRABILIDADE”.....	30
3.3.4. O INTERESSE COMUM E A CONFUSÃO PATRIMONIAL.	31
3.3.5. O INTERESSE COMUM E A MERA FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO.	33
3.5. OUTRAS HIPÓTESES DE ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE, ART. 124, II, DO CTN.....	35
3.6. A ALIENAÇÃO FRAUDULENTA ENQUANTO HIPÓTESE DE RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL.	36
4 A RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL E A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA	37
4.1. A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.....	40
5 ANÁLISE DE PRECEDENTES DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO ..	43
5.1 ACÓRDÃO PROFERIDO PELO PLENÁRIO DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO. 0008172-66.2011.4.05.0000.	43
5.2 ACÓRDÃO PROFERIDO PELA COMPOSIÇÃO AMPLIADA DA 4ª TURMA DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO. AC 593.531.....	46
6 CONCLUSÕES	50
REFERÊNCIAS	53

1 INTRODUÇÃO

A responsabilização tributária de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos não foi expressamente regulada pelo Código Tributário Nacional. As hipóteses de responsabilização, pois, são previstas apenas genericamente nos capítulos dedicados à sujeição passiva e à responsabilidade tributária. Diante dessa omissão, a doutrina e a jurisprudência desenvolveram diversas linhas argumentativas visando estabelecer parâmetros **específicos** de responsabilização a partir dos requisitos **genéricos** do CTN.

Conquanto, ainda remanescem divergências. O espectro de propostas é tão abrangente que é possível encontrar desde a conclusão de que (i) só é cabível atribuir responsabilidade tributária a pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos caso todas pratiquem conjuntamente a situação materializadora da hipótese de incidência do tributo; até a de que (ii) o simples fato de uma pessoa jurídica integrar grupo econômico não formalizado, dito irregular, já implica sua responsabilidade tributária.¹

Diante da controvérsia, o objeto da pesquisa será a doutrina especializada e alguns precedentes do Tribunal Regional Federal da 5ª Região² sobre a responsabilização tributária de pessoas jurídicas integrantes de um mesmo grupo econômico.³

A *problematização* consiste nas divergências doutrinárias e jurisprudenciais sobre o tema, que ganha maior relevância com o paradigma de valorização da isonomia e aplicação uniforme do direito, como estabelecido pelo Código de Processo Civil de 2015 (artigos 926 e 927). Tais divergências, caso a hipótese seja confirmada, implicam na possível aplicação não isonômica do direito; ou seja, a utilização de parâmetros distintos para casos semelhantes.

A *hipótese* adotada na presente pesquisa é a de que a doutrina propõe uma série de parâmetros de responsabilização para as pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos não formalizados, o que estaria refletido nos precedentes analisados.

O *objetivo geral* da presente pesquisa é **analisar** a doutrina sobre a responsabilização tributária de pessoas jurídicas integrantes de um mesmo Grupo Econômico. Já os *objetivos específicos* são (i) **identificar** os parâmetros de responsabilização elencados pela doutrina e as

¹ Esse espectro de soluções será melhor abordado no item 3.4. “Hipóteses de Responsabilidade Tributária Previstas no Código Tributário Nacional”.

² A escolha do TRF da 5ª Região se deu em razão de este ser o Tribunal Federal com sede em Pernambuco, local onde também está situada a Faculdade de Direito do Recife; o tribunal, além disso, possui ampla jurisprudência sobre o tema.

³ Cumpre ressaltar, por outro lado, que a presente pesquisa não tratará da responsabilidade tributária de pessoas físicas que integram grupos econômicos não formalizados. Sua responsabilização leva em consideração outros parâmetros e elementos, a exemplo da previsão do art. 135, III, do CTN.

respectivas correntes argumentativas; e, a partir deles, (ii) **classificar** as linhas argumentativas adotadas pelos precedentes qualificados do Tribunal.

Com essa finalidade, o presente trabalho será dividido em cinco capítulos e suas respectivas subdivisões.

O primeiro capítulo investiga o conceito de grupo econômico e suas classificações de acordo com a doutrina. O segundo capítulo trata da responsabilidade tributária, seus limites formais e materiais, e as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN — com enfoque sobre divergências na interpretação do art. 124, I, do CTN. O terceiro capítulo, por sua vez, aborda a desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do CCB e sua aplicabilidade em matéria tributária.

No quarto capítulo será feita uma análise dos principais precedentes do Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Dentre os mais de 200⁴ acórdãos proferidos sobre o tema desde 2017, deu-se prioridade àqueles julgados pelo Pleno do Tribunal e pelas composições ampliadas das turmas.

⁴ A aproximação se deu através da pesquisa no site do Tribunal a partir das expressões “grupo econômico” e “responsabilidade tributária”, entre as datas 01/01/2017 e 31/12/2021.

2 GRUPOS ECONÔMICOS E OS GRUPOS ECONÔMICOS NÃO FORMALIZADOS

Cronologicamente, o primeiro conceito legal de grupo econômico no direito brasileiro pode ser encontrado na redação original do §2º do art. 2º da Consolidação das Leis do Trabalho - CLT.⁵ Comentando o dispositivo, Maurício Godinho Delgado, afirma que:

O grupo econômico aventado pelo Direito do Trabalho define-se como a figura resultante da vinculação justralhista que se forma entre **dois ou mais entes favorecidos direta ou indiretamente pelo mesmo contrato de trabalho**, em decorrência de existir entre esses entes laços de direção ou coordenação em face de atividades industriais, comerciais, financeiras, agroindustriais ou de qualquer outra natureza econômica.⁶

Percebe-se, assim, que o conceito de grupo econômico no direito do trabalho tem seus contornos próprios e está intimamente ligado à relação jurídica decorrente do contrato de trabalho.

No direito da empresa, a Lei das Sociedades Anônimas tratou de fenômeno semelhante em seu Capítulo XXI, que regula o “Grupo de Sociedades”. Nos termos do art. 265 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.

Aqui, mais uma vez, o conceito legal é insuficiente, pois trata apenas dos grupos econômicos devidamente formalizados mediante convenção grupal.

Ainda, há normas que regulam os grupos econômicos em outros diplomas legais; mas nenhuma delas oferece seu conceito legal. É o exemplo do direito do consumidor (Art. 28, §2º do CDC), direito econômico (Art. 4º, §2º da Lei 12.846/2013), direito da concorrência (art. 33 da Lei 12.529/2011) e direito da informação (Art. 12 da Lei 12.965/2014).

No que diz respeito à legislação tributária⁷, não há qualquer definição em lei, tratado ou convenção internacional. O único conceito de grupo econômico em matéria tributária consta

⁵ § 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 E em sentido muito semelhante, a Lei do Trabalho Rural (Lei n. 5.889/73, art. 3º, §2º) “Sempre que uma ou mais empresas, embora tendo cada uma delas personalidade jurídica própria, estiverem sob direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico ou financeiro rural, serão responsáveis solidariamente nas obrigações decorrentes da relação de emprego”.

⁶ DELGADO, Maurício Godinho. O Empregador. In: _____. **Curso de Direito do Trabalho**. 18ª ed. São Paulo: LTr, 2019. p. 500

⁷ Nos termos do art. 96 do CTN: “A expressão “legislação tributária” compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre

do art. 494 da Instrução Normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009, que dispõe sobre as normas gerais de tributação previdenciária. *In verbis*:

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Em sentido semelhante é possível citar a Deliberação CVM 668/2011, que define grupo econômico como “a controladora e todas as suas controladas”.

Da leitura dos dispositivos, percebe-se que não há uma identidade entre as definições; há, todavia, uma certa confluência no sentido de que o grupo econômico é caracterizado por uma **comunhão de controle e interesses entre pessoas jurídicas**.

Essa convergência é um pouco mais evidente na doutrina, principalmente entre o direito da empresa e o direito tributário. A título de exemplo:

É a direção única o elemento caracterizador de um grupo de sociedades, isto é, para se vislumbrar a existência de um grupo econômico, é necessário que haja uma reunião de sociedades sujeitas a uma ingerência constante e comum na condução dos seus negócios.⁸

[...] é um conjunto de pessoas jurídicas que, conservando suas próprias personalidades jurídicas, associam-se, formalmente ou não, para realizar atividades em regime de coordenação e sob direção unitária de uma delas, sempre mirando um interesse global e grupal, não necessariamente equivalente aos seus interesses individuais.⁹

Da leitura dos conceitos legais e doutrinários, é possível extrair três elementos essenciais ao conceito de grupo econômico: **diversidade de pessoas jurídicas**, não existe grupo de uma pessoa jurídica só; **direção unitária**, a decisão deve estar centrada em uma única pessoa física ou jurídica; e **finalidade em comum**, o grupo tem interesse próprio “não necessariamente equivalente aos seus interesses individuais”.

Assim, para o presente trabalho, utilizaremos o seguinte conceito de grupo econômico: **um conjunto de duas ou mais pessoas jurídicas que realizam suas atividades sob direção unitária em favor de uma finalidade em comum**.

tributos e relações jurídicas a eles pertinentes”. Já o art. 100, I, do CTN, afirma que dentre as normas complementares, estão “os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas”.

⁸ TOMAZETTE, Marlon. Relações entre Sociedades. *In*: _____. **Curso de Direito Empresarial: teoria geral e direito societário**. 5ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013. p. 616.

⁹ ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo. **O Interesse Comum Referido pelo art. 124, I, do CTN, como Parâmetro Jurídico Fundamental à Responsabilização Tributária de Pessoas Jurídicas Integrantes de grupos econômicos**. Dissertação (Mestrado Profissional) - Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, 2019, p. 127.

No que diz respeito à classificação dos grupos econômicos, é comum a doutrina apontar a distinção entre os “de fato” e “de direito”. Estes seriam os vinculados juridicamente por contrato ou convenção na forma do art. 265 da Lei das Sociedades Anônimas; aqueles seriam os não vinculados juridicamente.¹⁰

Parece equivocada, entretanto, a utilização do complemento “de fato”. Nesse ponto, são relevantes as explicações de Fernando Andrade:

Embora seja comum e intuitiva a percepção de que os grupos de fato seriam aqueles firmados exclusivamente a partir de vínculos fáticos e econômicos, ou seja, sem qualquer relação jurídico formal entre as sociedades participantes, não nos parece ser essa característica nuclear desse tipo de agrupamento empresarial.

Isso porque, embora os grupos de fato realmente não sejam constituídos por meio de convenção grupal [...] as sociedades que os integram se vinculam juridicamente umas com as outras, por meio de relações societárias de controle e coligação, nos moldes previstos no capítulo XX daquela lei.¹¹

Parece-nos mais acertado, portanto, usar o binômio formalizado/não formalizado, pois a diferença específica entre as espécies de grupo econômico é a existência ou ausência de tradução em linguagem competente¹² (= registro formal) do vínculo entre as pessoas jurídicas que o integram.

Além disso, a classificação dual, plasma na categoria de “grupo econômico de fato” duas configurações distintas de grupo econômico: (i) aqueles vinculados juridicamente por relações de controle societário de subordinação, coordenação, coligação e participação¹³; (ii) e aqueles desvinculados juridicamente. Nesse sentido, André Wanderley Dantas ensina que:

Os grupos econômicos podem ser didaticamente classificados conforme a seguir especificado: (i) grupos econômicos de Direito: Aqueles que se manifestam com a existência de uma convenção ou consórcio avençado; (ii) **Grupos de empresas em que a participação societária entre elas indica uma relação de controle ou coligação;** (iii) **Grupos de empresas em que a relação de controle não se mostra**

¹⁰ Nesse sentido, por exemplo, TOMAZETTE, Marlon, op. cit., p. 653.

¹¹ ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. op.cit., p. 19. Em sentido muito semelhante: “Contudo, vale ressaltar e, especialmente, refletir que mesmo o grupo econômico sendo qualificado como ‘de fato’, concretamente, também o é de ‘de direito’, pois, para ser visto e tratado como grupo, deve, forçosamente, do ponto de vista jurídico ser reconhecido como tal.” (OLIVEIRA, André Wanderley Dantas de. O Art. 124, I, do CTN, À Luz do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04/2018: Análise e Reflexões. In: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020. p.161).

¹² “Constitui-se grupo econômico de direito aquele vertido em linguagem competente própria, formalizado nos termos do art. 265 e ss, da lei n.º 6.404/76 (...) Doutra banda, há o grupo econômico de fato para o qual não há uma formalização”. (DINIZ, Guilherme Soares. Responsabilidade Tributária do Grupo Econômico de Fato: uma Análise Crítica do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04/2018. In: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020. p. 203).

¹³ Nesse sentido, vale ressaltar que as relações de controle, coligação e participação estão expressamente reguladas no Código Civil de 2002 (arts. 1.097 e seguintes) e na Lei das S.A (art. 243)

clara pela ausência da tradução em linguagem competente da participação societária entre elas, seja a atuação do grupo, lícita ou não.¹⁴

Somente neste terceiro grupo poderia se falar propriamente em um grupo econômico “de fato”, pois não haveria nenhum vínculo jurídico entre as pessoas jurídicas que o constituem. Entretanto, como o complemento “de fato” já foi disseminado pela doutrina, preferimos utilizar o complemento “orgânico” para evitar confusões terminológicas.¹⁵ Diante disso, será adotada a seguinte classificação:

1. **Grupo econômico formalizado** é aquele cujo vínculo está traduzido em contrato ou convenção na forma do art. 265 da Lei das Sociedades Anônimas.
2. **Grupo econômico não formalizado** é aquele cujo vínculo não está traduzido em contrato ou convenção na forma do art. 265 da Lei das Sociedades Anônimas.
 - a. **Grupo econômico não formalizado por relação societária** (Grupo econômico por relação societária) é aquele cujo vínculo não está traduzido em contrato ou convenção na forma do art. 265 da Lei das Sociedades Anônimas, mas é exteriorizado juridicamente mediante relações societárias de controle e coligação na forma do art. 243 e ss. da Lei das Sociedades Anônimas.
 - b. **Grupo econômico não formalizado orgânico** (Grupo econômico orgânico) é aquele cujo vínculo não está traduzido em linguagem competente — seja via contrato ou convenção na forma do art. 265 da Lei das Sociedades Anônimas, seja por relações societárias de controle e coligação na forma do art. 243 e ss. da Lei das Sociedades Anônimas.

Ressalte-se, por fim, que tais espécies são **tipos ideais**. É dizer: na realidade é plenamente possível encontrar grupos econômicos parcialmente formalizados, ou ainda em que apenas parte das pessoas jurídicas têm relação societária entre si.¹⁶

¹⁴ OLIVEIRA, André Wanderley Dantas de. op. cit., p. 161-162, grifo nosso.

¹⁵ ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. op. cit., p. 20

¹⁶ Como explica Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas: “Diga-se, por oportuno, que nada impede que dentro de um grupo não regulado possam existir sociedades empresárias que sejam coligadas ou controladas”. (**Grupos Econômicos e a Responsabilidade Tributária em Execuções Fiscais**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 84)

2.1. OUTRAS CLASSIFICAÇÕES DOS GRUPOS ECONÔMICOS.

Além da classificação proposta, sob o aspecto da tradução em linguagem competente do vínculo entre as pessoas integrantes do grupo, ainda há outras duas classificações que exploram aspectos distintos.

A primeira é aquela que os classifica entre os grupos por coordenação e por subordinação. Nesse sentido, Fábio Ulhôa Coelho, por exemplo, preleciona que “coligadas são aquelas em que uma tem influência significativa sobre a outra, sem, contudo, controlá-la”. Por outro lado, “controladora é aquela que detém o poder de controle de outra companhia”.¹⁷

A segunda é adotada por alguns autores e pelo PN COSIT/RFB n° 04/2018 e distingue os grupos econômicos em regulares e irregulares. Nesse sentido, todos os grupos não formalizados (não constituídos por meio de convenção grupal) seriam “irregulares” e, portanto, ilícitos.¹⁸ Entretanto, como salienta Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas¹⁹:

não existe lei que proíba esse tipo de agrupamento, sendo lícito aos particulares a forma de associação que lhes convenha. Daí porque também não se pode chamá-lo de grupo ilícito. Esta, aliás, é uma condição que pode ocorrer a qualquer tipo dos grupos citados que incorram em desrespeito a lei. A ilicitude não pode ser presumida como característica de um grupo não regulado, pelo simples fato de não haver normas específicas, bem como não se pode presumir que qualquer tipo de grupo econômico seja ilícito sem que se prove a ilicitude.

Essa conclusão é corolário do Princípio da Legalidade aplicado ao Direito Privado, segundo o qual “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”.²⁰ Com efeito, se inexistente vedação legal à constituição de grupos não formalizados, também não se pode imputar-lhes ilicitude ou “irregularidade”.

A ilicitude, pois, é elemento acidental a qualquer grupo econômico, seja ele formalizado ou não. Assim, tanto é possível a constituição de grupo econômico formalizado com o intuito de fraude, quanto a constituição de grupo econômico não formalizado com fins lícitos.

¹⁷ COELHO, Fábio Ulhôa. **Manual do Direito Comercial** - Direito da empresa. 23. ed. São Paulo. Saraiva, 2011, p. 256.

¹⁸ Isso será melhor explorado no item 3.4.4. “As hipóteses de responsabilidade tributária previstas no Código Tributário Nacional”.

¹⁹ DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. Op. Cit., p. 85.

²⁰ Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, art. 5, inc. II.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. CONCEITOS PRELIMINARES.

Nos termos do art. 121 do Código Tributário Nacional, o sujeito passivo é “a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária”. O dever de pagar um tributo, por sua vez, decorre de relação jurídica entre o sujeito passivo e o Estado. Trata-se, pois, de relação jurídica patrimonial cuja prestação é o tributo devido.²¹

Dentro do paradigma do Estado Moderno, fundado no princípio da legalidade, a obrigação tributária decorre de fato previsto em lei que deve prever **todos os elementos necessários e suficientes ao nascimento da relação jurídico-tributária**. A descrição desses elementos é referida no CTN pelo termo “Fato Gerador”.²² A expressão, não obstante, é objeto de controvérsias, pois o próprio CTN a utiliza indistintamente para se referir *(i)* a circunstância abstrata definida pelo legislador, *(ii)* aos fatos concretos que correspondem à hipótese, e ainda *(iii)* a uma conjunção de ambos.²³

Controvérsias à parte, no esteio da proposta de Geraldo Ataliba²⁴, será utilizado o termo **hipótese de incidência** para designar a “situação definida em lei como necessária e suficiente” ao nascimento da relação jurídica da qual decorre o dever de pagar um tributo e **fato imponível** para designar o evento concreto do mundo dos fatos. Ainda, será utilizado o termo **fato jurídico tributário** para designar a conjunção de ambos, ou seja, o substrato fático que foi trazido ao mundo jurídico após o seu recorte pela incidência da norma jurídica.

Assim, caso o fato imponível esteja de acordo com a hipótese de incidência, ocorre a incidência²⁵ da norma jurídica; conseqüentemente, nasce o fato jurídico tributário; a relação jurídico-tributária; e os respectivos direitos⇌deveres. E, eventualmente, pretensões⇌obrigações e ações⇌situações de acionado.²⁶

²¹ ATALIBA, Geraldo. **hipótese de incidência**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 53.

²² CTN, Art. 114. Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência.

²³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30 Ed. Saraiva: São Paulo, 2019, p. 353-354

²⁴ ATALIBA, Geraldo. op. cit., p. 54.

²⁵ Há divergências sobre se a incidência é automática ou depende de tradução em linguagem competente com a construção de uma hipótese de incidência Concreta descrevendo a ocorrência do evento e prescrevendo a relação jurídica concreta. Naquele sentido, Pontes de Miranda (**Tratado de Direito Privado**, §1.3.), Marcos Bernardes de Mello (**Teoria do Fato Jurídico: Plano da Existência**, 21. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p; 118-136); neste, Paulo de Barros Carvalho (op. cit., p.329-332). Entretanto, as discussões serão ressaltadas, tendo em vista que não tem impacto no presente estudo.

²⁶ Sobre as categorias eficazes aplicadas ao Fato Jurídico Tributário cf: MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da eficácia**. 10. ed. São Paulo: Saraiva. 2015, p. 59-62

3.1. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA.

No que diz respeito à divisão analítica da estrutura da relação jurídico-tributária, o presente trabalho adota o paradigma proposto por Paulo de Barros Carvalho, com a adição do “critério subjetivo”.²⁷ A partir desta perspectiva, a incidência tributária pode ser analisada a partir da regra matriz de incidência tributária-RMIT, conceito que pretende “captar, num só momento, a hipótese e a relação jurídico tributária que dali se instaura”²⁸. Nesse sentido, Paulo de Barros Carvalho ensina que:

Na hipótese (descriptor), haveremos de encontrar um critério material (comportamento de uma pessoa), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência (prescritor), depararmos com um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo). A conjunção desses dados indicativos nos oferece a possibilidade de exibir, na sua plenitude, o núcleo lógico-estrutural da norma-padrão de incidência tributária.²⁹

O foco da pesquisa será, pois, no **critério material** e no **critério subjetivo**, integrantes do antecedente da RMIT; e no **critério pessoal**, integrante do consequente da RMIT. Esses, como será explorado em breve, são os aspectos relevantes para o presente estudo.

O **critério material** da RMIT faz referência a uma conduta selecionada como núcleo da hipótese de incidência (= núcleo do descriptor). O critério material, dessa forma, é representado sintaticamente por um verbo e seu complemento, justamente porque se trata da representação semântica de uma conduta.

Dessa abstração emerge o encontro de expressões genéricas designativas de comportamentos de pessoas, sejam aqueles que encerram um fazer, um dar ou, simplesmente, um ser (estado). Teremos, por exemplo, “vender mercadorias”, “industrializar produtos”, “ser proprietário de bem imóvel”, “auferir rendas”, “pavimentar ruas” etc. Esse núcleo, ao qual nos referimos, será formado, invariavelmente, por um verbo, seguido de seu complemento. Daí porque aludirmos a comportamento humano, tomada a expressão na plenitude de sua força significativa, equivale a dizer, abrangendo não só as atividades refletidas (verbos que exprimem ação) como aquelas espontâneas (verbos de estado: ser, estar, permanecer etc.).³⁰

Dessa forma, sendo o critério material representado por um verbo e seu complemento, e os aspectos espacial e temporal os adjuntos adverbiais de lugar e tempo, respectivamente, também **há de haver o sujeito que pratica a ação verbal**.³¹ Ou seja, a pessoa

²⁷ Como sugerido por COELHO, Sacha Navarro Calmon. Responsabilidade Tributária das Sociedades Integrantes de Grupo Econômico. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 158 e SCHOUERI, Luís Eduardo. **Curso de Direito Tributário**, 10 Ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 541.

²⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. Op. Cit., p. 541.

²⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. op. cit., p. 337-338.

³⁰ CARVALHO, Paulo de Barros. Ibidem, p.338.

³¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., p. 567-568 e COELHO, Sacha Navarro Calmon. op. cit., p. 158.

que pratica a conduta representada no verbo; é dizer: se um dos critérios materiais do ICMS é realizar uma operação de circulação de mercadorias, o **critério subjetivo** é **quem** realizou a operação.

Diante disso, o **critério subjetivo** é relevante, pois é ao investigá-lo que se poderá identificar aquele que tem relação pessoal e direta com o fato imponível nos termos do art. 121, I do CTN; ou mesmo quem teria o “interesse comum na situação que constitua o fato gerador”, a que faz referência o art. 124, I, também do CTN.

Já o **critério pessoal** aponta os sujeitos (ativo e passivo) da relação jurídico-tributária. Nesse contexto, do ponto de vista do sujeito passivo, há duas possibilidades: o contribuinte e o responsável. Nos termos do art. 121 do CTN:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

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

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

Assim, a distinção entre contribuinte e responsável pode ser vista à luz da comparação entre critério subjetivo e critério pessoal: **há contribuinte no caso de identidade entre o critério subjetivo e o critério pessoal** — ou seja, quando a obrigação de pagar tributo é imputada ao mesmo sujeito que praticou a ação descrita no antecedente da RMIT—; diversamente, **há responsável caso o dever de pagar o tributo seja imputado à pessoa diversa** — ou seja, sempre que houver uma dissociação entre o critério pessoal e subjetivo.³²

Dessa forma, como regra geral, é o contribuinte o ocupante do polo passivo da relação jurídico-tributária, vez que, ao praticar fato descrito no antecedente da RMIT, incorre em ação selecionada como apta a exteriorizar a capacidade contributiva.³³ A designação de responsável, por sua vez, é situação excepcional que implica a imputação do dever de pagar à pessoa diversa..

³² “Temos a distinção, no nível da legislação complementar, de contribuinte e responsável. O primeiro realiza o fato imponível (fato gerador concreto), enquanto o segundo é indicado pela lei sem que tenha realizado o acontecimento no mundo físico ou no mundo jurídico que fez nascer a obrigação tributária” (BECHO, Renato Lopes, A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*. n. 221, p. 129-138, 2014, fev. 2014. p. 133).

³³ É o que Alfredo Augusto Becker chama de “fato-signo presuntivo de renda ou capital”. (BECKER, Alfredo Augusto. Juridicização do Princípio da Capacidade Contributiva. *In: Teoria Geral do Direito Tributário*, Lejus, 1998. p. 453)

3.2. OS LIMITES PARA A ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

Como antecipado, a atribuição de responsabilidade tributária traduz uma “modificação subjetiva no polo passivo da obrigação”.³⁴ Por essa razão, inexistente vínculo imediato entre o responsável e o fato impositivo.³⁵

Diante disso, o Sistema Tributário Nacional³⁶ estipulou uma série de limites formais e materiais para a escolha do responsável tributário, o que será analisado em sequência.

3.2.1. OS LIMITES FORMAIS DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: RESERVA À LEI COMPLEMENTAR.

De acordo com a Constituição Federal, é reservado à Lei Complementar o estabelecimento das “normas gerais de matéria de legislação tributária”.

Art. 146. Cabe à Lei Complementar:

(...)

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

- a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e **contribuintes**;
- b) **obrigação**, lançamento, **crédito**, prescrição e decadência tributários;

O apontamento é importante, pois a definição do alcance da norma constitucional determinará se as normas sobre responsabilidade tributária são reservadas à lei complementar. Sobre o tema, a doutrina se consolidou no sentido de que o rol previsto nas alíneas do inciso III é meramente exemplificativo.³⁷ Assim, a redação do art. 146 da Constituição Federal reserva à lei complementar toda e qualquer norma geral de direito tributário, inclusive sobre responsabilidade tributária, que é parte integrante da regra matriz.³⁸

Portanto, toda e qualquer norma de responsabilidade tributária deve ser veiculada no ordenamento jurídico via lei complementar.

³⁴ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 410

³⁵ O que há, e isso será analisado a seguir, é vínculo **mediato**, na forma prevista no art. 128 do CTN

³⁶ Por Sistema Tributário Nacional, diz-se o sistema dotado de unidade e coerência formado pela Constituição Federal e pela legislação tributária.

³⁷ Nesse sentido, PAULSEN, Leandro. Princípios Gerais (arts. 145 a 149-A). *In: Constituição e Código Tributário comentados* 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p.72

³⁸ SCHOUERI, Luís Eduardo. op cit., p. 85 e DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. op. cit., p. 26-31.

3.2.2. OS LIMITES MATERIAIS: O VÍNCULO MEDIATO COM O FATO IMPONÍVEL.

Além das limitações formais, a atribuição de responsabilidade tributária também encontra limites materiais.³⁹ Nesse sentido, vale destaque o art. 128 do CTN⁴⁰:

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

A leitura do dispositivo corrobora o texto do inciso II do art. 124, ao reforçar que a atribuição de responsabilidade tributária depende de disposição expressa de lei.⁴¹

Além disso, a regra geral⁴² limitadora da atribuição de responsabilidade tributária exige que o responsável deve estar vinculado ao fato imponible.⁴³ Entende-se que o art. 128 é regra geral pois o próprio dispositivo inicia a sua dicção com a expressão “sem prejuízo ao disposto nesse capítulo”; ou seja, mesmo a lei não pode dispor de forma contrária à regra prevista no art. 128 do CTN.⁴⁴

Esse vínculo exigido pela norma geral, por sua vez, não é a relação pessoal e direta com o fato; não é a relação de sujeito que pratica a conduta descrita no antecedente da RMIT — pois se assim o fosse, haveria contribuinte. Portanto, o vínculo deve ser entendido de forma mais ampla: uma relação indireta, mediata, intermediada.

³⁹ Esses limites materiais, como salienta Fernando Andrade (op. cit., p. 31), são de ordem subjetiva, que “diz respeito à identificação de quem poderá ser eleito como responsável tributário”, e quantitativa, que “diz respeito ao *quantum* que poderá ser validamente atribuído ao responsável”.

⁴⁰ Sobre a origem da redação são pertinentes os comentários de Bruno Meyerhof Salama: “o CTN estabeleceu um requisito material para a atribuição da responsabilidade tributária, a saber, a existência de uma vinculação do responsável ao fato gerador do tributo. Esse requisito, inexistente no projeto original de Rubens Gomes de Sousa, foi sugerido por Gilberto Ulhôa Canto, para quem sua ausência ‘permitiria a transferência do ônus tributário a qualquer terceiro, sem nenhuma justificativa, e facultaria a discriminação’” (**O Fim da Responsabilidade Limitada no Brasil: história, direito e economia**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 123)

⁴¹ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. FAJERSZTAJN, Bruno. SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. SANTOS, Ramon Tomazela. grupos econômicos, *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 80-81.

⁴² Sobre o tema, inclusive, o Pleno do Supremo Tribunal Federal corrobora para a interpretação do art. 128 do CTN como regra geral ao considerar que “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” (STF, RE 562276, Pleno, Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03/11/2010, DJe 10/02/2011).

⁴³ Como ressalta Ricardo Mariz Oliveira, o vínculo é com o próprio fato imponible, e não com o contribuinte. (Solidariedade Tributária Passiva e Responsabilidade Tributária Passiva - Características e Inexistência simultânea. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015, p.135).

⁴⁴ Nesse sentido, a título exemplificativo, MARTINS, Ives Gandra da Silva. grupos econômicos. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 39

Assim, a vinculação pode ser identificada com a “possibilidade de ressarcimento ou retenção do contribuinte”.⁴⁵

É o contribuinte aquele a quem se imputa o fato jurídico tributário. É ele, no caso dos tributos vinculados, quem manifesta capacidade contributiva. Nos tributos vinculados, é a ele que se refere a atividade estatal. Seja uma manifestação de capacidade contributiva, seja uma atuação do Estado, tem-se, pois, sempre, uma pessoa (contribuinte) cujo patrimônio deverá ser atingido pela tributação. **Se um terceiro é chamado a pagar tributo que se espera do contribuinte, é porque o legislador acredita que o terceiro tem condições de se ver ressarcido, ao responder por débito que, afinal, não é seu.** Não se justifica que terceiro seja afetado se o fato jurídico tributário é imputável ao contribuinte.⁴⁶

Portanto, nos termos do art. 128 do CTN, a lei poderá atribuir responsabilidade tributária à terceiro cujo vínculo mediato se traduza na possibilidade de transferir o ônus financeiro ao contribuinte. Ou seja, o responsável será um **instrumento** para atingir o patrimônio do contribuinte, quem praticou o fato-signo presuntivo de riqueza.⁴⁷

Além disso, o vínculo também pode ser exteriorizado por meio da prática de fato ilícito pelo terceiro a que se pretende responsabilizar. Fato ilícito, vale esclarecer, é espécie de fato jurídico em cujo suporte fático se encontra fato, evento ou conduta contrário ao direito, pois “decorre de infração direta, ostensiva, da norma jurídica ou de violação indireta (fraude à lei)”.⁴⁸

As duas possibilidades de vinculação ao fato imponível são bem sintetizadas por Sacha Navarro Calmon Coelho:

Essa vinculação ao fato gerador é exigida expressamente pelo art. 128 do CTN para que o responsável tenha condições, alternativamente: a) de se abster de realizar a situação prevista pela lei como hipótese de imputação de responsabilidade ou b) de fazer com que o encargo tributária seja suportado pelo destinatário constitucional tributário (...) Nesse último caso, o fato gerador é a situação que coloca o contribuinte e responsável em relação que permita com que este faça recair o encargo tributário sobre o patrimônio daquele.⁴⁹

⁴⁵ SCHOUERI, Luís Eduardo. **Curso de Direito Tributário**, 10 Ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 612

⁴⁶ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Ibidem*, p. 611. No mesmo sentido: DINIZ, Guilherme Soares. *op. cit.*, p. 213; ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. *op. cit.*, p. 30-31; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. FAJERSZTAJN, Bruno. SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. SANTOS, Ramon Tomazela. *op. cit.*, p. 81.

⁴⁷ Sobre a capacidade contributiva e a presunção de riqueza e sua relação com a responsabilidade tributária *cf* BECKER, Alfredo Augusto. *Juridicização do Princípio da Capacidade Contributiva*. *In: _____*. **Teoria Geral do Direito Tributário**, Lejus, 1998. p. 453-456

⁴⁸ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da existência**. 21. ed., São Paulo: Saraiva, 2017, p. 291. O autor também fala da necessidade de imputabilidade. Trata-se, contudo, de questão controversa na doutrina, *cf*: MELLO, Marcos Bernardes de. *Ibidem*, p. 287-299.

⁴⁹ COELHO, Sacha Navarro Calmon. **Responsabilidade Tributária das Sociedades Integrantes de Grupo Econômico**. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 165. Em sentido semelhante: “Em suma, o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa (como responsável por substituição, por solidariedade ou por subsidiariedade), ainda que vinculada ao fato gerador, se essa pessoa não puder **agir no sentido de evitar esse ônus** nem tiver como **diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte.**” (AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**, 23 Ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 422, grifos nossos)

Nos dois casos o responsável será vinculado (=ligado mediatamente) ao fato imponible. No primeiro caso, sua **vinculação com o fato imponible é intermediada pela sua relação com o contribuinte, podendo reter o tributo devido ou ressarcir-se**; no segundo, sua **vinculação com o fato imponible será intermediada pela prática de um fato ilícito ligado ao fato imponible**.

3.3. AS HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PREVISTAS NO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O CTN estipula três tipos de responsabilidade: a Responsabilidade dos Sucessores, a Responsabilidade de Terceiros e Responsabilidade por Infrações. No entanto, a análise de cada hipótese de responsabilização foge do escopo da presente pesquisa, razão pela qual não será feito um estudo aprofundado de cada dispositivo.

No que interessa ao caso, importa destacar brevemente as previsões dos arts. 132⁵⁰ e 133⁵¹ do CTN, únicas aplicáveis aos casos envolvendo pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos. Como explica Ricardo Alexandre:

Aqui a expressão "sucessão empresarial" é utilizada em sentido amplo, compreendendo todos os casos de operações entre empresas, como as fusões, cisões, incorporações, alienações de filiais, entre outras. O raciocínio que orientou a elaboração das regras foi o de que a Administração Tributária deve seguir a manifestação de riqueza dessas entidades, de forma que o "desaparecimento" de uma entidade implicará a responsabilidade daquelas que lhe sucederem. Assim, pode-se afirmar que a premissa fundamental é a de que a sucessão empresarial gera sucessão tributária.⁵²

O art. 132 do CTN prevê a responsabilidade tributária em operações societárias formalizadas (caput) ou não formalizadas (*parágrafo único*). Este é o caso da chamada "sucessão de fato", quando não há operação societária formalizando a sucessão; mas há

⁵⁰ Art. 132. A pessoa jurídica de direito privado que resultar de fusão, transformação ou incorporação de outra ou em outra é responsável pelos tributos devidos até à data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas.

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

⁵¹ Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou estabelecimento adquirido, devidos até à data do ato:

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

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

⁵² ALEXANDRE, Ricardo. Responsabilidade Tributária. In: **Direito Tributário**, 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017, p. 396

sucessão do ponto de vista substancial.⁵³ Já o art. 133 do CTN trata da hipótese de aquisição de estabelecimento⁵⁴ ou fundo de comércio. Em todo caso, a Administração Tributária tem o ônus de comprovar a efetiva sucessão empresarial e, conseqüentemente, a sucessão tributária.

Por fim, há a previsão do art. 124, I, do CTN, o dispositivo com as maiores divergências interpretativas:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

A escolha pela expressão “interesse comum” é curiosa e destoa dos dispositivos análogos em ordenamentos jurídicos de outros países. Nesse sentido, o item 1 do art. 21º da Lei Geral Tributária de Portugal⁵⁵ dispõe o seguinte:

1 - Salvo disposição da lei em contrário, **quando os pressupostos do facto tributário se verifiquem em relação a mais de uma pessoa**, todas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento da dívida tributária.

Em outras palavras, o dispositivo determina expressamente que a condicionante da solidariedade é o fato imponible (=pressupostos do facto tributário) ter sido praticado por mais de uma pessoa.

Ainda no mesmo sentido o item 7º do artículo 35 da Ley General Tributaria Espanhola (Ley 58/2003, de 17 de diciembre).⁵⁶ Senão vejamos:

Artículo 35. Obligados tributarios:

(...)

7. La concurrencia de varios obligados tributarios en un mismo presupuesto de una obligación determinará que queden solidariamente obligados frente a la Administración tributaria al cumplimiento de todas las prestaciones, salvo que por ley se disponga expresamente otra cosa

Aqui, novamente, a redação é mais clara, e restringe a solidariedade a casos em que mais de uma pessoa concorra na prática do fato imponible.

Intencionalmente ou não, essa não foi a escolha do legislador brasileiro, que utilizou o termo “interesse comum”. Com efeito, o artigo trouxe várias divergências interpretativas. A

⁵³ ALEXANDRE, Ricardo. op. cit., p. 400.

⁵⁴ O estabelecimento está conceituado no art. 1.142 do Código Civil como “todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa”.

⁵⁵ PORTUGAL. Lei Geral Tributária. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. **Diário da República n.º 290/1998, Série I-A de 1998-12-17**. Disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1998-34438775-48321475> . Acesso em 21 de fev. de 2022.

⁵⁶ ESPANHA. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. **BOE núm. 302, de 18/12/2003**. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>. Acesso em 21 de fev. de 2022.

primeira delas reside em saber se o dispositivo prevê *(i)* a solidariedade entre sujeitos passivos previamente delimitados ou *(ii)* uma norma autônoma de responsabilização tributária.

De acordo com parte da doutrina, o art. 124, I, do CTN não é uma norma autorizativa da responsabilização de terceiros. É, em verdade, apenas uma norma regulatória do regime de solidariedade entre sujeitos passivos previamente identificados.⁵⁷

Nesse sentido, são identificáveis os seguintes fundamentos: *(i)* essa é a intenção relevada do legislador a partir da interpretação dos documentos vinculados ao projeto do CTN; *(ii)* o dispositivo está topograficamente localizado no capítulo dedicado à sujeição passiva, e não à responsabilidade tributária, e portanto se aplica à contribuintes e responsáveis; *(iii)* essa é a única interpretação compatível com as limitações semânticas impostas pelo art. 124, I, do CTN — que exige um interesse qualificado pelas expressões “em comum”, “na situação que constitua o fato gerador” — e à luz do art. 128 do CTN.

De outro lado, parte da doutrina entende que o art. 124, I, do CTN pode ser compreendido como uma regra autônoma de responsabilização.

Nesse sentido, são identificáveis os seguintes fundamentos: *(i)* não se pode falar em uma omissão proposital do legislador, pois à época da edição do CTN a constituição de grupos econômicos ainda era incipiente em território brasileiro⁵⁸; *(ii)* a localização topográfica do art. 124, I, do CTN seria pouco importante, pois a solidariedade é fenômeno comum a todas as espécies de sujeito passivo, sejam eles responsáveis ou contribuintes⁵⁹; e *(iii)* a utilização do art. 124, I do CTN como regra de responsabilização é uma realidade técnica, presente na jurisprudência dos mais diversos tribunais, inclusive no Superior Tribunal de Justiça.⁶⁰

Em vista disso, a doutrina propõe várias interpretações do inciso I do art. 124 do CTN. A título de sistematização, é possível classificar as propostas interpretativas em cinco correntes que serão expostas no subcapítulo seguinte.

⁵⁷ Há quem utilize o termo “Solidariedade de Fato” para fazer referência ao art. 124, I, do CTN e “Solidariedade de Direito” para fazer referência ao art. 124, II, do CTN. Entretanto, preferimos não utilizá-los pois a solidariedade prevista no art. 124, I, do CTN também decorre da incidência de norma jurídica. Daí porque não se pode falar em “Solidariedade de Fato”.

⁵⁸ SILVA JUNIOR, Bernardo Alves da; ACOVERDE, Bruno de Medeiros; BARROS, Filipe Aguiar de; SILVA, Thiago Moreira da. Interesse Comum e Responsabilidade Tributária dos Componentes dos grupos econômicos de Fato Irregulares à Luz do Valor Constitucional da Livre Iniciativa. *In*: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020. p. 110

⁵⁹ DARZÉ, Andrea M. Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010. p. 237-240, apud ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. op. cit., p. 35

⁶⁰ ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo. op. cit., p. 36-38

É preciso, entretanto, fazer dois adendos relevantes. Primeiramente, ao afirmar que dois ou mais autores integram uma corrente, não se quer dizer que eles compartilham das mesmas exatas premissas, raciocínio e conclusões; diversamente, cada autor tem suas nuances próprias na exposição do tema e divergências entre si. O que se quer dizer é que, em linhas gerais, é possível identificar uma certa unidade e coerência entre as exposições, ao ponto de ser possível conjugá-las em uma mesma corrente.

Além disso, a enumeração de autores em cada corrente não é exaustiva. O art. 124, I, do CTN foi editado a mais de 50 anos, tendo sido comentado pela doutrina a décadas. Diante disso, naturalmente, a enumeração é meramente exemplificativa.

3.3.1. O interesse comum enquanto regra de solidariedade entre sujeitos passivos previamente obrigados.

Na **primeira corrente** é possível citar Luís Eduardo Schoueri, Paulo de Barros Carvalho, Rafael de Souza Medeiros, Guilherme Soares Diniz, Leonardo Carvalho e Bruno Carrá, Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas, Maria Rita Ferragut, Fábio Pallaretti Calcini, Renato Lopes Becho e Luciano Amaro e Ricardo Mariz Oliveira⁶¹ e é aplicada amplamente pelo STJ.⁶²

⁶¹ SCHOUEIRI, Luís Eduardo. **Curso de Direito Tributário**, 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 606-607; CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 28. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 329-331; MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade Tributária de Grupo Econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019, p. 88; DINIZ, Guilherme Soares. Responsabilidade Tributária do Grupo Econômico de Fato: uma Análise Crítica do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04/2018, *In*: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020. p. 219; CARVALHO, Leonardo Henrique de Cavalcante; CARRÁ, Bruno Leonardo Câmara. grupos econômicos de Fato e Responsabilidade Tributária por Solidariedade: uma Análise Conglobante do Art. 124 do CTN, 2021. *In*: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020. p. 67-70; DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **grupos econômicos e a Responsabilidade Tributária em Execuções Fiscais**. São Paulo: Noeses, 2018, p. 126-127; FERRAGUT, Maria Rita. grupos econômicos e Solidariedade Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 229, 2014, p. 93; CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade Tributária e Solidariedade. Algumas Considerações ao Art. 124 do Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 167, 2008, p. 43-45; BECHO, Renato Lopes A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 221, 2014, p. 138; AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 427; OLIVEIRA, Ricardo Mariz. Solidariedade Tributária Passiva e Responsabilidade Tributária Passiva - Características e Inexistência simultânea. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 131, 137-138.

⁶² Para uma pesquisa exaustiva da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema *cf*: BENITES, Norton Luís. Panorama Atual da Responsabilidade Tributária de grupos econômicos no Brasil *In*: **Responsabilidade Tributária de grupos econômicos**, São Paulo: Almedina, 2020, p. 87-118

Também nesse sentido é entendimento de Mary Elbe Queiroz e Antônio Souza Júnior. A partir da leitura do art. 159 do Anteprojeto do CTN⁶³; do art. 80, §1º do Projeto do CTN⁶⁴; e do Relatório da Comissão⁶⁵, os autores concluem que a intenção do legislador à época da edição do CTN foi regular o regime jurídico entre sujeitos passivos previamente identificados, se mediante solidariedade ou subsidiariedade.⁶⁶

Outro fundamento desta corrente é o de que o art. 124 está topograficamente localizado no capítulo que trata da sujeição passiva, e não da responsabilidade. Isso corrobora o fundamento anterior, pois indica uma a intenção do legislador a esse respeito. É nesse sentido, inclusive, a doutrina de Rubens Gomes de Sousa, editor do Anteprojeto do CTN:

Solidariedade: é a hipótese em que **duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação**. No caso de **condomínio** (imóvel com mais de um proprietário), o Município pode cobrar o imposto predial de qualquer dos proprietários, à sua escolha; é claro que aquele que pagou o imposto total terá pago a sua parte e mais as dos outros condôminos: quanto a estas, a **obrigação tributária transferiu-se para um dos devedores solidários, que fica com o direito (chamado regressivo) de recuperá-la dos outros**.⁶⁷

Por fim, o argumento mais relevante decorre da própria interpretação do art. 124. Como antecipado, o art. 124 prevê a solidariedade entre as pessoas que tenham “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

⁶³ Art. 159. A obrigação tributária principal é solidária, independentemente de disposição legal expressa e sem benefício de ordem, quanto a todas as pessoas obrigadas ao pagamento do tributo em virtude de um mesmo fato gerador no qual tenham interesse comum, indiviso ou não. Parágrafo único. O disposto neste artigo é aplicável às pessoas que seriam excluídas da obrigação se o respectivo lançamento fôsse feito individualmente.

⁶⁴ Art. 80. A obrigação principal tem por objeto o pagamento de tributo ou de penalidade pecuniária, decorre exclusivamente da lei tributária, surge com a ocorrência do respectivo fato gerador e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 1º. A obrigação principal é solidária: I. Sem benefício de ordem, quando resulte da existência de interesse, indiviso ou não, comum a duas ou mais pessoas, em um mesmo fato gerador; II. Com benefício de ordem, quando resulte de disposição expressa de lei tributária, incluindo-se nesta hipótese os casos de responsabilidade tributária previstos neste Código.

⁶⁵ “O § 1º do art. 80 provém do art. 159 do Anteprojeto, onde se achava referido ao sujeito passivo, parecendo à Comissão preferível colocá-lo entre os elementos conceituais da própria obrigação. O dispositivo estabelece como regra o caráter solidário da obrigação quanto a todos os contribuintes que tenham interesse comum em um mesmo fato gerador. O princípio é pacífico na doutrina (...) e na legislação comparada (...) Por esta razão foram rejeitadas as sugestões supressivas números 735 e 931, atendida porém a sugestão 158 no sentido de se admitir o benefício de ordem sempre que a solidariedade resulte, não de interesse comum, mas de disposição de lei, inclusive nos casos de responsabilidade por débito de terceiro”.

⁶⁶ QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JUNIOR, Antônio Carlos F. de. Alcance da Solidariedade Prevista no Art. 124, Inciso II, do CTN. In: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020. p. 275-279

⁶⁷ SOUSA, Rubens Gomes de. Conceito e Elementos da Obrigação Tributária. In: _____. **Compêndio de legislação tributária**. Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975. p. 92-93. Grifos nossos.

Assim, o primeiro núcleo do artigo é a noção vaga de interesse. Esse interesse, todavia, recebe três restrições que lhe dão precisão: o interesse há de ser **em comum; em uma situação específica** — aquela que "constitui o fato gerador" —; e deve ser **jurídico**.⁶⁸

Por interesse jurídico, como explica Hugo de Brito Machado, deve-se entender “interesse que decorre de uma relação jurídica”.⁶⁹ Assim, não basta o interesse econômico no resultado da atividade empresarial; mas o interesse jurídico em comum.⁷⁰

Sobre a “tipologia” dos interesses em **(i)** comum, **(i)** coincidente e **(iii)** contraposto é breve o resumo de Luís Eduardo Schoueri:

Não constituem ‘interesse comum’, por outro lado, as posições antagônicas em um contrato, mesmo quando em virtude deste surja um fato jurídico tributário. Assim, comprador e vendedor não têm ‘interesse comum’ na compra e venda: se o vendedor é contribuinte do ICMS devido na saída da mercadoria objeto da compra e venda, o comprador não será solidário com tal obrigação. Daí a distinção entre interesses contrapostos, coincidentes e comuns, assim resumida:

Interesses **contrapostos, coincidentes e comuns** podem ser também evidenciados nos negócios jurídicos privados de compra e venda mercantil com pluralidade de pessoas. Afinal, vendedores e compradores têm **interesse coincidente** na realização do negócio (tarefa), mas **interesses contrapostos** na execução do contrato (necessidades opostas). Já os **interesses comuns situam-se apenas em cada um dos polos da relação: entre o conjunto de vendedores e, de outro lado, entre os compradores**. Mesmo que duas partes em um contrato fruem vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um “interesse comum”. Eles podem ter “interesse comum” em lesar o Fisco. Pode o comprador, até mesmo, ser conivente com o fato de o vendedor não ter recolhido o imposto que devia. Pode, ainda, ter tido um ganho financeiro por isso, já que a inadimplência do vendedor poderá ter sido refletida no preço. **Ainda assim, comprador e vendedor não têm “interesse comum” no fato jurídico tributário.**⁷¹

Assim, só há interesse em comum entre sujeitos que figuram no mesmo polo de uma relação jurídica. Do contrário, haverá interesse contraposto ou, no máximo, coincidente.

Além disso, a última frase da redação do art. 124 do CTN impõe uma nova restrição: não é todo interesse em comum que atrai a sua incidência, mas apenas o interesse jurídico em comum “na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Daí se conclui que: **(i) para ser jurídico**, deve se manifestar em uma relação jurídica; **(ii) para ser em comum**, deve se manifestar entre duas ou mais pessoas que compartilhem de direitos e deveres, ou seja, se encontrem no mesmo polo de uma relação jurídica; **(iii) para ser**

⁶⁸ As duas primeiras restrições são identificáveis a partir da leitura do próprio dispositivo. Já a necessidade do interesse ser jurídico é uma construção sedimentada na doutrina e na jurisprudência.

⁶⁹ MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27. ed. São Paulo: Melhoramentos, 2006, 165

⁷⁰ DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. Op. Cit., p. 123

⁷¹ SCHOUERI, Luís Eduardo. op. cit., p. 607 e OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. FAJERSZTAJN, Bruno. SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. SANTOS, Ramon Tomazela. op. cit., p. 85

na situação que constitua o “fato gerador”, a relação jurídica que une os interessados deve materializar a hipótese de incidência de um tributo.⁷²

A partir dessas limitações, se conclui que **só haverá interesse comum entre contribuintes, pois figurar no mesmo polo de uma relação jurídica que concretiza a hipótese de incidência do tributo é justamente praticar o fato imponible**. A conclusão é bem sintetizada no seguinte trecho:

O interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal caracteriza-se pela existência de direitos e deveres compartilhados por pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado escolhida pelo legislador como suporte fático para incidência tributária.⁷³

Para essa corrente, ainda, o art. 124, I, não seria capaz de atribuir responsabilidade tributária em caso de fraude, dolo, simulação ou de abuso de personalidade jurídica. Diversamente, esses ilícitos devem ser combatidos por outros dispositivos, a exemplo do art. 50 do CC. Nesse sentido, a título exemplificativo, é a posição de Maria Rita Ferragut⁷⁴:

Normalmente considera-se que há interesse comum quando as empresas possuem o mesmo corpo diretivo, ou quando há confusão patrimonial entre duas ou mais empresas ou, ainda, quando ocultam ou simulam negócios jurídicos internos visando dificultar ou impedir que a execução fiscal proposta em face de uma delas alcance o patrimônio respectivo. Esse entendimento é excessivamente abrangente e vago, e não guarda fundamento em qualquer dispositivo legal. Não corresponde ao que a jurisprudência e a doutrina entendem sobre o tema. Interesse comum passa a significar controle na condução dos negócios, confusão patrimonial e fraude, o que é um erro.

Portanto, para essa corrente, o art. 124, I, não é uma hipótese de responsabilização. Trata-se, na verdade, de grau de sujeição passiva entre contribuintes e responsáveis. Dessa forma, a única conclusão possível a partir do dispositivo é a de que os sujeitos passivos previamente definidos são devedores solidários perante o sujeito ativo. Entretanto, ainda que se considerasse o art. 124, I, como hipótese de responsabilização, ele apenas alcançaria os contribuintes, ou seja, aqueles que realizam conjuntamente a conduta descrita no antecedente da RMIT.

⁷² ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo. op. cit., p. 39-42

⁷³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. FAJERSZTAJN, Bruno. SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. SANTOS, Ramon Tomazela. grupos econômicos, 2015, p. 83.

⁷⁴ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade?** Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>. Acesso em 29 de nov. de 2021.

3.3.2. O interesse comum enquanto regra de solidariedade entre sujeitos passivos previamente obrigados e sua aplicabilidade em conjunto com o art. 149, VII, do CTN.

Integrando uma **segunda corrente** é possível citar os posicionamentos de José André Wanderley Dantas de Oliveira⁷⁵ e Norton Luís Benites⁷⁶. Também é possível citar, mas com substancial redução da extensão do art. 149, VII, Sacha Navarro Calmon Coelho⁷⁷ e Marciano Seabra de Godoi.⁷⁸

A corrente é semelhante porque os autores também defendem que o art. 124, I do CTN não é regra autônoma de responsabilização, mas sim regra de solidariedade entre sujeitos passivos previamente identificados. Mas divergente porque propõe a sua aplicabilidade em conjunto com o art. 149, II do CTN para que a autoridade administrativa possa desconsiderar atos praticados com dolo, fraude ou simulação. Segundo Norton Benites:

Se o sujeito passivo da obrigação realizou seu ato prévio de apuração do tributo utilizando dolo, fraude ou simulação com intenção de evasão, o Fisco pode revisar plenamente essa situação para lançar de ofício e buscar o montante adequado. O espectro desse poder-dever de revisão do ato do sujeito passivo é amplo. Pode desdobrar-se da revisão de uma simples omissão de um pequeno aspecto do fato gerador até a desconsideração por dolo, fraude ou simulação de algum negócio jurídico sem propósito negocial que venha tenha sido realizado para mascarar o fato geral e gerar evasão do tributo devido.⁷⁹

Assim, a corrente defende uma aplicação conjunta dos arts 121, *parágrafo único*, I, 124, I, e 149, VII do CTN para revelar os verdadeiros contribuintes de uma determinada operação.⁸⁰

⁷⁵ DANTAS, José Wanderley de Oliveira. O Art. 124, I, do CTN, À Luz do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04/2018: Análise e Reflexões, 2021, *In*: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020. p. 165-167 e 182.

⁷⁶ BENITES, Norton Luís. **Responsabilidade Tributária de grupos econômicos**. São Paulo: Almedina, 2020, p.134-140.

⁷⁷ COELHO, Sacha Navarro Calmon. *op cit.*, p. 171-185

⁷⁸ GODOI, Marciano Seabra de. **Solidariedade tributária por interesse comum e seu desvirtuamento pela Receita Federal**: Parecer Normativo 4/2018. Revista de Informação Legislativa: RIL, Brasília, DF, v. 57, n. 225, p. 23-42, jan./mar. 2020. Disponível em: http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/57/225/ril_v57_n225_p23. Acesso em 02 de dez. de 2021.

⁷⁹ BENITES, Norton Luís. *op cit.*, p. 89. Em sentido semelhante, André Wanderley Dantas de Oliveira propõe: “Ademais, quando trata de personalidades jurídicas aparentes, cuja existência é meramente formal e estão plasmadas em simulação ou fraude, entendemos que as mesmas podem ser levadas ao polo passivo na qualidade de titulares de obrigações solidárias. Nesses casos a Autoridade Fiscal mesmo se valendo do art. 149, VII, do CTN, para afastar as meras aparências, poderia, contudo, combinar com o art. 124, I, do CTN, para conduzir no caso de específico de terceiros que numa ‘relação ativa’, participaram conjuntamente e conscientemente da realização do fato gerador unidos por um ‘interesse comum’”. (*op cit.*, p. 182-183).

⁸⁰ DANTAS, José Wanderley de Oliveira. *op cit.*, p. 157 e 170.

No entanto, a aplicabilidade do art. 149, VII do CTN com essa finalidade é controversa. É especialmente controversa a “importação” de figuras estrangeiras como a noção de “falta de propósito negocial” para o direito brasileiro, principalmente em desfavor do sujeito passivo. O cotejo da corrente com suas críticas, contudo, foge ao escopo do presente trabalho.⁸¹

Diante disso, o que vale ressaltar é que a redação do art. 149, II, do CTN é menos detalhada que a de outros ordenamentos jurídicos, razão pela qual utilizar o dispositivo com essa finalidade exige uma construção interpretativa. Nesse sentido, por exemplo, o art. 2º do Decreto de Procedimientos Fiscais da Argentina (Decreto 821/98⁸²) prevê que expressamente a falta de propósito negocial como causa de autorização para desconsideração de atos jurídicos. Senão vejamos:

Para apurar a verdadeira natureza do fato gerador, serão tidos em conta os atos, situações e relações econômicas efetivamente praticados, perseguidos ou estabelecidos pelos sujeitos passivos. Quando estes submeterem aqueles atos, situações ou relações a formas ou estruturas jurídicas que não sejam manifestamente aquelas que o direito privado oferece ou autoriza para configurar adequadamente a plena intenção econômica e efetiva dos contribuintes, será dispensada a consideração do fato gerador efetivo, das formas e estruturas jurídicas inadequadas, e a situação econômica real será considerada como enquadrada nas formas ou estruturas que o direito privado aplicaria independentemente daquelas escolhidas pelos contribuintes ou lhes permitisse aplicar como as mais adequadas à sua real intenção.⁸³

Não foi essa a opção do legislador brasileiro. Além disso, o *parágrafo único* do art. 116 do CTN, que poderia potencialmente suprir essa omissão, não está devidamente regulamentado por lei ordinária. Portanto, o caminho do intérprete diante dessas disposições legais é tortuoso, e deve ter cautela redobrada para evitar exageros *contra legem*.

Ademais, os próprios conceitos de dolo, fraude (à lei) e simulação são controversos, pois sofrem influência direta da doutrina civilística — sobretudo diante da disposição do art. 110 do CTN, que veda a alteração pela lei tributária da definição, conteúdo e alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado.

⁸¹ Para uma crítica à aplicação do art. 149, VII do CTN *cf.*: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. FAJERSZTAJN, Bruno. SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. SANTOS, Ramon Tomazela. *op. cit.*, p. 105-114.

⁸² ARGENTINA. Decreto 821/98. Apruébase el Texto Ordenado de La Ley n. 11.683, T.O 1978 y sus Modificaciones. Publicada en el Boletín Nacional del 20-Jul-1998. Disponível em: <https://www.argentina.gov.ar/normativa/nacional/decreto-821-1998-51858>. Acesso em 04 de mar. de 2022.

⁸³ Tradução livre do autor. No original “Para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos”.

De todo modo, de forma bastante sintética, o termo dolo pode se referir a quatro significados: “(a) o dolo que constitui vício do consentimento; (b) o dolo que concretiza ato ilícito civil indenizativo, absoluto ou relativo; (c) o crime de fraude (=estelionato e outras fraudes); e (d) o dolo elemento intencional caracterizador de crimes ilícitos”.⁸⁴

A simulação, por sua vez, depende de dois aspectos essenciais, como explica Marcos Bernardes de Mello:

(a) a existência de ato jurídico cujo conteúdo seja intencionalmente inverídico quanto ao ato em si, as disposições negociais, as pessoas ou a data. (b) a ciência da simulação por todos os figurantes do ato. Se algum deles não sabia da simulação, em relação a ele a simulação não haverá, mas dolo dos demais. Na simulação o enganado deve ser terceiro, isto é, qualquer pessoa que não figurou no ato jurídico.⁸⁵

Já a fraude à lei imperativa é a “prática que aparenta ser compatível com a lei, pois se coloca em plena conformidade com a letra da sua dicção, mas na verdade a contrária em seu espírito normativo”.⁸⁶ Em outras palavras, como explica Edílson Nobre Jr. “não se cuida de ofensa a uma regra jurídica, mas sim a um princípio que fornece conteúdo e sentido a um dispositivo legal”.⁸⁷

Nesses casos, a aparente legalidade se dá através da chamada “lei de cobertura”, que seria a base legal para o ato. Entretanto, o contexto fático aponta que a conduta, em verdade, implica resultado proibido por lei imperativa.

Quanto ao conteúdo eficaz da fraude à lei, apesar do inciso VI, do art. 166 do Código Civil elencá-la como causa de nulidade, a doutrina aponta que o instituto é apenas um meio de fazer incidir a norma defraudada.⁸⁸ Em outras palavras, evidenciada a fraude à lei, deve reconhecer-se a incidência (e conseqüentemente a produção de efeitos) da lei defraudada.

Portanto, o art. 149, VII seria aplicável: (i) no caso de dolo, quando implique vício de consentimento no ato jurídico que consubstancia a hipótese de incidência de um tributo com intenção de prejudicar um dos figurantes dessa relação jurídica; (ii) no caso de simulação, absoluta ou relativa (dissimulação) do ato jurídico que consubstancia a hipótese de incidência

⁸⁴ MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico**: plano da validade. 14 ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 224

⁸⁵ MELLO, Marcos Bernardes de. *Ibidem*, p. 174

⁸⁶ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. FAJERSZTAJN, Bruno. SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. SANTOS, Ramon Tomazela. *op. cit.*, p.111

⁸⁷ NOBRE JÚNIOR, Edílson. Fraude à Lei. **Revista da AJURIS**, v. 41, n. 136, p. 125-146, dez. 2014. p. 127.

⁸⁸ Como explica Edílson Nobre Jr. (*ibidem*, p. e 139), essa formulação é clara na previsão legal do art. 6.4 do Código Civil espanhol: “Los actos realizados al amparo del texto de una norma que persigan un resultado prohibido por el ordenamiento jurídico, o contrario a él, se considerarán ejecutados en fraude de ley y no impedirán la debida aplicación de la norma que se hubiere tratado de eludir”.

do tributo; ou (iii) no caso de fraude, quando o ato jurídico que consubstancia a hipótese de incidência alcançar resultado proibido por lei imperativa.

Assim, identificados os verdadeiros sujeitos que figuram no critério subjetivo da RMIT, eles seriam contribuintes na forma do art. 121, parágrafo único, I, do CTN, e devedores solidários em razão do art. 124, I, do CTN.

3.3.3. O interesse comum e o “estado de incobrabilidade”.

A **terceira corrente** é defendida por Fernando Ferreira Rebelo de Andrade⁸⁹ e Paulo Cesar Conrado⁹⁰. Essa corrente admite a responsabilidade tributária de pessoa que incorre no fato imponible. Entretanto, também defende a atribuição de responsabilidade à pessoa que contribua para o “surgimento de um ‘estado de incobrabilidade’ do respectivo crédito”.⁹¹

O termo “estado de incobrabilidade” é utilizado para fazer referência a uma “espécie qualificada de inadimplemento”. Não se trata, aqui, do simples inadimplemento, que não constitui ato ilícito⁹²; trata-se de uma conduta dolosa voltada à criação de uma situação jurídica em que o crédito tributário não pode ser efetivamente satisfeito.

A tese se sustenta nas seguintes razões: (i) nos termos do art. 139 do CTN, o crédito tributário tem a mesma natureza da obrigação tributária, razão pela qual também se poderia cogitar um interesse comum no crédito tributário; (ii) atribui tratamento isonômico entre as pessoas que participam do fato imponible e aquelas “cuja comunhão de interesses se manifesta na participação conjunta de um ‘estado de incobrabilidade’ do respectivo crédito”; (iii) a utilização do art. 124, I, do CTN para atribuir responsabilidade à terceiros é uma realidade técnica jurisprudencial, de forma que é preciso definir parâmetros sistemáticos para sua aplicação.

Nesse sentido, o art. 124, I, deve ser interpretado conjugadamente com o art. 128 do CTN, que limita a atribuição de responsabilidade pelo vínculo com o fato imponible — assim entendido como a **possibilidade de evitar a atribuição de responsabilidade, ou seja, de não incorrer no ilícito**; ou de **transferir o ônus econômico ao contribuinte**.

⁸⁹ ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo. op. cit., p. 39-46.

⁹⁰ CONRADO, Paulo Cesar. Simulação Empresarial e Solidariedade por ilicitude, *In*: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020. p. 263

⁹¹ ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo. op. cit., p. 45

⁹² Enunciado da Súmula 430 do STJ: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. No mesmo sentido, STF, RHC 163.334, Pleno, Rel. Min. Roberto Barroso, j. 18/12/2019, DJe 13/11/2020.

Dessa forma, o interesse comum pode ser manifestado de duas formas: pela participação direta no fato imponible, seja por fato lícito ou ilícito, desde que haja um nexo de causalidade entre o **fato praticado por terceiro** e o **surgimento da obrigação tributária**; e pela prática de ato ilícito cuja consequência concreta seja o surgimento de um “estado de incobrabilidade”, desde que também haja um nexo de causalidade (=vínculo) entre o **ato ilícito** e o **inadimplemento qualificado do crédito tributário**. Nesse sentido, segundo Fernando Andrade:

[Interesse Comum] é a comunhão de interesses que se manifesta quando duas ou mais partes, ocupantes do mesmo polo passivo de uma relação, participam conjuntamente, por meio de atos lícitos ou ilícitos, da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária ou então do surgimento de um estado de incobrabilidade do respectivo crédito tributário. [...]

Aqui, é importante sublinhar que somente deflagra a responsabilidade tributária o ilícito cuja consequência concreta seja o surgimento da obrigação tributária ou do ‘estado de incobrabilidade’ do respectivo crédito, não sendo suficientes eventuais outros ilícitos desvinculados do fato gerador ou do não recolhimento do tributo [...]

O teste do nexo de causalidade permite que a atribuição de responsabilidade tributária atinge precisamente as sociedades que participaram do ato, lícito ou ilícito, que materializou o fato gerador da obrigação tributária ou que deu causa à “incobrabilidade” do respectivo crédito tributário e apenas no limite do valor da obrigação inadimplida.⁹³

Paulo Cesar Conrado, por sua vez, assevera que o dispositivo pode ser aplicado à atos que “implicam potencial estado de incobrabilidade, impondo-se sua aplicação, destarte, também nos casos de conduta ilícita”.⁹⁴

Dessa forma, também poderia se dizer responsável o terceiro que, apesar de não praticar o fato imponible, transforma-lhe os contornos. É o exemplo de uma pessoa jurídica que emite nota fiscal de saída de mercadoria, com créditos de ICMS sabidamente inexistentes, destinada a outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico e esta, sabendo que os créditos não existem, se aproveita deles.⁹⁵ Nesse caso, a pessoa jurídica que emitiu a nota fiscal de saída inidônea “matizou” o fato imponible praticado pela outra pessoa jurídica; ou melhor, matizou-se ao fato imponible.

3.3.4. O interesse comum e a confusão patrimonial.

A **quarta corrente** é proposta por Aline Della Vittoria, João Henrique Chauffaille Grognet e Péricles Leite Patriota, Marilene Talarico Martins Rodrigues, Rubens Canuto e

⁹³ ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo. op. cit., p. 100

⁹⁴ CONRADO, Paulo Cesar. op. cit., p. 272

⁹⁵ Exemplo dado por Fernando Ferreira Rebelo de Andrade, op. cit., p. 52

Wander Barros⁹⁶ e é eventualmente aplicada pelo Superior Tribunal de Justiça.⁹⁷ A título exemplificativo:

[...] 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**. É o que se passa na espécie, em que o Tribunal local reconheceu a existência de grupo econômico e ligações empresariais estreitas entre a recorrente e a devedora originária decorrentes da administração familiar das empresas, coincidência de endereços e objetos sociais, movimentação da conta bancária da recorrente pelo fundador da executada, esvaziamento patrimonial da devedora originária concomitantemente ao desenvolvimento econômicos da recorrente. **Tudo a demonstrar não só a existência, no mundo dos fatos, de grupo econômico integrado pela recorrente, como o interesse comum previsto no art. 124 do CTN**. O Tribunal a quo, na fundamentação do seu decisum, teve o cuidado de destacar expressamente que **sócios da executada teriam transferido propriedade particular para a empresa [omissis], o que revela indícios de ocultação de bens com escopo de fraudar credores**. Destacou, ainda, entre outros aspectos, que a empresa [omissis], cujo objeto social é a incorporação de empreendimentos imobiliários, teve empresas Off-Shore integrando seu quadro societário em substituição aos integrantes da família proprietária da executada, e que a referida sociedade teve sede em endereços coincidentes com de outras empresas do grupo econômico.⁹⁸

A tese se assemelha à terceira corrente, visto que seria possível dizer que a vinculação, nesses casos, seria manifestada por atos ilícitos marcados pelo abuso de personalidade.⁹⁹ É preciso ressaltar, entretanto, dois pontos críticos dessa corrente.

Em primeiro lugar, a utilização do termo “interesse comum por confusão patrimonial ou por desvio de finalidade” parece mesclar indevidamente dois institutos distintos.

Como será analisado adiante, o abuso de personalidade jurídica tem previsão legal no art. 50 do CCB; sua aplicação implica o chamamento ao processo do responsável como terceiro

⁹⁶ VITTORIA, Aline Della. Elementos Objetivos para a Responsabilização Tributária Solidária de Sociedades Integrantes do Mesmo Grupo Econômico de Fato: Estudo do Art. 124, I, do CTN, 2021. In: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020. p. 94-95; GROGNET, João Henrique Chauffaille; PATRIOTA, Péricles Leite. Combate à Lavagem de Dinheiro, Operação Lava Jato e a Responsabilidade Tributária de Pessoas Jurídicas nas Decisões do CARF: um Novo Olhar sobre o Art. 124, I, do CTN. In: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020. p. 573-574; RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. grupos econômicos, In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 295; CANUTO, Rubens de Mendonça; BARROS, Wander Magalhães. Breves Apontamentos sobre a Possibilidade de Extensão da Responsabilidade Tributária de Contribuinte Pessoa Jurídica para as Demais Sociedades Integrantes de Grupo Econômico de Fato. In: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020. p. 38.

⁹⁷ Para uma pesquisa exaustiva da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça sobre o tema cf: BENITES, Norton Luís. Panorama Atual da Responsabilidade Tributária de grupos econômicos no Brasil In: **Responsabilidade Tributária de grupos econômicos**, São Paulo: Almedina, 2020, p. 87-118

⁹⁸ REsp 1689431/ES, Rel. Min. Herman Benjamin, 2ª Turma, julgado em 03/10/2017, DJe 19/12/2017

⁹⁹ Os conceitos de abuso de personalidade, confusão patrimonial e desvio de finalidade serão analisados na seção 4 “Responsabilidade Patrimonial e a Desconsideração da Personalidade Jurídica”

— e não enquanto parte —; depende de prévio contraditório mediante instauração de incidente processual; e só pode ser realizado mediante provimento jurisdicional.¹⁰⁰ A responsabilização tributária, por sua vez, está prevista no CTN, Lei Complementar; atribui legitimidade passiva ao responsável; segundo parte da doutrina, pode ser atribuída por mero redirecionamento, sem prévio contraditório; e pode ser realizada administrativamente.

Além disso, como a desconsideração da personalidade jurídica está veiculada em lei ordinária, há dúvidas quanto a sua aplicabilidade em matéria tributária. Isso porque, como antecipado, a regulação da sujeição passiva tributária é reservada à Lei Complementar (CF, art. 146, III).¹⁰¹

De todo modo, parte da doutrina propõe que o interesse comum com a situação que constitui o fato imponible, nos termos do art. 124 do CTN, pode ser manifestado pelo abuso de personalidade, seja pela confusão patrimonial, seja pelo desvio de finalidade. Esse fato ilícito, por sua vez, deve estar vinculado ao fato jurídico tributário.

3.3.5. O interesse comum e a mera formação de Grupo Econômico.

A **quinta corrente** é proposta por Carlos Jorge Sampaio Costa, Bradson Tibério Luna Camelo, Juliana Furtado de Araújo Costa e Thiago Moreira da Silva.¹⁰² Segundo os autores, no caso dos grupos econômicos irregulares, a separação patrimonial seria apenas formal; substancialmente, haveria apenas uma entidade única. O argumento é bem exposto na seguinte passagem:

O grupo econômico irregular nada mais é que uma única sociedade, com atuação mascarada pela existência de outras empresas, cujo objetivo é a blindagem patrimonial e, ao final, o não pagamento do tributo.

Quando estamos diante de uma situação de fraude, formalmente não teremos jamais a possibilidade de demonstrar que houve a realização conjunta do fato jurídico

¹⁰⁰ OLIVEIRA, José André Wanderley Dantas de. op. cit., p. 179-181.

¹⁰¹ Isso será melhor abordado na seção 3.

¹⁰² COSTA, Carlos Jorge Sampaio. Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador, in Revista de Direito Tributário n.º 4. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1978, p. 304 apud GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade tributária por interesse comum e seu desvirtuamento pela Receita Federal: Parecer Normativo 4/2018. **Revista de Informação Legislativa**: RIL, Brasília, DF, v. 57, n. 225, p. 23-42; CAMELO, Bradson Tibério Luna. Solidariedade tributária de grupo econômico de fato. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 170, nov. 2009, p. 22; COSTA, Juliana Furtado de Araújo. A Responsabilidade Tributária de Empresas que Compõem um Mesmo Grupo Econômico em Face do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04/2018. In: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020. ROICHMAN, Carlos Barreto Campello; FURTADO, Leonardo Quintas; AVELINO, Murilo Teixeira; SILVA, Thiago Moreira da. Função Social da Propriedade e grupos econômicos de Fato Irregulares: Responsabilidades Tributária e Patrimonial e Aplicação do IDPJ na Execução Fiscal do Crédito Tributário. In: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020. p. 308

tributário por aquelas empresas que compõem o grupo, exatamente por ser esta a situação que se procura ocultar.

Em sendo produzidas provas que impliquem na afirmação de que a realidade que se apresenta é a existência de uma única sociedade agindo em nome das demais e as englobando, haveria a realização do fato jurídico tributário de forma conjunta por todas as empresas do grupo, pois ao final teríamos uma empresa única, passando-se por várias.¹⁰³

Um ponto de tensão diz respeito à noção de irregularidade adotada pela tese.¹⁰⁴ Isso porque, apesar de admitir que a formação de grupo econômico regular não autoriza a responsabilização tributária automática, diz-se irregular todo aquele grupo econômico não formalizado. Nesse sentido, é possível citar o próprio Parecer COSIT/RFB 04/2018, que em um primeiro momento o parecer afirma:

os grupos econômicos formados de acordo com os Capítulos XX e XXI da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, em que há pleno respeito à personalidade jurídica de seus integrantes (mantendo-se a autonomia patrimonial e operacional de cada um deles), não podem sofrer a responsabilização solidária, salvo cometimento em conjunto do próprio fato gerador

E logo em seguida afirma:

Desta feita, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica de pessoa jurídica, a qual existe apenas formalmente, uma vez que inexistente autonomia patrimonial e operacional. Nesta hipótese, a divisão de uma empresa em diversas pessoas jurídicas é fictícia. A direção e/ou operacionalização de todas as pessoas jurídicas é única. O que se verifica nesta hipótese é a existência de um grupo econômico irregular, terminologia a ser utilizada no presente Parecer Normativo.

(...)

A unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica demonstra a artificialidade da existência de distintas personalidades jurídicas. E é essa empresa real, unificada, que realiza o fato gerador dos respectivos tributos.

O mesmo raciocínio é defendido por Thiago Moreira da Silva, ao afirmar:

Novamente, é preciso fazer uma ressalva importante: não concordamos com os entendimentos que exigem a efetiva participação do componente do grupo econômico de fato no fato gerador do tributo executado. Referida exigência, para nós, **somente pode ser oponível às situações de grupos econômicos regulares, constituídos na forma da Lei n.º 6.404/1976.** É justamente para esse tipo de arranjo jurídico que deve ser interpretado o alcance de precedentes que consignam que a simples existência de grupo econômico não é suficiente para se atrair a norma de responsabilidade solidária do art. 124 do CTN.¹⁰⁵

É importante consignar que o Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04/2018, na linha do que defendem os autores deste trabalho, realiza a distinção entre os grupos

¹⁰³ COSTA, Juliana Furtado de Araújo. op cit., p.198

¹⁰⁴ A noção de grupo econômico adotada é semelhante ao que Bruno Meyerhof Salama chama de "Teoria Cética", segundo a qual "a força motriz da criação de empresas controladas e coligadas é a tentativa de proteção (ou 'blindagem') patrimonial". Por outro lado, a "Teoria Crédula" "enxerga na complexidade dos grupos societários (...) um favorecimento dos credores" (op. cit., p. 485-487).

¹⁰⁵ ROICHMAN, Carlos Barreto Campello; FURTADO, Leonardo Quintas; AVELINO, Murilo Teixeira; SILVA, Thiago Moreira da. op. cit., p. 308

econômicos com existência formal, constituídos nos termos dos Capítulos XX e XXI da Lei n.º 6.404/1976 (BRASIL, 1976) e com plena delimitação autônoma entre si — para os quais se afigura razoável a exigência de participação conjunta no fato gerador para a incidência da norma do art. 124, I, do CTN —, daqueles caracterizados pelo uso abusivo da personalidade jurídica, com autonomias patrimonial, operacional e financeira meramente artificiais, aqui categorizados como grupos econômicos irregulares.¹⁰⁶

Além disso, a linha argumentativa também defende que abuso de personalidade jurídica pela confusão patrimonial ou desvio de finalidade implica a irregularidade e, portanto, a aplicabilidade do art. 124, I, do CTN.¹⁰⁷

De todo modo, é possível concluir que essa corrente propõe a responsabilização tributária de todas as pessoas jurídicas integrantes de grupo econômico irregular, assim entendido como aqueles não formalizados. Isso porque, nesses casos, haveria apenas uma separação formal dos patrimônios; substancialmente, entretanto, o grupo econômico irregular seria uma única sociedade.

3.5. OUTRAS HIPÓTESES DE ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE, ART. 124, II, DO CTN.

Além da hipótese do art. 124, I, do CTN, também é possível perquirir sobre o inciso II do mesmo dispositivo, que autoriza a atribuição de responsável mediante a edição de lei em sentido estrito.

Como exemplo do exercício dessa autorização é possível citar o art. 30, IX, da Lei 8.212:

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;

Regulamentando o dispositivo, a Receita Federal editou a IN 971/2009, em que consta a definição de grupo econômico utilizada:

Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

¹⁰⁶ SILVA JÚNIOR, Bernardo Alves da; ARCOVERDE, Bruno de Medeiros; BARROS, Filipe Aguiar de; SILVA, Thiago Moreira da. Interesse Comum e Responsabilidade Tributária dos Componentes dos grupos econômicos de Fato Irregulares à Luz do Valor Constitucional da Livre Iniciativa. *In*: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020. p.102-103

¹⁰⁷ ROICHMAN, Carlos Barreto Campello; FURTADO, Leonardo Quintas; AVELINO, Murilo Teixeira; SILVA, Thiago Moreira da. *op. cit.*, p. 306

Art. 495. Quando 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 IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, serão cientificadas da ocorrência.

Entretanto, como demonstrado pela maioria da doutrina, o dispositivo não observou a regra geral prevista no art. 128 do CTN, que exige o vínculo com fato imponible.¹⁰⁸ Nesse sentido, Renato Lopes Becho, por exemplo, afirma que: “para a utilização do art. 30, inciso I, da Lei de Custeio da Seguridade Social, a situação fática precisa passar pelo crivo do art. 128 do Código Tributário Nacional”.¹⁰⁹

Portanto, na condição de lei ordinária, a Lei 8.212/91 deve ser interpretada nos limites do CTN, sob pena de afronta à reserva de Lei Complementar prevista no art. 146, inciso III, alínea *a* da Constituição Federal.¹¹⁰

3.6. A ALIENAÇÃO FRAUDULENTA ENQUANTO HIPÓTESE DE RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL.

Por fim, apesar de não se tratar propriamente de uma hipótese de responsabilidade tributária, mas caso de responsabilidade patrimonial¹¹¹, também vale destaque o art. 185 do CTN.

Art. 185. Presume-se fraudulenta a alienação ou oneração de bens ou rendas, ou seu começo, por sujeito passivo em débito para com a Fazenda Pública, por crédito tributário regularmente inscrito como dívida ativa.

O dispositivo cria uma presunção absoluta de fraude na alienação ou oneração de bens ou rendas por sujeito passivo após a inscrição do crédito tributário em dívida ativa. Nesse caso, em se tratando de alienação de bens, o acordo de transmissão, e em se tratando de oneração de bens, o negócio jurídico, terá sua eficácia desconsiderada para fins da relação jurídico-tributária representada na Certidão de Dívida Ativa.

¹⁰⁸ BENITES, Norton Luís. op. cit., p. 141

¹⁰⁹ BECHO, Renato Lopes. grupos econômicos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 254

¹¹⁰ Em sentido semelhante, o TJSP reafirmou a necessidade de interpretação do dispositivo de acordo com o CTN: “A implementação de novas hipóteses de responsabilidade tributária, portanto, não ficou adstrita à reserva de Lei Complementar. Desde que não colida com os princípios extraídos do Código Tributário Nacional e da Constituição Federal, o legislador ordinário disciplinar e inovar a matéria, amparado pelo disposto no art. 128 do CTN”. (TRF4. IAI 5010683-32.2018.4.04.0000, Corte Especial, Rel. Rômulo Pizzolatti, j. 27/09/2018).

¹¹¹ A distinção será melhor desenvolvida no 4º capítulo

4 A RESPONSABILIDADE PATRIMONIAL E A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA.

Como explica Pontes de Miranda, “A pessoa é o polo possível das relações de direito”.¹¹² Nesse sentido, a pessoa jurídica, como espécie de pessoa, é um polo de relações jurídicas distinto da pessoa que a institui. E o é porque assim dispõem as normas jurídicas que a regulam.¹¹³ Nesse sentido:

A pessoa jurídica não é ilusão de ótica, nem ficção, exatamente como não o é a pessoa física: ambas são pessoas, segundo o direito, sendo a última a de suporte físico imediato; ambas são conceitos da teoria da personalidade jurídica, que trata de qualquer espécie de personalidade jurídica, isto é, da pessoa física e da jurídica. Pessoa jurídica é jurídica *sensu lato*; a pessoa física é tanto jurídica (*sensu lato*) quanto a física. Os bens que me pertencem, pertencem a mim, homem nascido no Brasil, capaz de direito nos sistemas jurídicos em que se regula a aquisição e perda de tais bens. Os bens que pertencem à pessoa jurídica, pertencem a pessoa jurídica capaz de direitos nos sistemas jurídicos em que se regula a aquisição e perda de tais bens.¹¹⁴

Assim, da mesma forma o direito atribui autonomia patrimonial à pessoa jurídica, excepcionalmente, o direito também pode retirar essa autonomia.¹¹⁵ Frise-se, excepcionalmente, pois a autonomia patrimonial da pessoa jurídica tem fortes fundamentos econômicos,¹¹⁶ constitucionais (CF, arts. 1º, IV, 5º XIII e XVII, e 170, *p.u.*) e legais (CC, art. 49-A).

Nesse contexto, como sistematização didática, Fábio Ulhôa Coelho distingue duas formas de desconsideração, a “Teoria Maior” e a “Teoria Menor”.¹¹⁷

Em breve síntese, a chamada “Teoria Menor” determina que o único requisito para a desconsideração é o prejuízo do credor, é o caso dos arts. 28, § 5º, do CDC e art. 2, §2º da CLT.¹¹⁸

¹¹² PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Capítulo V: Relação Jurídica *In: Tratado de Direito Privado*, Tomo I, §42, 4.

¹¹³ Sobre o tema, também vale destaque o art. 49-A do Código Civil: “A pessoa jurídica não se confunde com os seus sócios, associados, instituidores ou administradores. Parágrafo único. A autonomia patrimonial das pessoas jurídicas é um instrumento lícito de alocação e segregação de riscos, estabelecido pela lei com a finalidade de estimular empreendimentos, para a geração de empregos, tributo, renda e inovação em benefício de todos”.

¹¹⁴ **Tratado de Direito Privado**, Tomo I, §42, 4.

¹¹⁵ A desconsideração da personalidade jurídica tem origem no *common law* e foi difundida no Brasil pelo Prof. Rubens Requião antes de existir previsão legal para tanto. (REQUIÃO, Rubens. Abuso de Direito e Fraude Através da Personalidade Jurídica (Disregard Doctrine). São Paulo: **Revista dos Tribunais**, v.58, n. 410, dez. 1969)

¹¹⁶ Para uma análise econômica da autonomia da personalidade jurídica, *cf.*: SALAMA, Bruno Meyerhof. **O Fim da Responsabilidade Limitada no Brasil**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 271-337.

¹¹⁷ COELHO, Fábio Ulhoa. As teorias da desconsideração. *In* TÔRRES, Heleno Taveira e QUEIROZ, Mary Elbe (coords.). **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 260-272.

¹¹⁸ Como explica André Santa Cruz Ramos, “defensores da regra em comento alegam que sua aplicação se justifica, nesses casos, porque para eles o risco empresarial normal decorrente do exercício de atividades

Já a “Teoria Maior” determina que a desconsideração depende da utilização abusiva da personalidade jurídica pela confusão patrimonial ou desvio de finalidade. Sobre o tema importa destacar o art. 50 do Código Civil, cuja redação foi alterada pela Lei nº 13.874/2019:

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

§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por:

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;

II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

§ 3º O disposto no caput e nos §§ 1º e 2º deste artigo também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica.

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica.

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica.

Sobre a desconsideração da personalidade de pessoas que integram grupos econômicos, o §4º do dispositivo determina que apenas a formação de grupo econômico não atrai a desconsideração da personalidade jurídica. A redação é clara e exige o abuso de personalidade, marcado pelo desvio de finalidade e confusão patrimonial, para autorizar a desconsideração.¹¹⁹

O *caput*, por sua vez, determina que o requisito geral é o **abuso de personalidade jurídica**, gênero do qual são espécies *(i)* o desvio de personalidade e *(ii)* a confusão patrimonial. O desvio de finalidade está definido no §1º: “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”; e a confusão patrimonial no §2º: “a ausência de separação de fato entre os patrimônios”.

econômicas não deveria ser suportado, indistintamente, por todos os credores da pessoa jurídica, mas apenas pelos chamados credores negociais”. (Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica *In: Direito Empresarial*: volume único. 10ª Ed. São Paulo: Método, 2020. p. 819).

¹¹⁹ Também nesse sentido é o Enunciado 406 da 5ª Jornada de Direito Civil: “a desconsideração da personalidade jurídica alcança os grupos de sociedades quando estiverem presentes os pressupostos do art. 50 do Código Civil e houver prejuízo para os credores até o limite transferido entre as sociedades”.

Ainda, o §3º positivou a chamada teoria inversa da desconsideração. É dizer, a responsabilização da pessoa jurídica por débitos de uma pessoa física.¹²⁰

Além disso, é possível distinguir duas visões sobre a eficácia do provimento jurisdicional que decreta a desconsideração da personalidade jurídica.

Em primeiro lugar, há quem considere que “o juiz pode decretar a suspensão episódica da eficácia do ato constitutivo da pessoa jurídica”.¹²¹ Nesse caso, a decisão opera no plano da eficácia dos atos constitutivos da pessoa jurídica cuja personalidade foi desconsiderada. Em outras palavras, decretada a ineficácia do ato constitutivo, automaticamente os sócios passam a ser responsáveis diretos pelas obrigações da pessoa jurídica desconsiderada.

Por outro lado, outra linha argumentativa considera que a desconsideração da personalidade jurídica tem natureza constitutiva; é dizer, ela constitui uma nova relação jurídica, entre credor e responsável. Nesse caso, a DPJ opera uma verdadeira atribuição de responsabilidade a terceiros.

Essa visão é mais ampla que a primeira, pois permite a responsabilização de terceiros não sócios — desde que, naturalmente, tenham contribuído com o abuso de personalidade jurídica. É nesse sentido, por exemplo, as propostas de Marlon Tomazette e Ricardo Mariz de Oliveira¹²²:

a consequência do abuso é a desconsideração da personalidade jurídica para o único fim de que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações, contraídas em nome da pessoa jurídica, sejam estendidos aos bens particulares de seus administradores ou sócios que praticaram o abuso.¹²³

a desconsideração da personalidade jurídica é a retirada episódica, momentânea e excepcional da autonomia patrimonial da pessoa jurídica, a fim de estender os efeitos de suas obrigações à pessoa de seus titulares, sócios ou administradores, com o fim de coibir o desvio de função da pessoa jurídica, perpetrado por estes.¹²⁴

A distinção é relevante, pois, para segunda corrente, a DPJ implica a criação de uma relação jurídica relativamente autônoma entre um novo devedor e o credor.

¹²⁰ A modalidade é criticada por parte da doutrina *cf.* TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021. p. 317-318.

¹²¹ COELHO, Fábio Ulhoa. Desconsideração da Personalidade Jurídica. São Paulo: **Revista dos Tribunais**. 1989, p. 92 e REQUIÃO, Rubens. Abuso de Direito e Fraude Através da Personalidade Jurídica (Disregard Doctrine). São Paulo: **Revista dos Tribunais**, v. 58, n. 410, dez. 1969, p. 14.

¹²² Em sentido semelhante, YARSHELL, Flávio Luiz. O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica no CPC 2015: aplicação a outras formas de extensão da responsabilidade patrimonial. *In:* YARSHELL, Flávio Luiz; PEREIRA, Guilherme Setoguti J. **Processo Societário - Volume II**. São Paulo: Quartier Latin, 2015. p. 217.

¹²³ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. FAJERSZTAJN, Bruno. SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. SANTOS, Ramon Tomazela. *op. cit.*, p. p. 112

¹²⁴ _____, Marlon. **Curso de Direito Empresarial**. 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021, p. 271-272

De todo modo, é preciso destacar que a superação da autonomia patrimonial é temporária, episódica e restrita à relação jurídica *sub judice*.

4.1. A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA.

Os contornos da desconsideração da personalidade jurídica são relativamente conhecidos no Direito Civil. Por outro lado, há controvérsias quanto à aplicabilidade do instituto nas relações jurídico-tributárias.

Isso porque, como adiantado, as regras gerais de direito tributário são reservadas à lei complementar (CF, art. 146, III), e o art. 50 do Código Civil, por outro lado, está veiculado em lei ordinária. Diante disso, é possível identificar três teorias distintas sobre a aplicabilidade do DPJ em matéria tributária:

1. a Desconsideração da Personalidade Jurídica é hipótese de mera responsabilidade patrimonial, distinta da responsabilidade tributária e, assim, a matéria não estaria reservada à Lei Complementar;
2. a Desconsideração da Personalidade Jurídica é inaplicável, ante a reserva de Lei Complementar (CF, art. 146, III);
3. em razão da reserva de Lei Complementar (CF, art. 146, III), o art. 50 do Código Civil deve ser interpretado em conformidade com as regras previstas nos artigos 124, I e 128 do CTN, de forma que a confusão patrimonial ou desvio de personalidade devem ter como consequência concreta o surgimento da obrigação tributária ou inadimplemento qualificado do crédito tributário (“estado de incobrabilidade”).

A **primeira tese** é defendida por Marcelo da Rocha Ribeiro Dantas¹²⁵, Paulo Cesar Conrado¹²⁶, Renato Lopes Becho¹²⁷, Marilene Talarico Martins Rodrigues¹²⁸, Flávio Couto

¹²⁵ DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. Op. Cit., p. 185

¹²⁶ CONRADO, Paulo César. **Execução Fiscal**. 2. Ed. São Paulo: Noeses, 2015. p. 61

¹²⁷ BECHO, Renato Lopes. grupos econômicos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 2015, p. 252

¹²⁸ RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. grupos econômicos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 50

Bernardes¹²⁹, Maria Rita Ferragut¹³⁰, e consiste em uma distinção entre responsabilidade tributária e responsabilidade patrimonial. Nesse sentido:

Por fim, não podemos deixar de mencionar o entendimento segundo o qual o art. 50 do CC é lei ordinária, ao passo que o art. 146, III, da Constituição, prescreve a necessidade de Lei Complementar para a criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária.

Não concordamos com isso. O art. 50 do CC não cria hipótese de responsabilidade tributária não contemplada no CTN, mas tão somente desconstitui a personalidade jurídica de uma sociedade, de forma que, no desvio de finalidade ou na confusão patrimonial, a sociedade responsável por tais ilícitos passa a responder pelo passivo fiscal tendo em vista que a devedora originária teve sua personalidade desconstituída, nos termos acima identificados. Suficiente, pois, a introdução da norma por lei ordinária.¹³¹

Assim, para essa corrente, o art. 50 do Código Civil, mesmo em matéria tributária, inaugura uma norma jurídica autônoma que pode ser interpretada e aplicada isoladamente.

A **segunda tese** é defendida por Fernando Andrade¹³², que propõe uma espécie de interpretação do art. 50 do CCB conforme as regras gerais de responsabilidade tributária previstas no CTN:

quando a responsabilidade do participante de grupo econômico for fundada no art. 50 do CC, a aplicação desse dispositivo de lei ordinária deve ser conjugada com o art. 124, I, do CTN, em observância do art. 146, III, da CF/1988, e, por esse motivo, a caracterização da confusão patrimonial e do desvio de finalidade deve tomar como referencial obrigatório o “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.¹³³

Isso porque, de acordo com o autor, a distinção entre responsabilidade tributária e responsabilidade patrimonial é meramente artificial. Em verdade, toda responsabilidade “tributária” é patrimonial, na medida em que a relação jurídico-tributária é uma relação jurídica obrigacional cujo objeto é o pagamento de uma prestação. E essa prestação, naturalmente, será suportada pelo patrimônio do sujeito passivo.

¹²⁹ BERNARDES, Flávio Couto. grupos econômicos. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 462-473

¹³⁰ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária dos grupos econômicos. 2014. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>. Acesso em 14 de dez. de 2021.

¹³¹ FERRAGUT, Maria Rita. *Ibidem*.

¹³² ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. *Op Cit.*, p. 67-77. Em sentido semelhante, 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. **grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 2015, p. 783-785; BIFANO, Elidie Palma. BIFANO, Marcello Palma. grupos econômicos: aspectos tributários. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 2015, p. 412

¹³³ ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. *Op. Cit.*, p. 100.

É bem verdade que o próprio CTN prevê uma hipótese de responsabilidade puramente patrimonial (CTN, art. 185). No caso de fraude à execução, o acordo de transmissão ou o negócio jurídico são ineficazes para fins de uma relação jurídico-tributária específica. Nesse caso, o terceiro adquirente é chamado ao processo na qualidade de terceiro; e não de responsável. Não à toa, esse terceiro não tem legitimidade passiva para a Execução Fiscal.

Entretanto, para essa corrente, esse não é o caso da desconsideração da personalidade jurídica. Sob esse ponto de vista, o provimento jurisdicional que julga o Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica procedente tem natureza constitutiva e, portanto, inaugura uma relação jurídica relativamente autônoma entre o responsável e a Fazenda Pública.

Dessa forma, a DPJ inaugura uma relação jurídico-tributária e, portanto, está sujeita à reserva de Lei Complementar.¹³⁴

Com efeito, a proposta consiste em uma interpretação do art. 50 do CCB conforme as regras gerais de responsabilidade tributária prevista pelo CTN. Assim, a extensão do art. 50 do CCB seria limitada pelos arts. 128 e 124, I, do CTN, de forma que, em matéria tributária, o abuso de personalidade jurídica deve ter como consequência concreta o surgimento da obrigação tributária ou o inadimplemento qualificado do crédito tributário (“estado de incobrabilidade”).

A partir dessas premissas, a **terceira tese** é defendida por Norton Benites¹³⁵, Luciano Amaro Pimentel¹³⁶. Entretanto, ao invés de propor uma interpretação do art. 50 do CCB conforme as regras gerais do CTN, os autores defendem a inaplicabilidade do instituto em matéria tributária.

¹³⁴ Nesse sentido, ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo de. Op Cit., p. 75

¹³⁵ BENITES, Norton. Op. Cit., p. 114-116

¹³⁶ AMARO, Luciano. Op. Cit., p. 332

5 ANÁLISE DE PRECEDENTES DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO

Os acórdãos selecionados foram aqueles proferidos pelo Pleno do Tribunal¹³⁷ e pela composição ampliada das turmas.¹³⁸

5.1 ACÓRDÃO PROFERIDO PELO PLENÁRIO DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO. 0008172-66.2011.4.05.0000.¹³⁹

O acórdão proferido pelo plenário do TRF5 analisa a responsabilidade tributária de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos com foco nas disposições do §1º do art. 133 do CTN e do art. 124, II, do CTN c/c art. 30 da Lei 8.212/1991.¹⁴⁰

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS INFRINGENTES. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR. REDIRECIONAMENTO. SUCESSÃO EMPRESARIAL. CONFIGURAÇÃO. PENHORA SOBRE O FATURAMENTO DA EMPRESA. IMPOSSIBILIDADE. EMBARGOS INFRINGENTES PARCIALMENTE PROVIDOS.

1. Decisão agravada que determinou o redirecionamento de execução fiscal em desfavor de sócios de grupo empresarial e das próprias pessoas jurídicas, supostamente formado com a aquisição de fundo de comércio da empresa executada, o que foi considerado sucessão empresarial.

2. A empresa [omissis] resulta de fusão entre as empresas [omissis] e [omissis], sendo indício de tal fenômeno sua denominação empresarial que vem de uma fusão dos nomes dessas duas empresas. Como se não bastasse, a relação de empregados da [omissis] e da [omissis] se confundem, sendo, pois, mais um indício de confusão entre as pessoas jurídicas.

3. Possível concluir-se, num primeiro momento, que a [omissis], antes mesmo da arrematação do fundo de comércio da [devedora originária], continuou a explorar a atividade empresarial por esta exercida.

4. Posteriormente, a empresa [omissis], através de seus responsáveis, por intermédio da [omissis], arrematou o parque industrial da executada, passando a exercer a mesma atividade econômica, desta feita, através da [omissis].

5. Diante da evidência comprobatória da participação das empresas [omissis] que subsidiaram a continuação da atividade empresarial da executada, valendo-se, inclusive, do mesmo fundo de comércio, as referidas empresas devem responder, integralmente, pelas dívidas tributárias em nome da executada na forma do art. 133, I, do Código Tributário Nacional.

6. Quanto à dissolução irregular, não antevejo a sua configuração. Isso porque, apesar de o próprio representante legal da empresa executada [omissis] ter afirmado ao Oficial de Justiça que ela encerrara suas atividades e das declarações de IRPJ sem movimentação a partir do ano de arrematação do seu parque industrial pela [omissis], há outros elementos nos autos que, a meu ver, evidenciam que não ocorreu a dissolução irregular da empresa, tais como a situação cadastral ativa perante a Receita

¹³⁷ Ressalte-se que os acórdãos do plenário são de observância obrigatória (CPC, art. 927, V)

¹³⁸ CPC, art. 924, *caput*.

¹³⁹ Também é possível identificar acórdãos do Pleno proferidos no processo 0007600-13.2011.4.05.0000. Entretanto, o mérito foi ofuscado por questões processuais (cabimento de Embargos Infringentes em Agravo de Instrumento); e foi resolvido apenas à luz da sucessão empresarial.

¹⁴⁰ O acórdão também tratou da responsabilidade dos sócios, matéria que será abstraída por ser alheia ao presente estudo.

Federal e sua inclusão no REFIS (encontrando-se a Execução Fiscal 0002819-56.2006.4.05.8201 suspensa em face do parcelamento). Incabível, pois, reconhecer que a dissolução irregular da empresa executada [omissis].

7. A jurisprudência do eg. STJ tem entendido que: "a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN, c/c o art. 30 da Lei n. 8.212/1991, não decorre exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico, mas demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial." (1ª T., AgRg no AREsp 89.618/PE, rel. Min. Gurgel de Faria, julgado em 23/06/16, DJ 18/08/16)

8. Na hipótese, ainda que se considere que as empresas [omissis] integram o mesmo grupo econômico formado pelas empresas [omissis], em vista da coincidência de objetos societários e da presença de uma certa unidade gerencial, tal circunstância, por si só, não atrai a solidariedade prevista no art. 124 do CTN, ante a inexistência nos autos da necessária demonstração de que as duas empresas ([omissis]) tenham participação nos atos praticados com o intuito de frustrar o pagamento dos débitos tributários existentes em nome da devedora original [omissis], situação diversa da ocorrida em relação a [omissis].

9. Impende realçar, por fim, que o Relator dos presentes infringentes, com base nas razões do voto vencido do agravo de instrumento, determinou a substituição da decretação da indisponibilidade por penhora no percentual de 2% sobre o faturamento. Entretanto, considerando os elementos colhidos nos autos, inclusive trazidos na petição protocolada no último dia 02/02/18, dando conta da existência de parcelamento em curso, com suspensão da execução, pelo menos, desde ago/15, tenho que não há razão para a incidência da constrição sobre o faturamento das empresas [omissis].

10. Embargos infringentes parcialmente providos, para dar parcial provimento ao agravo de instrumento, apenas para reconhecer a responsabilidade solidária das empresas [omissis].¹⁴¹

De acordo com o relatório do Des. Élio Siqueira Filho, os fundamentos para o redirecionamento sob o prisma do art. 133 do CTN seria a dissolução irregular da devedora originária com sucessão empresarial, por aquisição de fundo de comércio via arrematação judicial por três pessoas jurídicas. Já sob o prisma do art. 124, II, do CTN c/c art. 30 da Lei 8.212/1991, a alegação é de que outras duas pessoas jurídicas integrariam o mesmo grupo econômico das sucessoras, “dedicando-se à mesma atividade, com o mesmo fundo de comércio”.

Os votos podem ser classificados quatro conclusões: a) a responsabilização de todas as cinco pessoas jurídicas, sob o fundamento de que houve a sucessão empresarial por três pessoas jurídicas e a formação de grupo econômico por outras duas; b) a inadequação da via do Agravo de Instrumento para tratar da matéria; c) a responsabilização de apenas as três pessoas jurídicas por sucessão empresarial; e d) a ausência de responsabilidade de todas as cinco pessoas jurídicas.

¹⁴¹ TRF5, EINFAC 0008172-66.2011.4.05.0000, Relator para o Acórdão Des. PAULO MACHADO CORDEIRO, PLENO, j. 14/11/2018.

Na primeira corrente votaram os Des. Élio Siqueira, Des. Leonardo Carvalho, Des. Rogério Fialho, Des. Fernando Braga Damasceno e Des. Roberto Machado. No que diz respeito à sucessão empresarial pelas três pessoas jurídicas, entendeu-se que a arrematação judicial foi feita em fraude à lei, com a finalidade de se esquivar da responsabilidade tributária. Essa premissa, segundo o acórdão, foi objeto de prova específica pela Fazenda Nacional, inclusive com relatos dos sócios minoritários da devedora originária. Quanto às demais pessoas jurídicas, a atribuição de responsabilidade tributária se deu com fundamento na formação de grupo econômico, tendo em vista que “se dedicam à mesma empresa, aproveitando-se do mesmo fundo de comércio e sob a direção e controle da [omissis]”.

Na segunda corrente votaram os Des. Rubens Canuto e Des. Leonardo Coutinho. Em síntese, entenderam que a matéria de responsabilidade tributária demanda dilação probatória e, portanto, não pode ser tratada em Agravo de Instrumento.

Na terceira corrente votaram os Des. Paulo Cordeiro, Des. Cid Marconi, Des. Carlos Rebêlo, e Des. Edílson Pereira Nobre Júnior. Entendeu-se que a sucessão empresarial pelas três pessoas jurídicas foi feita em fraude à lei. A divergência, pois, diz respeito a interpretação do art. 124 c/c art. 30 da Lei 8.212/1991. De acordo com o voto-condutor do Des. Paulo Cordeiro:

Na hipótese, ainda que se considere que as empresas [omissis] integram o mesmo grupo econômico formado pelas empresas [omissis], em vista da coincidência de objetos societários e da presença de uma certa unidade gerencial, tal circunstância, por si só, não atrai a solidariedade prevista no art. 124, ante a inexistência nos autos da necessária **demonstração de que as duas empresas [omissis] tenham participação nos atos praticados com intuito de frustrar o pagamento dos débitos tributários existentes em nome da devedora original [omissis], situação diversa da ocorrida em relação a [omissis].**

Já na quarta corrente votaram os Des. Paulo Roberto, Des. Vladimir Carvalho e Des. Alexandre Luna. O voto foi no sentido de que a devedora originária não teria sido dissolvida irregularmente, e tampouco se demonstrou a formação efetiva do grupo econômico.

Já o voto de qualidade do Des. Presidente Manoel Erhardt foi intermediário entre a terceira e quarta corrente, segundo o qual:

Estou trazendo o voto de desempate no sentido de apoiar a posição pelo provimento parcial, que é a posição dos Desembargadores Paulo Machado Cordeiro, Edilson Nobre, Carlos Rebêlo e Cid Marconi no sentido de que se deve afastar a responsabilização das empresas [omissis], porque não há nenhuma demonstração de que participaram do que se alegou caracterizar uma manobra para evitar o êxito da execução fiscal e, por outro lado, também por entender que não se pode, desde logo, responsabilizar os sócios das empresas [omissis]. Não há sequer a demonstração da dissolução irregular da própria empresa executada, levando-se em conta que ela mantém parcelamento ativo e vem honrando com esse parcelamento.

Também utilizando os fundamentos do Desembargador Federal Paulo Roberto de Oliveira Lima, embora o seu voto seja por negar provimento total. Mas como aqui estamos apenas no âmbito de saber se deve-se ou não acolher o provimento parcial, eu opto por votar no sentido do acolhimento do provimento parcial dos embargos infringentes apresentados pela Fazenda Nacional nos termos dos votos dos Desembargadores Paulo Machado Cordeiro, Edilson Nobre, Carlos Rebêlo e Cid Marconi.

Sobre o acórdão vale destaque duas premissas fundamentais: a) em primeiro lugar, o Pleno do tribunal ressaltou a necessidade de efetiva prova da sucessão empresarial fraudulenta, pois não basta a aquisição dos bens, mas a conjunção dessa aquisição com a continuidade do exercício de empresa e o intuito fraudulento; e b) a interpretação do art. 30 da Lei 8.212/1991 em conjunto com os parâmetros do CTN para apenas responsabilizar as pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos com “participação nos atos praticados com o intuito de frustrar o pagamento dos débitos tributários”.

5.2 ACÓRDÃO PROFERIDO PELA COMPOSIÇÃO AMPLIADA DA 4ª TURMA DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 5ª REGIÃO. AC 593.531.

Além do precedente do pleno, há outro julgamento com quórum qualificado em que se tratou da responsabilidade tributária de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos. Trata-se da AC 593.531/PE, julgada pela composição ampliada da 4ª Turma em 2017. Neste caso, o foco do Tribunal foi na interpretação do art. 124, I, do CTN e no art. 50 do CCB. O acórdão recebeu a seguinte ementa:

EMENTA: TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. DECADÊNCIA. INOVAÇÃO RECURSAL. PRESCRIÇÃO. INOCORRÊNCIA. RESPONSABILIZAÇÃO SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. NÃO PREENCHIDOS OS REQUISITOS PREVISTOS NO ART. 135 DO CTN E NO ART. 50 DO CÓDIGO CIVIL. ILEGITIMIDADE PASSIVA DA RECORRENTE NA EXECUÇÃO FISCAL. PROVIMENTO DO APELO.

(...)¹⁴²

5. Quanto ao mérito, observa-se que o magistrado de primeira instância não enfrentou a tese levantada pela embargante, ora recorrente, de que não teria ela dado causa ao inadimplemento da obrigação tributária objeto da execução fiscal, em razão de ter sido constituída após a ocorrência dos fatos geradores.

6. No que se refere a essa questão, a jurisprudência, inclusive a do Superior Tribunal de Justiça, encontra-se pacificada no sentido de que "não se apura responsabilidade tributária de quem não participou da elaboração do fato gerador do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas" (STJ, 1ª T., AgRg no REsp 1535048/PR, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, j. 08/09/2015, DJe 21/09/2015).

¹⁴² Os trechos da ementa omitidos tratam da prescrição e decadência, matérias alheias ao presente estudo.

7. No caso concreto, observa-se que a apelante foi constituída em 02/12/2003, enquanto que os fatos geradores da obrigação tributária que deu origem à dívida fiscal ocorreram no ano de 1996, razão pela qual não poderia a embargante, ora recorrente, ter sido incluída no polo passivo da execução fiscal originária.

8. A jurisprudência consolidada admite a responsabilização solidária das empresas e administradores integrantes de grupo econômico quando diversas pessoas jurídicas do grupo exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, e, ainda, quando se visualizar a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores (STJ, 5ª t., REsp 968.564/RS, Rel. Ministro ARNALDO ESTEVES LIMA, j. 18/12/2008, DJe 02/03/2009; TRF3, 3ª T., AI 00151304920164030000, Rel. Des. Federal CARLOS MUTA, e-DJF3 25/11/2016).

9. No caso concreto, a mera constatação de que a executada e as demais empresas citadas na sentença, inclusive a ora apelante, possuem objetos sociais semelhantes, identidade de endereços e de que, em algum momento, tiveram sócios em comum, por si só, não é suficiente para a configuração da sucessão empresarial, nem para a caracterização da existência de grupo econômico, não tendo sido comprovada a presença de outros elementos essenciais para a promoção da responsabilização da empresa apelante, como a confusão de patrimônio, a fraude, o abuso de direito ou a má-fé com prejuízo a credores. Precedentes: TRF3, 3ª T., AI 00295226220144030000, Rel. Des. Federal CARLOS MUTA, e-DJF3 Judicial 14/04/2015; TRF5, 1ª T., 08041756620164050000, AG/SE, Rel. Des. Federal MANUEL MAIA [conv.], j. 20/09/2016; TRF5, 4ª T., AG 139011/PE, Rel. Des. Federal ROGÉRIO FIALHO MOREIRA, j. 14/10/2014, DJE 16/10/2014, p. 221.

10. Apelação provida, julgando-se procedente a pretensão deduzida nestes embargos à execução fiscal, excluindo-se a embargante do polo passivo da execução originária.¹⁴³

Como se consta do inteiro teor do acórdão, os fundamentos utilizados pela sentença recorrida para decretar a responsabilidade tributária da pessoa jurídica foram os seguintes:

- a) o endereço da empresa [Devedora] apontado na sua quinta alteração contratual, seria o mesmo endereço da sede de outras pessoas jurídicas, inclusive filiais, que a parte exequente aponta como pertencente do aludido grupo econômico
- b) o endereço de um dos sócios da [Devedora], o Sr. [Fulano], seria o mesmo de sócios gerentes de outras pessoas jurídicas, inclusive filiais, que a parte exequente aponta como pertencentes do mencionado grupo econômico
- c) as composições dos acionistas, sócios e administradores da [Devedora] e de empresas apontadas como integrantes do citado grupo econômico "se repetem com ligeiras diferenças"
- d) semelhança entre objeto social da executada com os de algumas empresas supostamente integrantes do grupo econômico em comento.

Sob o prisma do art. 124 do CTN, a linha argumentativa vencedora é semelhante à **primeira corrente**, no sentido de que o art. 124 do CTN é uma regra autônoma de responsabilização de pessoas que participam conjuntamente do fato imponible. Nesse sentido, respectivamente, o Des. Edílson Pereira Nobre Júnior, e o Des. Leonardo Carvalho:

mesmo nas hipóteses em que se tem o reconhecimento da existência de grupo econômico, não se mostra possível responsabilizar solidariamente as empresas dele

¹⁴³ Tribunal Regional Federal da 5ª Região (4ª Turma, Composição Ampliada) AC 593.531, AC 0000982-72.2016.4.05.8311, Rel. Des. Edílson Nobre. Recife, 11 de jul. 2017, Diário de Justiça Eletrônico 04 de ago. de 2017.

integrantes e que não contribuíram para a ocorrência do fato gerador, à luz do que prevê o art. 124 do CTN.

Fiz, inclusive, uma reflexão a respeito dos posicionamentos do Superior Tribunal de Justiça, e eles apontam que, ainda que a discussão seja se é ou não grupo econômico, mas partindo da premissa que venha a ser - se grupo econômico vier a ser -, ainda assim, não se autorizaria haver essa solidariedade, pelo simples fato de pertencer ao grupo econômico.

É a partir dessa premissa que o Tribunal firma um parâmetro que dá a tônica da sua jurisprudência nos anos subsequentes: pessoa jurídica constituída após a ocorrência dos fatos geradores não pode ser responsabilizada com fundamento no art. 124, I, do CTN. Isso porque, seguindo a linha adotada pelo Tribunal, se não existe pessoa jurídica, não há como se perquirir sobre seu interesse comum com a situação que constitua o fato gerador.

Por outro lado, a linha argumentativa vencida adota o raciocínio da **quinta corrente**. O voto-vista trazido pelo Des. Leonardo Augusto Coutinho afirma o seguinte:

conquanto reconheça a validade da tese, inclusive admitida pelo Superior Tribunal de Justiça, no sentido da necessidade de participação no fato gerador, para efeito de possibilidade a responsabilização tributária, em se tratando de grupo econômico, **penso que a referida tese somente se aplica a grupos econômicos de direito, não para os grupos econômicos de fato**, em que se identifica a constituição de empresas com a finalidade de servirem para instrumentos para viabilizar a sonegação fiscal.¹⁴⁴

A tese, entretanto, restou vencida. O voto do Des. Edílson Pereira Nobre Júnior deixa claro que a mera formação de grupo econômico, sem distinções, não é causa para responsabilidade tributária.

Sob o prisma do art. 50 do CCB, o Des. Edílson Pereira Nobre Júnior, afirmou que “A mera unidade gerencial, laboral e patrimonial não é causa de responsabilidade tributária”, pois “esses elementos devem estar conectados com “fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores”.

Já o Des. Rubens de Mendonça Canuto Neto ressaltou a necessidade da confusão patrimonial vincular, de alguma forma, a pessoa jurídica a que se pretende responsabilizar à devedora originária.

O Dr. [Procurador] mencionou, na tribuna, o fato de essa empresa ter transferido bens para a constituição de outras empresas, que, por sua vez, foram reconhecidamente integrantes do grupo econômico Tenório, mas esses fatos ocorreram, primeiro, após a ocorrência do fato gerador e, segundo, neste caso, a empresa não estaria sendo utilizada para ocultar o patrimônio da devedora principal. Pelo contrário, ela teria repassado bens a uma empresa que, por sua vez, já foi reconhecida como integrante daquele grupo econômico. Neste caso, penso que não estaria havendo efetivamente uma confusão patrimonial apta a justificar o redirecionamento da execução

¹⁴⁴ Grifos nossos.

No mesmo sentido, o Des. Leonardo Carvalho adotou como premissa fundamento o fato de que “não se divisou que a empresa teria sido constituída com recursos oriundos da empresa matriz do Grupo [omissis]”.

Por fim, o Des. Frederico Wilson da Silva Dantas distinguiu os elementos distintivos da formação de grupo — como o controle comum e o interesse grupo —, da confusão patrimonial apta a causar a responsabilização:

acompanho o voto do Desembargador Federal Rubens de Mendonça Canuto Neto por todos os seus fundamentos. Alguma confusão patrimonial sempre há de existir quando se tratar de grupo econômico, porém, a que justifique responsabilização, não é porque tem a mesma sede, não é porque têm os mesmos sócios; isso é para caracterizar o grupo. A confusão patrimonial que gera responsabilização é aquela que mostra o abuso da pessoa jurídica em querer, de alguma forma, fraudar a responsabilidade dos credores e, pelo que eu li da sentença, em momento algum, isso é discutido. O juiz para no reconhecimento do grupo econômico, mas isso não é suficiente

Dessa forma, conclui-se que: *a)* quanto ao art. 124, I, do CTN, a linha vencedora adotou a **primeira corrente**, no sentido de que o dispositivo prevê a responsabilidade de pessoas jurídicas que participaram da situação que constituiu o fato gerador dos créditos tributários; *b)* quanto ao art. 50, adotou-se a **primeira corrente**, de forma que o dispositivo foi interpretado de forma autônoma. Por outro lado, o julgamento foi omissivo quanto à questão da reserva de Lei Complementar em matéria tributária.

Já a linha vencida apenas se manifestou sobre o art. 124, I, do CTN, e adotou a **quinta corrente**, no sentido de que o grupo econômico não formalizado, dito irregular, implica sua responsabilização solidária.

No mais, vale destacar dois pontos: *a)* o precedente estabeleceu uma premissa específica para a responsabilização solidária de pessoas jurídicas, qual seja, a de que a pessoa jurídica deve ter sido constituída **antes** da prática do fato imponible; e *b)* fixou que a confusão patrimonial deve (*i*) ocorrer com a devedora originária e (*ii*) implicar fraude, abuso de direito e má-fé com prejuízo da Fazenda Pública.

6 CONCLUSÕES

O presente trabalho permitiu uma análise doutrinária e jurisprudencial dos aspectos fundamentais da responsabilização tributária de pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos não formalizados.

No primeiro capítulo, foi possível construir um conceito de grupo econômico, qual seja: **um conjunto de duas ou mais pessoas jurídicas que realizam suas atividades sob direção unitária em favor de uma finalidade em comum**. Além disso, também foi possível distinguir os **grupos econômicos formalizados**, aqueles cujo vínculo está traduzido em contrato ou convenção na forma do art. 265 da Lei das Sociedades Anônimas; e os **grupos econômicos não formalizados**, aqueles cujo vínculo não está traduzido em contrato ou convenção na forma do art. 265 da Lei das Sociedades Anônimas.

Neste grupo, foi possível identificar duas espécies: o **Grupo Econômico por relação societária não formalizado** cujo vínculo é exteriorizado juridicamente via relações societárias de controle e coligação na forma do art. 243 e ss. da Lei das Sociedades Anônimas; e **Grupo Econômico orgânico não formalizado** cujo vínculo é extrajurídico.

No segundo capítulo, considerando que a atribuição de responsabilidade tributária é uma modificação subjetiva da relação jurídico-tributária, concluiu-se que o Sistema Tributário Nacional estipulou limitações formais e materiais para responsabilização.

Do ponto de vista formal, o art. 146, III, da CF estabelece que as normas gerais de responsabilidade tributária estão reservadas à Lei Complementar; do ponto de vista material, o art. 128 do CTN determina que o responsável deve ser vinculado ao fato imponível — seja **pela sua relação com o contribuinte, podendo reter o tributo devido ou ressarcir-se, seja pela prática de um fato ilícito ligado ao fato imponível**.

Sobre as hipóteses de responsabilização propriamente ditas, foi dado ênfase às correntes argumentativas em volta do art. 124, I, do CTN, que podem ser sintetizadas em cinco:

1. O art. 124 do CTN prevê norma de solidariedade entre sujeitos passivos, sejam eles co-contribuintes (inciso I) e/ou responsáveis (inciso II), e sua incidência depende da prática conjunta do fato previsto no antecedente da RMIT por cocontribuintes e/ou da atribuição de responsabilidade tributária à terceiro por outra regra de responsabilização;
2. O art. 124 do CTN prevê norma de solidariedade entre sujeitos passivos, sejam eles co-contribuintes (inciso I) e/ou responsáveis (inciso II). Ainda, a administração tributária pode, com o intuito de revelar os sujeitos passivos reais, desconsiderar atos praticados

com dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 149, VII) e atribuir a qualidade de contribuinte para todos aqueles que praticaram conjuntamente o fato previsto no antecedente da RMIT;

3. O art. 124, I, do CTN prevê uma norma geral de responsabilidade tributária solidária e, interpretado em conjunto com o art. 128 do CTN, autoriza a responsabilização dos sujeitos que praticam em conjunto a conduta prevista no antecedente da RMIT ou, mediante fato lícito ou ilícito, contribuem para o inadimplemento qualificado do crédito tributário (“estado de incobrabilidade”);
4. O art. 124, I, do CTN prevê uma norma geral de responsabilidade tributária solidária na qual o interesse comum pode ser exteriorizado mediante a prática em conjunto da conduta descrita no antecedente da RMIT ou ainda por “confusão patrimonial” ou “desvio de finalidade”;
5. O art. 124, I, do CTN prevê uma norma geral de responsabilidade tributária solidária aplicável às pessoas que integram o "Grupo Econômico Irregular”, pois, nesse caso, haverá inexorável interesse comum na prática das condutas descritas no antecedente da RMIT.

No que diz respeito à responsabilidade decorrente do abuso de personalidade jurídica (art. 50 do CCB), foram identificadas três correntes:

1. a Desconsideração da Personalidade Jurídica é hipótese de mera responsabilidade patrimonial, distinta da responsabilidade tributária e, assim, a matéria não estaria reservada à Lei Complementar;
2. a Desconsideração da Personalidade Jurídica é inaplicável, ante a reserva de Lei Complementar (CF, art. 146, III);
3. em razão da reserva de Lei Complementar (CF, art. 146, III), o art. 50 do Código Civil deve ser interpretado em conformidade com as regras previstas nos artigos 124, I e 128 do CTN, de forma que a confusão patrimonial ou desvio de personalidade devem ter como consequência concreta o surgimento da obrigação tributária ou inadimplemento qualificado do crédito tributário (“estado de incobrabilidade”).

Passando ao quinto capítulo, concluiu-se que o acórdão do Pleno do TRF da 5ª Região fixou duas premissas fundamentais envolvendo responsabilidade tributária: a) em primeiro lugar, o Pleno do tribunal ressaltou a necessidade de **efetiva prova da sucessão empresarial**

fraudulenta, pois não basta a aquisição dos bens, mas a conjunção dessa aquisição com a continuidade do exercício de empresa e o intuito fraudulento; e b) a interpretação do art. 30, IX, da Lei 8.212/1991 em conjunto com os parâmetros do CTN para apenas responsabilizar as pessoas jurídicas integrantes de grupos econômicos que “participação nos atos praticados com o intuito de frustrar o pagamento dos débitos tributários”.

Já a composição ampliada da 4ª Turma fixou outras duas premissas fundamentais: *a)* adotando a linha de que o art. 124, I, prevê a responsabilidade tributária de quem pratica o fato imponible, o precedente estabeleceu que a pessoa jurídica que se pretende responsabilizar com fundamento neste dispositivo deve ter sido constituída **antes** da prática do fato imponible; e *b)* fixou que a confusão patrimonial deve *(i)* ocorrer com a devedora originária e *(ii)* implicar fraude, abuso de direito e má-fé com prejuízo da Fazenda Pública.

REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. Responsabilidade Tributária. *In: _____ Direito Tributário*, 11. ed. Salvador: JusPodivm, 2017.
- AMARO, Luciano. Interpretação e integração da Lei Tributária. *In: _____ Direito Tributário Brasileiro*, 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- _____. Sujeito Ativo e Passivo da Obrigação Tributária. *In: _____ Direito Tributário Brasileiro*, 23ª ed. São Paulo: Saraiva, 2019.
- ANDRADE, Fernando Ferreira Rebelo. **O Interesse Comum Referido pelo art. 124, I, do CTN, como Parâmetro Jurídico Fundamental à Responsabilização Tributária de Pessoas Jurídicas Integrantes de grupos econômicos**. Dissertação (Mestrado Profissional) - Fundação Getúlio Vargas, Escola de Direito de São Paulo, 2019.
- ARGENTINA. Decreto 821/98. Apruébase el Texto Ordenado de La Ley n. 11.683, T.O 1978 y sus Modificaciones. **Publicada en el Boletín Nacional del 20-Jul-1998**. Disponível em: <https://www.argentina.gob.ar/normativa/nacional/decreto-821-1998-51858>. Acesso em 04 de mar. de 2022.
- ATALIBA, Geraldo. **Hipótese de Incidência**. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.
- BECHO, Renato Lopes, A Responsabilização Tributária de Grupo Econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**. n. 221, p. 129-138, 2014, fev. 2014.
- BECHO, Renato Lopes. grupos econômicos. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 2015.
- BECKER, Alfredo Augusto. Juridicização do Princípio da Capacidade Contributiva. *In: _____ Teoria Geral do Direito Tributário*, Lejus, 1998.
- BENITES, Norton Luís. **Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos**. São Paulo: Almedina, 2020.
- BERNARDES, Flávio Couto. Grupos Econômicos. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015.
- BIFANO, Elidie Palma. BIFANO, Marcello Palma. Grupos Econômicos: aspectos tributários. *In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos Econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 2015.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Seção). **Súmula n° 430**. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. Brasília, 04 de mar. de 2010. Diário de Justiça Eletrônico 20 de maio de 2010.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade Tributária e Solidariedade. Algumas Considerações ao Art. 124 do Código Tributário Nacional. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 167, 2008.

CANUTO, Rubens de Mendonça; BARROS, Wander Magalhães. Breves Apontamentos sobre a Possibilidade de Extensão da Responsabilidade Tributária de Contribuinte Pessoa Jurídica para as Demais Sociedades Integrantes de Grupo Econômico de Fato. *In*: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato: abordagens multidimensionais**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020.

CARVALHO, Leonardo Henrique de Cavalcante; CARRÁ, Bruno Leonardo Câmara. grupos econômicos de Fato e Responsabilidade Tributária por Solidariedade: uma Análise Conglobante do Art. 124 do CTN, 2021. *In*: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato: abordagens multidimensionais**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020. p. 67-70.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 30ª Ed. Saraiva: São Paulo, 2019.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Desconsideração da Personalidade Jurídica**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 1989.

_____. As teorias da desconsideração. *In* TÔRRES, Heleno Taveira e QUEIROZ, Mary Elbe (coords.). **Desconsideração da Personalidade Jurídica em Matéria Tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

_____. **Manual do Direito Comercial - Direito da empresa**. 23ª ed. São Paulo. Saraiva, 2011.

COELHO, Sacha Navarro Calmon. Responsabilidade Tributária das Sociedades Integrantes de Grupo Econômico. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015.

CONRADO, Paulo César. **Execução Fiscal**. 2. Ed. São Paulo: Noeses, 2015.

_____. Simulação Empresarial e Solidariedade por ilicitude. *In*: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato: abordagens multidimensionais**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020.

COSTA, Juliana Furtado de Araújo. A Responsabilidade Tributária de Empresas que Compõem um Mesmo Grupo Econômico em Face do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04/2018. *In*: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato: abordagens multidimensionais**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020.

DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **Grupos Econômicos e a Responsabilidade Tributária em Execuções Fiscais**. São Paulo: Noeses, 2018.

DELGADO, Maurício Godinho. O Empregador. *In*: _____. **Curso de Direito do Trabalho**. 18ª ed. São Paulo: LTr, 2019.

DINIZ, Guilherme Soares. Responsabilidade Tributária do Grupo Econômico de Fato: uma Análise Crítica do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04/2018. *In*: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato: abordagens multidimensionais**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020.

ESPANHA. Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria. **BOE núm. 302, de 18/12/2003**. Disponível em: <https://www.boe.es/buscar/pdf/2003/BOE-A-2003-23186-consolidado.pdf>. Acesso em 21 de fev. de 2022.

FERRAGUT, Maria Rita. grupos econômicos e Solidariedade Tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, v. 229, 2014.

_____. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade?** Disponível em:

<http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>. Acesso em 29 de nov. de 2021.

_____. **Responsabilidade Tributária dos grupos econômicos**. 2014. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>. Acesso em 14 de dez. de 2021.

GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade tributária por interesse comum e seu desvirtuamento pela Receita Federal: Parecer Normativo 4/2018. **Revista de Informação Legislativa: RIL**, Brasília, DF, v. 57, n. 225, p. 23-42, jan./mar. 2020. Disponível em: http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/57/225/ril_v57_n225_p23. Acesso em 02 de dez. de 2021.

GROGNET, João Henrique Chauffaille; PATRIOTA, Pércles Leite. Combate à Lavagem de Dinheiro, Operação Lava Jato e a Responsabilidade Tributária de Pessoas Jurídicas nas

Decisões do CARF: um Novo Olhar sobre o Art. 124, I, do CTN. *In*: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato: abordagens multidimensionais**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020.

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. **grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 27^a ed. São Paulo: Melhoramentos, 2006.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos Econômicos. *In*: _____. **grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015.

MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade Tributária de Grupo Econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019.

MELLO, Marcos Bernardes de. **Teoria do Fato Jurídico: plano da eficácia**. 10^a ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. **Teoria do Fato Jurídico: plano da Existência**. 21^a ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

_____. **Teoria do Fato Jurídico: plano da validade**. 14^a ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

NOBRE JÚNIOR, Edílson. Fraude à Lei. **Revista da AJURIS**, v. 41, n. 136, p. 125-146, dez. 2014.

OLIVEIRA, André Wanderley Dantas de. O Art. 124, I, do CTN, À Luz do Parecer Normativo COSIT/RFB n.º 04/2018: Análise e Reflexões. *In*: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato: abordagens multidimensionais**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. FAJERSZTAJN, Bruno. SILVA, Fabiana Carsoni Alves Fernandes da. SANTOS, Ramon Tomazela. grupos econômicos, *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. Solidariedade Tributária Passiva e Responsabilidade Tributária Passiva - Características e Inexistência simultânea. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015.

PAULSEN, Leandro. Princípios Gerais (arts. 145 a 149-A). *In*: _____. **Constituição e Código Tributário comentados**. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

PONTES DE MIRANDA, Francisco Cavalcanti. Capítulo I: A Regra Jurídica e o Suporte Fático *In*: _____. **Tratado de Direito Privado**, Tomo I.

_____. Capítulo V: Relação Jurídica. *In*: _____. **Tratado de Direito Privado**, Tomo I.

PORTUGAL. Lei Geral Tributária. Aprova a lei geral tributária que enuncia e define os princípios gerais que regem o direito fiscal português e os poderes da administração tributária e garantias dos contribuintes. **Diário da República n.º 290/1998, Série I-A de 1998-12-17**. Disponível em: <https://dre.pt/dre/legislacao-consolidada/decreto-lei/1998-34438775-48321475> . Acesso em 21 de fev. de 2022.

QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JUNIOR, Antônio Carlos F. de. Alcance da Solidariedade Prevista no Art. 124, Inciso II, do CTN. *In*: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato: abordagens multidimensionais**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020.

RAMOS, André Santa Cruz. Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica. *In*: _____. **Direito Empresarial**: volume único. 10ª Ed., São Paulo: Método, 2020.

REQUIÃO, Rubens. Abuso de Direito e Fraude Através da Personalidade Jurídica (Disregard Doctrine). São Paulo: **Revista dos Tribunais**, v.58, n. 410, dez. 1969.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. Grupos Econômicos. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015.

ROICHMAN, Carlos Barreto Campello; FURTADO, Leonardo Quintas; AVELINO, Murilo Teixeira; SILVA, Thiago Moreira da. Função Social da Propriedade e grupos econômicos de Fato Irregulares: Responsabilidades Tributária e Patrimonial e Aplicação do IDPJ na Execução Fiscal do Crédito Tributário. *In*: SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato: abordagens multidimensionais**. Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020.

SALAMA, Meyerhof Bruno. O Estado Social e o Esfacelamento da Responsabilidade Limitada (1930-1988). *In*: _____. **O Fim da Responsabilidade Limitada no Brasil: história, direito e economia**. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. A Limitação da Responsabilidade na Balança. *In*: _____. **O Fim da Responsabilidade Limitada no Brasil: história, direito e economia**. São Paulo: Malheiros, 2014.

_____. Extensões ao Modelo Dogmático. *In:* _____. **O Fim da Responsabilidade Limitada no Brasil: história, direito e economia.** São Paulo: Malheiros, 2014.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Curso de Direito Tributário**, 10 Ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

SILVA JUNIOR, Bernardo Alves da; ACOVERDE, Bruno de Medeiros; BARROS, Filipe Aguiar de; SILVA, Thiago Moreira da. Interesse Comum e Responsabilidade Tributária dos Componentes dos grupos econômicos de Fato Irregulares à Luz do Valor Constitucional da Livre Iniciativa. *In:* SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato: abordagens multidimensionais.** Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020.

SILVA JÚNIOR, Bernardo Alves da; ARCOVERDE, Bruno de Medeiros; BARROS, Filipe Aguiar de; SILVA, Thiago Moreira da. Interesse Comum e Responsabilidade Tributária dos Componentes dos grupos econômicos de Fato Irregulares à Luz do Valor Constitucional da Livre Iniciativa. *In:* SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato: abordagens multidimensionais.** Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020.

SOUSA, Rubens Gomes de. Conceito e Elementos da Obrigação Tributária. *In:* _____. **Compêndio de legislação tributária.** Edição Póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TOMAZETTE, Marlon. Relações entre Sociedades. *In:* _____. **Curso de Direito Empresarial: teoria geral e direito societário.** 5ª ed. São Paulo: Editora Atlas, 2013.

_____, Marlon. **Curso de Direito Empresarial.** 12ª ed. São Paulo: Saraiva, 2021.

VITTORIA, Aline Della. Elementos Objetivos para a Responsabilização Tributária Solidária de Sociedades Integrantes do Mesmo Grupo Econômico de Fato: Estudo do Art. 124, I, do CTN, 2021. *In:* SILVA, Thiago Moreira. **Créditos Tributários e grupos econômicos de Fato: abordagens multidimensionais.** Rio de Janeiro: Lúmen Juris, 2020.

YARSHELL, Flávio Luiz. O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica no CPC 2015: aplicação a outras formas de extensão da responsabilidade patrimonial. *In:* YARSHELL, Flávio Luiz; PEREIRA, Guilherme Setoguti J. **Processo Societário - Volume II.** São Paulo: Quartier Latin, 2015.

JURISPRUDÊNCIA

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Extraordinário 562276/PR. Relator Min. Ellen Gracie. Brasília, 03 de nov. de 2010. **Diário de Justiça Eletrônico** 10 de fev. de 2011. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2555009>. Acesso em 11 fev. 2022.

_____. Supremo Tribunal Federal (Pleno). Recurso Ordinário em Habeas Corpus n. 163.334/SC. Relator Roberto Barroso. Brasília, 18 dez. de 2019. **Diário de Justiça Eletrônico** 13 de nov. de 2020. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=5562955>. Acesso em 11 fev. 2022.

_____. Superior Tribunal de Justiça (2ª Turma). Recurso Especial 1689431/ES. Rel: Min. Herman Benjamin. Brasília, 03 out. 2017. **Diário de Justiça Eletrônico** 13 de dez. de 2017. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/processo/pesquisa/?termo=REsp+1689431&aplicacao=processos.ea&tipoPesquisa=tipoPesquisaGenerica&chkordem=DESC&chkMorto=MORTO>. Acesso em 11 fev. 2022.

_____. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Corte Especial). Incidente de Arguição de Inconstitucionalidade 5010683-32.2018.4.04.0000. Relator Des. Rômulo Pizzolatti. São Paulo, 27 set. 2018. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/imprimir.php?selecionados=TRF416416452&pp=>. Acesso em 11 fev. 2022.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (Pleno) Embargos Infringentes. 0008172-66.2011.4.05.0000, Relator para o Acórdão Des. Paulo Machado Cordeiro. Recife, 14/11/2018. **Diário de Justiça Eletrônico**, 10 de dez. de 2018.

_____. Tribunal Regional Federal da 5ª Região (4ª Turma, Composição Ampliada) AC 593.531, AC 0000982-72.2016.4.05.8311, Rel. Des. Edílson Nobre. Recife, 11 de jul. 2017, **Diário de Justiça Eletrônico**, 04 de ago. de 2017.