

UNIVERSIDADE DE PASSO FUNDO
FACULDADE DE DIREITO

Adriano Stein da Silva

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: A
(IN)APLICABILIDADE DO INSTITUTO AOS GRUPOS
ECONÔMICOS.

Passo Fundo

2020

Adriano Stein da Silva

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA: A
(IN)APLICABILIDADE DO INSTITUTO AOS GRUPOS
ECONÔMICOS.

Monografia apresentada ao curso de Direito da Faculdade de Direito, da Universidade de Passo Fundo, como requisito parcial para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor Me. Edmar Viane Marques Daudt.

Passo Fundo

2020

RESUMO

O presente trabalho, através de análise doutrinária e jurisprudencial, visa identificar qual é a responsabilidade tributária das empresas que integram de grupo econômico, nas hipóteses em que elas não tenham praticado o fato gerador que deu origem ao crédito tributário.

Palavras-chave: grupo econômico. Responsabilidade. Solidariedade. Terceiro.

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	5
1. HISTORIGRAFIA DO PODER DE TRIBUTAR.....	6
1.1. Função social do tributo.....	9
2. GRUPO ECONÔMICO E O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO.....	14
3. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS E O INSTITUTO DOS GRUPOS ECONÔMICOS.....	23
3.1. Instituto da solidariedade	23
3.2. Instituto da substituição tributária.....	30
3.3. Instituto da responsabilidade de terceiros	31
3.4. O fenômeno da desconstituição da personalidade jurídica.	34
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	43
REFERÊNCIAS	49

INTRODUÇÃO

O tributo desenvolve um importante papel na existência e manutenção de uma nação. Assim, para regular as relações jurídicas decorrentes do exercício da tributação pelo poder público, se faz necessário que se tenha uma legislação que viabilize a cobrança de tributos sem que as atividades comerciais e econômicas dos contribuintes sejam prejudicadas.

Nesse sentido, no Brasil, temos uma legislação que visa ao máximo garantir a segurança jurídica aos sujeitos que se incluem em relações jurídico-tributárias, para que não ocorram abusos por parte do Fisco. Nessa lógica, podemos citar o princípio da legalidade, que serve como elemento fundamental, para que se determine, não só sobre fato o qual irá incidir a norma tributária, mas também para que se defina quem será o sujeito passivo de uma exação tributária.

Assim, frente a essa imposição de legalidade à atividade fiscal do Estado, temos que a aplicação de normas tributárias de sentido aberto, através da interpretação extensiva, deve ocorrer de forma prudente, assim como deve ser pautada, também, em normas e princípios gerais de Direito Tributário.

Nesse ponto, então, examina-se acerca da possibilidade de empresas que compõem o mesmo grupo econômico responderem por débitos tributários aos quais não concorreram para a existência do fato gerador, levando-se em conta, que na lei tributária existente não consta norma expressa que impute responsabilidade tributária para todo o grupo econômico.

Portanto, a partir de uma análise da jurisprudência mais recente e com base em lições doutrinárias, buscar-se-á, através do presente trabalho, apurar qual é o tratamento que deve ser dado às relações jurídico-tributárias que envolvam grupos empresariais e a responsabilidade tributária de terceiros.

1. HISTORIGRAFIA DO PODER DE TRIBUTAR

Desde a idade antiga até os dias de hoje, a imposição de tributos pelas organizações governamentais, independentemente da sua complexidade, esteve presente na vida da sociedade. Naturalmente, nem sempre os tributos foram usados ou cobrados pelos mesmos motivos ou com os mesmos objetivos. Em regra, na idade antiga, a arrecadação era promovida pelo governante a fim de proporcionar o financiamento de guerras, o custeio de despesas decorrentes da gerência do poder e de seu próprio sustento, sendo os tributos, normalmente, pagos *in natura*.

Com o processo de segregação do Império Romano, ocorreu o fenômeno de descentralização de poder, dando então existência aos feudos. O sistema feudal se baseava em uma estrutura de poder caracterizada pela sua dissociação. Esse sistema de poder era gerido pelo senhor feudal, que, hierarquicamente estava acima de seus vassallos e servos. Essa estrutura se dava basicamente pela busca de proteção militar e utilização das terras, que eram de propriedade do senhor feudal. É nesse ponto que a estrutura feudal, principalmente no que se refere ao financiamento das atividades do Estado, tem relação com a forma com a qual é feita hoje. A proteção e a exploração das terras só eram possibilitadas pelo senhor feudal através do pagamento de uma contrapartida, uma obrigação sobre a utilização de sua propriedade. Conforme afirma Saes:

As invasões bárbaras trouxeram um novo elemento à sociedade rural: um campesinato livre característico das comunidades germânicas. A continuidade das guerras e invasões promoveu a progressiva perda da independência tanto dos colonos quanto dos camponeses germânicos, pois, ao se abrigarem sob a proteção de um chefe militar (e em torno de seu domínio territorial) aceitavam obrigações de ordem econômica, militar e mesmo social inerentes à servidão. (SAES, 2013, p. 47).

À época, existiam diversas obrigações cumpridas pelos vassallos e servos em favor de seus soberanos, a principal era a *corveia*, que era a prestação de serviços nas terras do senhor feudal durante dois ou três dias da semana, voltados para o cultivo da plantação, que seria aproveitada exclusivamente pelo soberano. Seguido de outras, como a *talha*, que se caracterizava pela entrega de parte da produção do vassallo ao senhor feudal, para prover o seu sustento. A *capitação* era paga por pessoa, e sua imposição era feita pelo soberano em virtude dos serviços de proteção prestados por ele a seus vassallos e servos.

Essa obrigação, denominada na França de corveia, era o elemento mais característico da servidão: se, originalmente, um camponês livre podia ter trocado sua independência pela proteção do senhor diante do perigo da guerra (daí as obrigações que ele assume em relação ao senhor, em suma, a servidão), essas obrigações, ao longo do tempo, passaram a ser impostas aos camponeses pelo costume, por normas legais ou simplesmente pela força dos senhores (independentemente da necessidade de proteção ao camponês). (SAES, 2013, p. 50).

Nos dias atuais, temos leis que restringem a discricionariedade dos governantes, não sendo possível exercer forma arbitrária o poder de tributar. Do contrário, no sistema feudal a determinação de pagamento de tributos era feita pelo soberano com ampla discricionariedade e a garantia de pagamento era promovida através do uso da força militar. Entretanto, essas imposições não revoltavam a população pelo fato dela estar inserida naquele contexto, onde tais práticas eram aceitas pelos indivíduos.

Tão logo ocorrida a crise do sistema feudal, tem-se a inserção da população em um novo contexto social e econômico. Acontece a ascensão do mercantilismo e da classe burguesa que, através do comércio, passou a promover o acúmulo de riqueza e, por consequência, também o de poder.

A classe social denominada de burguesa tinha, através de suas atividades comerciais, como já referido, a possibilidade de gerar riqueza que, de certa forma, encontrava amarras na discricionariedade que contemplava o poder do soberano. Foi então que, através das organizações políticas da época, a classe burguesa começou a promover a emancipação dos burgos, saindo da proteção do senhor feudal, articulando, assim, a própria administração de suas cidades. Nessa transição, a classe burguesa, aliou seu poder econômico com a influência dos monarcas da época, uma forma de apoio político para a efetivação da desvinculação das cidades/burgos do poder do feudo.

A unificação de uma área mais ou menos vasta num Estado centralizado, reduziria os problemas decorrentes da excessiva fragmentação política. Nesse sentido, é plausível afirmar que havia alguma oposição de interesses entre nobreza feudal e burguesia comercial em certas esferas da atividade econômica, justificando a ligação entre monarcas absolutos emergentes e burguesia comercial, ou seja, a burguesia daria seu apoio a um nobre pertencente a uma velha dinastia monárquica (ou a qualquer nobre com a pretensão de se tornar rei) na luta contra a nobreza feudal. Por seu turno, o rei (ou aquele que pretendia se tornar rei) dependia de recursos, em grande parte fornecida pela burguesia comercial. (SAES, 2013, p. 83).

O momento posterior à superação do sistema feudal, foi a implementação dos estados absolutistas, onde o monarca, sua corte e sua força militar promoviam a

afirmação do poder do monarca perante a sociedade. Neste período, o Estado era o próprio monarca e a divisão tripartite dos poderes como conhecemos hoje, concentravam-se exclusivamente na sua figura.

As mudanças na concepção do Estado como entidade governamental e a centralização do poder, trouxeram inúmeros pontos positivos para o período, um deles foi a facilitação do comércio, porém, toda essa nova forma de governar ainda funcionava de forma autoritária e era regida pela discricionariedade do monarca, inclusive na imposição do pagamento de tributos.

A preocupação com a limitação do poder do rei de impor tributos surge somente na Inglaterra, a partir do Século XI. em face do fortalecimento do monarca e da exigência. cada vez mais rotineira de tributos para a manutenção das despesas permanentes do Estado. (RIBEIRO, 2002, p. 315).

E foi assim que, em 1215, pelo Rei João Sem Terra foi assinada a carta magna, a qual declarava que os poderes do monarca estavam sujeitos a lei, inclusive o poder de tributar, conforme artigo XII da magna carta, como transcrito:

“Nenhuma scutage ou ajuda será imposta no nosso reinado, excepto pelo conselho comum do nosso reino, a menos para o resgate da nossa pessoa, a cavalaria do nosso filho mais velho e uma vez para o casamento da nossa filha mais velha, e para tais casos apenas uma ajuda razoável será paga; proceder-se-á igualmente a respeito das ajudas da cidade de Londres (CARDOSO, 1986, p. 140).

Com essa limitação, toda e qualquer exigência ao pagamento de tributos, deveria ser prevista, com até 45 dias de antecedência, pelo conselho do rei, evitando assim, abusividade no poder de tributar.

A magna carta foi um marco importantíssimo para o reconhecimento das liberdades e garantias individuais, assim como, para o princípio da legalidade e para a implementação do constitucionalismo.

O Estado absolutista no tocante ao seu financiamento era considerado um Estado patrimonial, eis que se custeava através de atividades que eram desenvolvidas por si mesmo, como a industrial e a comercial. Estados socialistas se enquadram nessa classificação. Já na Idade Moderna, temos o advento do Estado fiscal, onde a receita preponderante passa a ter característica derivada, sendo toda a atividade estatal custeada pelo pagamento de tributos.

Somente na Idade Moderna, quando os tributos deixaram de ser responsáveis apenas por despesas extraordinárias. passando a ser a principal fonte de receita do Estado, é que podemos conceber a tributação como hoje a

conhecemos, ou seja, destinada a custear genericamente as despesas públicas. (RIBEIRO, 2002, p. 316).

Nos dias atuais, a ideia de Estado fiscal é difundida no mundo inteiro, havendo, entretanto, algumas exceções. Na história, é aqui que a forma com a qual hoje o Brasil exerce seu poder de tributar tem suas origens. Em que pese a aceitação do Estado fiscal ter se dado por volta do século XVIII, após a adoção do sistema, o mesmo passou por inúmeras modificações, até sua bipartição.

Tendo em conta, porém, que o Estado absoluto foi ultrapassado com o triunfo do liberalismo e que têm carácter manifestamente excepcional tanto os estados “socialistas” (que ainda subsistem) como estados “petrolíferos” ou dependentes do jogo, podemos concluir que o estado fiscal tem sido a característica dominante do estado (moderno). (NABAIS, 2003, pg. 3).

No Estado fiscal liberal, temos a ideia de um Estado mínimo em vários aspectos, inclusive na imposição de tributos à sua população, e, por consequência, possui uma carga tributária mais baixa.

Na corrente do Estado fiscal social, temos um Estado mais ativo, preocupado socialmente em relação à sua população e economicamente em relação ao mercado. Tendo maior intervenção estatal, maior tem que ser a máquina pública, aumentando, consequentemente, a carga tributária.

Ambas as especificações são derivações do Estado fiscal e refletem a forma de tributar de países que adotam uma ou outra corrente. Essas duas correntes representam a forma de pensar de uma nação em um viés ideológico. No Brasil, um Estado democrático e social de direito, onde se busca promover políticas públicas com fins sociais, a tendência é de que seja instituído um sistema de Estado fiscal social o que, por sua vez, dá ao contribuinte um papel ainda mais importante no exercício da sua cidadania, pois o tributo tem uma importante função nas ações do poder público.

1.1. Função social do tributo

Ainda na esteira historiográfica, temos a decadência do Estado absolutista e a consequente ascensão do Estado liberal, tendo como marco a revolução francesa, que se deu no século XVIII. O regime liberal, ao contrário do absolutista, tinha por preceito respeitar as liberdades individuais das pessoas, assim como a propriedade e a vida, entre outros. Esse período foi marcado pelo Estado mínimo e, em tese, tudo se regulava pela vontade de cada indivíduo, um Estado polícia.

O Estado Moderno nasceu absolutista com características de um ente centralizador, despótico, mantendo o homem suscetível às arbitrariedades dos soberanos, que fundamentavam seu poder em origem divina e, tamanhas eram as atrocidades cometidas por esta entidade que, após a Revolução Francesa, Americana, ambas ocorridas no século XVIII, e Inglesa, no século XVII, acabou por cominar em um Estado necessariamente Liberal, visto que, o Poder Público foi taxado por todos como o inimigo da liberdade individual. Estamos diante da raiz individualista do Estado Liberal. (TAVEIRA, 2010, p. 9).

Em que pese às benesses trazidas pela instituição do Estado liberal, que foram principalmente na esfera individual, os efeitos trazidos por essa forma de organização, tiveram implicância na vida da população da época. Com a revolução industrial, houve o forte desenvolvimento da indústria e um grande aumento na demanda por mão de obra e a sua exploração de forma prejudicial aos direitos individuais, assim como outros problemas decorrentes da marginalização de certa parcela da população, prejudicando, portanto, as relações de cunho social e econômico.

A incipiente industrialização da sociedade (decorrente da Revolução Industrial, que teve início na Inglaterra do século XVIII, mas que posteriormente produziu efeitos – em maior ou menor grau – em todo o mundo) e a consequente ampliação e mudança de perfil do mercado de trabalho (antes eminentemente agrário e, agora, marcadamente industrial e urbano) trouxeram novas demandas que restavam desatendidas pelas Cartas Constitucionais de modelo clássico. (PINHEIRO, 2006, p. 113).

Com uma visão mais fraterna, em 1917, foi promulgada a Constituição Mexicana e, em 1919, a Constituição de Weimar, essas cartas políticas foram marcos do constitucionalismo social. Esse constitucionalismo social tem grande ligação na relação do Estado com a sua população, principalmente no tocante a ideia de Estado mínimo, como era o Estado liberal. Temos, em contrapartida, o aparecimento do Estado social, que busca suprir desigualdades e necessidades da população. Esse regime tem uma característica mais intervencionista, mais ativa, promovendo o bem-estar social da população com ações positivas.

O Estado Social nascido no século XX como consequência do clamor das massas e dos desafios econômicos postos a seu cargo é o Estado Social Material, aquele modelo de Estado historicamente determinado pelo fim da Segunda Guerra Mundial e que veio superar o neutralismo e o formalismo do Estado Liberal. (MORAES, 2014, p. 269).

Nessa nova concepção de Estado, temos a busca pelo desenvolvimento da população, no sentido de promover a igualdade dos indivíduos, atenuando discrepâncias e dissemelhanças, valendo-se, para isso, de instituições governamentais. Tal agir positivo visa suprir necessidades e efetivar os denominados direitos fundamentais de

segundo grau, que são, em suma, direitos sociais, econômicos e culturais. Esse Estado com características intervencionistas e garantidor, passa a exercer essa busca pelo bem comum, que tem impacto direto na questão orçamentaria de uma nação, havendo, portanto, a necessidade de se adotar medidas que propiciem a existência do próprio Estado e o cumprimento do seu papel.

É cediço que todo o custo da máquina pública é mantido através da arrecadação de tributos, entretanto, as despesas de um Estado que busca atender fins sociais é ainda maior, como é o caso do Brasil, que como se depreende da exegese do artigo 3^o da Constituição Federal, se faz necessária a adequação do sistema arrecadatário ao que almejou o legislador constituinte.

Assim, institui-se no Brasil um sistema de Estado fiscal social, onde a arrecadação ou parte dela tem, por força de lei, destinação específica à promoção de atividades que visem garantir o bem-estar da população. Essa característica é chamada de extrafiscalidade e ocorre quando a receita da exação tributária é vinculada, ou seja, ela tem uma destinação previamente definida e não pode servir para o custeio de gastos diversos. A extrafiscalidade é o oposto de fiscalidade, pois essa visa exclusivamente custear os gastos da própria máquina pública, enquanto àquela visa algo a mais que só angariar receitas, e é usado com o fim estimular ou desestimular determinadas atividades.

A extrafiscalidade, nas palavras de Sergio Ricardo Ferreira Mota (2011, p. 2), “*busca prestigiar certas situações sociais, políticas ou econômicas*”, podendo, através desse instituto, o poder executivo, estimular atividades que tragam benefícios à população ou desestimular o exercício de atividades nocivas ao bom desenvolvimento social.

Conforme afirma Sergio Ricardo Ferreira Mota (2011, p. 2) “o legislador infraconstitucional tem utilizado os tributos para diversas finalidades”, além daquela

¹ Art. 3^o Constituem objetivos fundamentais da República Federativa do Brasil:

I - construir uma sociedade livre, justa e solidária;

II - garantir o desenvolvimento nacional;

III - erradicar a pobreza e a marginalização e reduzir as desigualdades sociais e regionais;

IV - promover o bem de todos, sem preconceitos de origem, raça, sexo, cor, idade e quaisquer outras formas de discriminação. (BRASIL, 1988)

simplesmente arrecadatória, tal posição é de extrema importância frente ao papel assumido pelo Estado de proporcionar o bem-estar social. A tributação, de forma inequívoca é um meio que viabiliza o desenvolvimento social como um todo.

Assim, e conforme afirma Augusto Velloso Bastos (2006, p. 146), “a atividade tributária concentra um poder-dever em que participam o Estado, o contribuinte e a sociedade, sendo que tal atividade possui um fim específico”, que, no caso, é o de proporcionar a efetivação das pretensões positivadas pelo legislador constituinte na Constituição Federal.

Sendo o tributo de imprescindível importância para o alcance dos objetivos almejados, e sendo esses objetivos benéficos a toda sociedade, temos que a imposição de tributos à população não só é um poder, mas sim um dever. Assim como o pagamento das imposições reporta a um dever do contribuinte, objetivando o pleno desenvolvimento social.

Então, temos um Estado que visa atingir um fim, que é proporcionar o bem comum, que é viabilizado pela arrecadação de tributos, e pode ser classificado como um dever, tanto quanto da sociedade em paga-los como do Estado em cobrá-los e, assim, como afirma Mota, pode-se dizer que o tributo possui sua função social.

Por todo o exposto, afirma-se que a Constituição Federal de 1988 impõe haver uma umbilical e necessária função social do tributo no Brasil por decorrência de ser o tributo um dos instrumentos utilizados pelo Estado brasileiro na busca da realização do bem comum à sociedade. Essa função somente será cumprida se houver uma efetiva política fiscal que almeje a distribuição ou redistribuição de renda e de riqueza, não só entre pessoas, mas também entre regiões. (MOTA, 2011, p. 6).

Assim, além de defender que a Constituição Federal impõe ao tributo uma função social, Mota defende também a importância de sem manter uma política fiscal efetiva, a fim de que, a arrecadação tributária cumpra com os preceitos constitucionais trazidos pelo artigo 3º da CF.

A julgar a essencialidade da arrecadação tributária pelo poder público, temos que todos os praticantes de atos ou fatos que por ventura venham a gerar alguma obrigação tributária, tenham o dever de honrar com a referida obrigação voluntariamente e, em não o fazendo, tão logo adquirida a condição de exigibilidade do crédito que é titular a Fazenda Pública, estaria posto o seu direito de ajuizar a execução fiscal para que o crédito seja cobrado de forma coercitiva. (GOMES, 2017, p. 17).

Por vezes, a cobrança do crédito tributário em desfavor do contribuinte não se faz efetiva e, portanto, em casos expressos em lei, a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário pode ser imputada a terceiros, conforme prevê o artigo 128² do Código Tributário Nacional.

Seguindo esse entendimento, nos artigos 134³ e 135⁴ do Código Tributário Nacional temos a previsão legal de situações em que terceiros podem se tornar responsáveis e responder por débitos contraídos junto a Fazenda Pública.

Nesse caso, em um primeiro momento será analisada a abordagem dada pela legislação brasileira ao grupo econômico e, em momento posterior, será analisada a aplicabilidade das normas contidas no Código Tributário Nacional à responsabilização dos grupos financeiros.

² Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 1966).

³ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis. (BRASIL, 1966).

⁴ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. (BRASIL, 1966).

2. GRUPO ECONÔMICO E O ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

A ocorrência de grupos econômicos no território nacional não é um fenômeno recente e sua prática já é bastante difundida por grandes empresários. Em que pese a ampla adoção dessa sistemática no ramo empresarial, o ordenamento jurídico pátrio acaba por tratar sobre o assunto em legislação bastante esparsa, o que por vezes cria barreiras e dificulta a efetiva aplicação da lei, principalmente em relação a cobrança de débitos tributários.

A doutrina já discorreu sobre a existência dos grupos de sociedades e existem várias definições do que são tais grupos e as características que possuem. Nos ensinamentos de Fábio Úlhoa Coelho, a definição de grupos econômicos é “associação de esforços empresariais entre sociedades, para a realização de atividades comuns” (2015, p. 262), e os divide em duas situações distintas, são elas:

Grupo Econômico de Direito:

é o conjunto de sociedades cujo controle é titularizado por uma brasileira (a sociedade comandante, ou holding) e que, mediante convenção acerca de cominação de esforço ou participação em atividades ou empreendimentos comuns, formalizam essa relação interempresarial. Os grupos devem possuir designação, da qual constará a palavra identificadora da sua existência (“grupo” ou “grupo de sociedades”: art. 267 da LSA), e devem estar devidamente registrados na Junta Comercial.

Registre-se que o grupo não tem personalidade jurídica própria, sendo apenas uma relação interempresarial formalizada. Por outro lado, entre as sociedades integrantes do mesmo grupo não há, em regra, solidariedade, exceto perante as autoridades antitruste (LIOE, art. 33) e pelas dívidas trabalhistas (CLT, art. 2º, § 2º) e previdenciárias (Lei n. 8.212/91, art. 30, IX). Não há, também, em regra, subsidiariedade entre as sociedades de um mesmo grupo, salvo quanto às obrigações relacionadas em contrato de consumo (CDC, art. 28, §2º).

Grupo Econômico de Fato:

Os grupos de fato se estabelecem entre sociedades coligadas ou entre controladora e controlada. Coligadas são aquelas em que tem uma influência significativa sobre a outra, sem, contudo, controla-la. Já controladora é aquela que detém o poder de controle de outra companhia. Em regra, a lei veda a participação recíproca entre a sociedade anônima e suas coligadas. (COELHO, 2015, p. 263).

Como visto, ocorrem duas situações em que o grupo econômico pode existir, a primeira apresentada é uma situação formalizada, onde da constituição do conglomerado, haverá averbação da existência da combinação de recursos e esforços para a realização dos respectivos objetivos no arquivo da junta comercial.

Essa modalidade de associação empresarial é aquela que traz cláusulas previamente estipuladas de como as empresas irão desenvolver suas atividades. Essa

forma é a que mais provém segurança jurídica às empresas que compõem o grupo econômico, ao contrário do que ocorre quando há ausência registro na organização das empresas.

A segunda situação exposta não é formalizada, isso se dá em virtude do não registro da formação do grupo de sociedades nos arquivos da junta comercial, o que não é óbice para que o grupo de empresas seja reconhecido perante terceiros, assim, também não constituindo ato ilícito a falta de convenção anterior à concepção do conglomerado.

Assim, denota-se que se houver a caracterização da existência de um grupo empresarial, tal situação por si só não representará prejuízos às empresas partícipes da associação de empresas. Entretanto, como não há estipulação pormenorizada acerca do funcionamento das empresas associadas, pode haver menor segurança jurídica às associadas.

De tal modo, é importante ressaltar que, para que se determine que a pluralidade de empresas constitui um grupo econômico, há de se identificar a presença de determinados elementos que caracterizam tal situação, assim, segundo Silva, é necessário que estejam presentes os requisitos fáticos para que seja identificado o grupo econômico, quais sejam:

(i) conjunto de empresas com personalidade própria; (ii) ligadas por um vínculo de coordenação ou subordinação, ou seja, atuam sob uma mesma direção, controle ou administração (influência dominante); (iii) e que exista sincronia de forma que se logre maior eficiência no desenvolvimento da atividade econômica. (SILVA, 2014, p. 21).

Como trazido acima pela doutrina, para que se possa afirmar que duas ou mais empresas formam um grupo econômico, se faz necessário à presença de três requisitos e, por tal motivo, é imprescindível para que se reconheça a associação das empresas e se atribuam obrigações, ônus ou responsabilidades às empresas associadas, que se analise o quadro fático apresentado por cada caso.

Em consonância com a doutrina, observa-se que a jurisprudência de tribunais competentes para a análise da matéria tem construído entendimento alinhado com o da doutrina, ao menos em alguns aspectos. Não obstante, colaciona-se entendimento veiculado nos autos do Agravo de Instrumento nº 5038172-44.2018.4.04.0000, que tramitou perante o Tribunal Regional Federal da 4ª Região, e que tem como relator o desembargador federal Roger Raupp Rios, assim ementado:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. GRUPO ECONÔMICO. RECONHECIMENTO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.

1. É possível o reconhecimento da existência de grupo econômico quando diversas pessoas jurídicas exerçam suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial.

2. A configuração do grupo econômico, demonstrada por indícios nos autos da execução, legitima a inclusão das empresas dele integrantes no polo passivo da execução fiscal. (BRASIL, 2020).

Da análise do julgamento trazido e juntamente com o que preceitua a doutrina, é verificável que a unicidade no exercício de gerência das empresas é um forte elemento para que se determine existência ou não de um grupo econômico.

Outro ponto relevante apresentado na decisão do Agravo de Instrumento é de que a configuração do grupo financeiro só deve ocorrer a partir da formação de um quadro fático-probatório que indique a presença de elementos constitutivos da associação entre as empresas, devendo, ainda, haver lastro probatório a ser apresentado nos autos da execução fiscal.

Apresentadas as considerações que circundam os grupos econômicos, construídas pela doutrina e por tribunal apto a julgar a matéria, se busca agora fazer um apanhado geral da legislação brasileira que visa dar tratamento aos grupos de empresas, a fim de que se possa extrair a aplicabilidade de alguma legislação às relações jurídico-tributárias.

Iniciando, se traz à análise a lei ordinária nº 6.404/76, também conhecida como Lei de Sociedades Anônimas, que traz em seu artigo 265⁵ que é lícito para empresas, controladas e controladora, constituir-se em grupo de sociedades e, complementando, traz ainda a previsão de que deve haver convenção prévia a que se obriguem, seria essa lei, portanto, o tratamento legal dos grupos econômicos anteriormente denominados como de direito.

Outra lei, que também é ordinária e traz o tratamento a ser aplicado aos grupos econômicos, é a lei 9.078/90, conhecida como Código de Defesa do Consumidor. Tem

⁵ 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 empreendimento comuns. (BRASIL, 1976).

em seu artigo 28, §2^o, a possibilidade de o grupo econômico ser responsabilizado pelas obrigações decorrentes da existência de relação de consumo, ou seja, tal diploma legal não trás elementos para que se determine o que é grupo econômico ou não, em contra partida, reconhece que podem existir empresas controladas e controladoras em comunhão de esforços e lhes atribui a solidariedade.

A consolidação das leis trabalhistas, lei ordinária com o nº 5.542/43, em seu artigo 2º, § 2º⁷, que tem redação dada pela lei 13.467/17, prevê, não só, elementos que servem para se identificar o grupo financeiro, mas também lhes imputa responsabilidade pelas obrigações contraídas em virtude da existência ou extinção do vínculo empregatício.

Outro tratamento dado ao grupo financeiro pode ser encontrado na lei ordinária nº 8.212/91, a chamada Lei Orgânica da Seguridade Social, que em seu artigo 30, inciso IX⁸, não busca trazer parâmetros para o enquadramento ou não de empresas na qualidade de grupo econômico, mas, entretanto, atribui responsabilidade ao grupo econômico, se houver a existência, independente da sua natureza, pelos débitos direcionados ao financiamento da seguridade social.

A última lei que será abordada pelo trabalho e que trata de grupo econômico é a Lei de Defesa da Concorrência, lei ordinária registrada sob o nº 12.529/11, que pela exegese de seu artigo 33⁹, as empresas que compõem o grupo econômico, seja ele de fato ou de direito, responderão de forma solidária por infrações perpetradas contra a ordem econômica, não tratando, sobre quais são ou deveriam ser os elementos constitutivos de um grupo econômico.

⁶ Art. 28 § 2º. As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código” (BRASIL, 1990).

⁷ Art. 2º, § 2º. Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego. (BRASIL, 2017).

⁸Art. 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. (BRASIL, 1991).

⁹ Art. 33. Serão solidariamente responsáveis as empresas ou entidades integrantes de grupo econômico, de fato ou de direito, quando pelo menos uma delas praticar infração à ordem econômica. (BRASIL, 2011).

Diferentemente das legislações tratada acima, nesse ponto, traz-se uma instrução normativa da Receita Federal do Brasil, que não tem força de lei, mas os efeitos de sua aplicação podem influenciar na imputação da responsabilidade tributária ao grupo econômico. Dito isso, no artigo 494¹⁰ da IN 971/2009, temos a previsão de alguns elementos que caracterizariam a constituição de um grupo econômico, sem especificar, entretanto, qual a responsabilidade decorrente do reconhecimento da conformação do grupo financeiro.

Diante da explanação disposta acerca do tratamento dado pelo ordenamento jurídico brasileiro à formação de grupos financeiros pode se ter que, por mais que se tenha artigos específicos abordando o instituto consagrado no ramo do direito empresarial, não se encontra definido um conceito fechado de o que é o grupo econômico ou como ele deve ser constituído, para que obrigações e deveres possam ser atribuídos ao fenômeno que acontece no posicionamento estratégico de empresas no cenário econômico, quando elas coordenam suas atividades. Ademais, há algumas das leis analisadas, que se apegam, unicamente, a atribuir o ônus das obrigações a todo o grupo financeiro, quando ele existir, sem que sejam trazidos elementos para que se identifiquem os grupos empresariais.

Sem prejuízo disso, é de se observar que mais de uma das legislações abordadas traz os mesmos elementos para que se caracterize ou para que considere que múltiplas empresas fazem parte de um grupo financeiro.

Portanto, se controlada e controladora dispuserem de ato constitutivo que defina a relação de coligadas entre elas e, se há registro do ato no órgão competente, não há que se tergiversas quanto a sua existência e, por conseguinte, quanto à responsabilidade que possui pelos ônus contraídos no desenvolver de suas atividades.

Doutro norte, quando se busca responsabilizar todos os componentes que formam o grupo econômico que existe, mas que não possui registro no órgão competente, passa-se então, à análise elementos mínimos que possam ser empregados para que se determine que a operação desenvolvida por múltiplas empresas seja grupo

¹⁰ 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. (BRASIL, 2009).

econômico, momento a partir do qual passaria a responder pelas responsabilidades assumidas no exercício de suas atividades.

Assim, temos que o operador do direito deverá buscar na legislação, na doutrina e também no entendimento jurisprudencial, elementos que são mais aceitos no ordenamento jurídico a fim de que a caracterização do grupo econômico de fato não incorra em violação aos direitos das empresas que não o compõem, cita-se como exemplo, a autonomia patrimonial.

Desse modo, verifica-se que não há legislação tributária que trate sobre a existência de grupos econômicos, assim como também não há previsão da responsabilidade tributária a ser imputada quando da existência do grupo empresarial.

A lei da seguridade social busca responsabilizar o grupo econômico por obrigações previdenciárias. Pois bem, visto que contribuição social se enquadra no conceito de tributo, teríamos que a referida lei atribui responsabilidade tributária ao grupo financeiro, mesmo que seja somente pelos débitos decorrentes dela.

Dessa forma, em uma análise superficial, a possibilidade de responsabilização tributária do grupo econômico se mostra uma hipótese viável. Entretanto, em termos de matéria tributária é imprescindível que se formule, sempre, uma apuração mais aprofunda das circunstâncias em que a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações tributárias é imposta ao contribuinte ou a um terceiro.

Não obstante, traz-se à baila o artigo 146, inciso III, alínea a¹¹ e b¹², da Constituição Federal, o qual consigna em seu texto que, é à lei complementar que cabe dispor sobre os contribuintes de exações tributárias previstas na Constituição Federal.

Por conseguinte, a lei nº 8.212/91 tem natureza de lei ordinária, ou seja, por vez que ela prevê que o grupo econômico pode figurar como sujeito passivo da relação jurídico-tributária e não contempla os requisitos de lei complementar, haveria contrariedade à Constituição Federal em seu diploma legal.

¹¹ 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; (BRASIL, 1988).

¹² b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários;

Ademais, para melhor se entender quanto da responsabilização tributária e a observância do artigo 146, inciso III, alínea ‘a’ da Constituição Federal, colaciona-se entendimento veiculado pelo Supremo Tribunal Federal, quando na oportunidade, julgou o Recurso Extraordinário nº 562.276, de relatoria da ministra Ellen Gracie, em caráter de repercussão geral, que restou assim ementado:

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

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

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

3. O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite aos demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.

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

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

6. O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada

perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.

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

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

9. Recurso extraordinário da União desprovido.

10. Aos recursos sobrestados, que aguardavam a análise da matéria por este STF, aplica-se o art. 543-B, § 3º, do CPC. (BRASIL, 2011)

Assim, tendo como base que restou consignado no acordão do recurso extraordinário a i) impossibilidade do legislador criar novos casos de responsabilidade tributária e que ii) as contribuições sociais estão sujeitas às normas de Direito Tributário, temos então, que a norma trazida pelo artigo 30, inciso XI¹³, da lei 8.212/91, não está em consonância com o posicionamento tomado pelo Supremo Tribunal Federal. Todavia, não é possível se afirmar que o referido artigo é inconstitucional, pois inexistente manifestação da suprema corte em tal sentido.

De tal modo, como a previsão abordada no texto legal do artigo 30, inciso XI, da lei 8.212/91 está em vigor e trata de situações que envolvam crédito previdenciário, é perceptível que, em caso de haver a existência de um grupo econômico seja ele de fato ou de direito e que o mesmo possua obrigações de natureza previdenciária, todas as empresas responderão pelo débito, por força de expressa determinação legal.

Dito isso, e considerando que a proposta do trabalho é a análise da responsabilidade tributária do grupo econômico e levando em conta que as previsões que versem sobre contribuinte de tributos previstos na Constituição Federal só podem ser previstas por lei complementar, sendo vedada a imputação da exação tributária do contribuinte em hipótese não prevista em lei, temos que, na legislação abordada até o momento, i) não se verifica situação que decorre lei capaz de responsabilizar todo o

¹³ 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; (BRASIL, 1991).

grupo econômico por débitos contraídos por uma das empresas que participa da organização.

Também, ii) que não é possível a responsabilização de grupo econômico por força do artigo 30, inciso XI, da lei 8.212/91, quando se trata de relação jurídico-tributária, por vez que a referida lei não contempla os requisitos de lei complementar não podendo as hipóteses de sujeição passiva serem aumentadas por analogia ou interpretação, em estrita observância ao artigo 146, III, alínea “a” da Constituição Federal e ao princípio da legalidade.

Porquanto estabelecidas algumas considerações acerca do tratamento dado pela legislação brasileira ao fenômeno empresarial denominado grupo econômico, a fim de se apurar a aplicabilidade do instituto da responsabilidade tributária às empresas que compõem o grupo empresarial, o próximo tópico a ser abordado, portanto, é o tratamento dado pelo próprio Código Tributário Nacional à sujeição passiva e as formas de responsabilização de terceiros que não praticaram o fato gerador.

3. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS E O INSTITUTO DOS GRUPOS ECONÔMICOS

Partindo da premissa que as previsões legais de responsabilização das empresas integrantes do grupo econômico no ordenamento jurídico brasileiro não são aplicáveis à matéria tributária, temos que a responsabilidade tributária só poderá ser imputada à terceiros através a aplicação de preceitos legais vigentes na lei complementar que trata sobre o Sistema Tributário Nacional, ou seja o Código Tributário Nacional.

O Sistema Tributário Nacional, dada à relevância social que cerca a arrecadação de tributos, aponta o sujeito passivo direto da obrigação tributária, assim como também indica terceiros responsáveis pelo pagamento de tais obrigações, esses terceiros nem sempre têm ligação direta com o fato gerador, mas são ou podem ser beneficiados de alguma forma em virtude da ocorrência dele. Assim, dadas circunstâncias específicas os terceiros também podem responder pelo pagamento de valores devidos à Fazenda Pública.

3.1. Instituto da solidariedade

Desse modo, temos o instituto da solidariedade, que está prevista no artigo 124¹⁴ do Código Tributário Nacional e conforme se extrai do texto legal, é a situação em que o Fisco pode, juntamente contra o sujeito passivo principal, mover ação contra o sujeito passivo solidário, quando das hipóteses previstas no artigo acima transcrito. Em que pese haja essa determinação legal, para que um terceiro seja considerado devedor solidário e o instituto seja implementado, há que se levar em conta as particularidades do caso concreto, devendo o aplicador da lei verificar se a situação fática contempla os pressupostos legais trazidos pelo artigo 124 do Código Tributário Nacional para a imputação do crédito tributário à terceiro.

¹⁴ Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei. (BRASIL, 1966).

Assim, busca-se analisar a utilização do instituto da solidariedade para a responsabilização de empresas que formam grupo econômico sem que tenham, efetivamente, praticado o fato gerador.

Dessarte, analisando o texto legal do artigo 124 do Código Tributário Nacional, temos que, para que seja aplicada a solidariedade tributária, há que restar demonstrada a ocorrência do interesse comum na prática do fato gerador ou, então, que se tenha designação legal expressa. Não há, conforme visto, no sistema jurídico brasileiro, em termos de matéria tributária, lei que impute a uma empresa que faça parte de grupo econômico, a responsabilidade pelo pagamento do tributo que advenha de fato gerador praticado por outra empresa que também compõe o mesmo grupo.

De tal modo, ao menos em regra, a responsabilização das demais empresas que integrem grupo econômico pela ocorrência de fato gerador realizado por outra do mesmo grupo, em termos de solidariedade, se dará somente em virtude da existência do interesse comum no mesmo fato gerador, ou seja, há de haver comunhão de esforços na realização do fato oponível.

Aparentemente a teleologia do artigo permissivo da solidariedade tributária não apresenta obscuridade ou a necessidade de se fazer maiores interpretações acerca da possibilidade de imputar a solidariedade a terceiros. Entretanto, pretendendo a melhor compreensão do referido instituto, se deixará de lado a interpretação objetiva do artigo 124 do Código Tributário Nacional e se fará uma análise mais minuciosa, principalmente no tocante ao verbo nuclear “interesse comum”, que conforme as lições de Carvalho (2018, p. 347) “não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade”, fator subjetivo trazido pela hipótese legal de imputação da responsabilidade solidária.

Nesse trilha, verifica-se que há doutrinadores que buscam estabelecer parâmetros para a definição do que representaria o interesse comum capaz de ensejar a responsabilidade tributária de terceiro através do instituto da solidariedade, assim Harada (2020, p. 620) afirma que não se pode “confundir interesse comum na situação jurídica que constitua o fato gerador da obrigação principal com o interesse econômico comum” na atividade econômica desenvolvida pelas empresas que se organizem em forma de grupo financeiro.

Ou seja, para que se configure a solidariedade, há que existir mais que o simplório interesse no sucesso econômico-financeiro quando da realização de determinada transação comercial. Assim, essencialmente, a solidariedade tributária se configurara quando o interesse comum for elemento axial na conformação do fato jurídico-tributário que qualifique como tributável determinada operação comercial.

Dito isso, há de se apurar o que a jurisprudência entende por interesse comum e, para tanto, há de observar qual é o tratamento dado pelos tribunais na aplicação do artigo 124 do Código Tributário Nacional.

Inicialmente, faz-se a análise do julgamento do Recurso Especial nº 834.044/RS, de relatoria do ministra Denise Arruda. A matéria controvertida nos autos versava sobre a legitimidade passiva de uma empresa que integrava grupo econômico em virtude da inadimplência de débitos tributários com fatos geradores praticados por outra empresa do mesmo grupo.

Assim, na oportunidade do julgamento, a Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, à unanimidade, negou provimento ao recurso interposto pela Fazenda Pública, para afastar a legitimidade de empresa que não àquela que praticou o fato gerador, mesmo que integrantes do mesmo grupo empresarial, reconhecendo a ausência dos pressupostos legais capaz de imputarem a solidariedade tributária prevista no artigo 124 do Código Tributário Nacional, por falta de interesse comum na prática do fato gerador. O julgado restou assim ementado:

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

1. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas" (HARADA, Kiyoshi. "Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador").

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

3. Recurso especial desprovido. (BRASIL, 2008).

Ainda, no mesmo sentido, em fevereiro de 2009, através do Informativo Jurisprudencial nº 0382¹⁵, foi publicado no sítio eletrônico do Superior Tribunal de Justiça, o acórdão resultante do julgamento do Recurso Especial Nº 884.845/SC, de Relatoria do Ministro Luiz Fux, onde um dos pontos controversos circundava sobre o reconhecimento da responsabilidade de empresa que, em que pese não ter praticado o fato gerador dos tributos que estavam sendo cobrados, fazia parte do mesmo grupo financeiro da empresa que praticou o fato oponível.

Da sessão, foi reconhecida a ilegitimidade passiva da empresa que não praticou o fato gerador, sendo afastada a solidariedade tributária da empresa pelo fato de que não restou demonstrada a existência de interesse comum na realização do fato gerador que deu origem à exação tributária.

Portanto, se faz imprescindível à imputação da solidariedade tributária ao terceiro a presença de interesse comum na prática do fato gerador que da origem à exação tributária, não bastando, para tanto, que as empresas façam parte do mesmo grupo financeiro, simplesmente.

¹⁵ As recorrentes interuseram agravo de instrumento contra decisão proferida em execução fiscal contra empresa de arrendamento mercantil determinando a inclusão do banco no feito. O banco agravante pleiteou a sua exclusão da lide, haja vista a ausência de solidariedade entre ele e a empresa do mesmo grupo econômico, na forma do art. 124, I, do CTN, por não ser, *in casu*, o prestador do serviço, conforme a definição do art. 10 do DL n. 406/1968. Esclareceu o Min. Relator que, em matéria tributária, a presunção de solidariedade opera inversamente àquela do Direito Civil: sempre que, numa mesma relação jurídica, houver duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuinte, cada uma delas estará obrigada pelo pagamento integral da dívida, perfazendo-se o instituto da solidariedade passiva. A LC n. 116/2003 define o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária do ISS. Nesse segmento, conquanto a expressão "interesse comum" encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isso porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, no condizente ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible. *In casu*, verifica-se que o banco não integra o pólo passivo da execução tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa de arrendamento mercantil. Portanto, há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que o referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de *leasing* deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. Diante disso, a Turma deu provimento ao recurso para excluir o banco do pólo passivo da execução. Precedente citado: REsp 834.044-RS, DJe 15/12/2008. REsp 884.845-SC, Rel. Min. Luiz Fux, julgado em 5/2/2009.(BRASIL, 2009.

Ademais, conforme sustenta Christian Sahb Batista Lopes (2015, p. 425) “ainda que uma sociedade participante de grupo econômico tenha interesse no sucesso econômico das demais, o que, obviamente, é mais do que natural, isso não significa que ela comungue da realização da materialidade dos fatos geradores” e, portanto, a imputação da responsabilidade solidara da empresa integrante de grupo financeiro, alheia à participação no fato gerador, não pode ser reconhecida sem que seja delineado um quadro fático-probatório que desvele a comunhão de esforços na realização do negócio jurídico-tributário do fato oponível.

Ou seja, é imprescindível que a participação e o interesse comum no fato gerador do tributo fiquem cabalmente comprovados, não se admitindo, a fim de estabelecer a solidariedade, a presunção de que empresas concorreram para o acontecimento do fato gerador em virtude de estar compondo o mesmo grupo econômico, pensamento diverso estaria contrariando, além do artigo 124 do Código Tributário Nacional, o artigo 265¹⁶ do Código Civil.

Ademais, a identidade de sócios, administrador ou representante legal apresentada por duas empresas ou mais pode indicar a existência de grupo econômico, entretanto, a ocorrência de tal situação não é suficiente para se concluir pela caracterização da solidariedade tributária. Nesse ponto, se faz a análise do julgamento do Agravo em Recurso Especial nº 1035.029/SP, com relatoria do Ministro Napoleão Maia Nunes, onde no voto fica consignado o assente entendimento do tribunal que, a solidariedade de empresas que integram o grupo econômico, para se configurar, depende comunhão de esforços para a prática do fato gerador, ou seja, há de ficar demonstrada nos autos da execução fiscal, que vai ser redirecionada, a existência do interesse comum entre as empresas que praticaram o fato oponível.

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

¹⁶ Art. 265. A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes.

1. A respeito da definição da responsabilidade entre as empresas que formam o mesmo grupo econômico, de modo a uma delas responder pela dívida de outra, a doutrina tributária orienta que esse fato (o grupo econômico) por si só, não basta para caracterizar a responsabilidade solidária prevista no art. 124 do CTN, exigindo-se, como elemento essencial e indispensável, que haja a indubitosa participação de mais de uma empresa na conformação do fato gerador, sem o que se estaria implantando a solidariedade automática, imediata e geral; contudo, segundo as lições dos doutrinadores, sempre se requer que estejam atendidos ou satisfeitos os requisitos dos arts. 124 e 128 do CTN.

2. Em outras palavras, pode-se dizer que uma coisa é um grupo econômico, composto de várias empresas, e outra é a responsabilidade de umas pelos débitos de outras, e assim é porque, mesmo havendo grupo econômico, cada empresa conserva a sua individualidade patrimonial, operacional e orçamentária; por isso se diz que a participação na formação do fato gerador é o elemento axial da definição da responsabilidade; não se desconhece que seria mais cômodo para o Fisco se lhe fosse possível, em caso de grupo econômico, cobrar o seu crédito da empresa dele integrante que mais lhe aprovesse; contudo, o sistema tributário e os institutos garantísticos de Direito Tributário não dariam respaldo a esse tipo de pretensão, mesmo que se reconheça que ela (a pretensão) ostenta em seu favor a inegável vantagem da facilitação da cobrança.

3. Fundando-se nessas mesmas premissas, o STJ repele a responsabilização de sociedades do mesmo grupo econômico com base apenas no suposto interesse comum previsto no art. 124, I do CTN, exigindo que a atuação empresarial se efetive na produção do fato gerador que serve de suporte à obrigação. Nesse sentido, cita-se o REsp. 859.616/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 15.10.2007.

4. Assim, para fins de responsabilidade solidária, não basta o interesse econômico entre as empresas, mas, sim, que todas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Precedentes: AgRg no AREsp.603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.3.2015.

5. A circunstância de várias empresas possuírem, ao mesmo tempo, sócio, acionista, dirigente ou gestor comum pode até indiciar a presença de grupo econômico, de fato, mas não é suficiente, pelo menos do ponto de vista jurídico tributário, para tornar segura, certa ou desenturvada de dúvidas a legitimação passiva das várias empresas, para responderem pelas dívidas umas das outras, reciprocamente.

6. Agravo Interno da Fazenda Nacional a que se nega provimento. (BRASIL, 2019).

Da exegese o acordão acima mencionado, é possível se ter o panorama da aplicação do instituto da solidariedade pelo Superior Tribunal de Justiça, nos termos do artigo 124 do CTN, quando a matéria controvertida versa sobre a responsabilidade tributária de grupo econômico.

Verifica-se nos itens “3” e “4” que o relator traz outros julgados do Superior Tribunal de Justiça e que servem como precedentes para a decisão tomada. Ou seja, é possível se apurar que o posicionamento tomado pelo tribunal é assente, não se tratando

de inovação jurisprudencial, motivo pelo qual deve ser muito observado quando da aplicação do artigo 124 do Código Tributário Nacional e também quando se fizer necessária a determinação e consequente imputação da solidariedade tributária a terceiros.

Somando-se a isso, defende Frederico Menezes Breyner (2011, p. 10), que “não há, entre sociedades do mesmo grupo econômico, interesse comum a justificar a solidariedade com fulcro no art. 124, I do CTN, relativamente a todo e qualquer fato gerador realizado”, pela simples presunção, devendo restar comprovada de forma cabal a ocorrência as hipóteses prevista no artigo supra comentado.

Assim, seguindo o entendimento do Superior Tribunal de Justiça e doutrinário, pode se dizer, novamente, que a solidariedade não pode ser presumida, devendo sempre haver a concorrência para realização da relação jurídico-tributária que constitui o fato gerador e a mesma deve ser comprovada pelo Fisco, para que só assim se possa determinar a responsabilidade de solidaria de outras empresas que compõem o mesmo grupo empresarial.

Pois, temos, então, que a participação na relação jurídico-tributária é elemento intrínseco imprescindível para que se configure a solidariedade, não bastando somente o interesse no sucesso econômico das atividades desenvolvidas por uma empresa, por outra que é participe do mesmo grupo financeiro.

É de se consentir com tal corrente, visto que a desnecessidade das empresas realizarem conjuntamente a relação jurídico-tributária configuradora do fato gerador poderia ensejar em uma cobrança demasiadamente discricionária, possibilidade que recebe óbice pelo próprio artigo 124 do Código Tributário Nacional e pelos princípios tributários que norteiam todo o sistema tributário brasileiro.

Assim, é possível se dizer que a solidariedade se aplica à cobrança de débitos tributários em relação a terceiros que não praticaram o débito tributário e que compõem o mesmo grupo financeiro da empresa que praticou, entretanto, há que ficar demonstrado o interesse comum das empresas e sua concorrência na relação jurídico-tributária que da origem ao crédito tributário.

Superada a análise da solidariedade tributária, para alcançar os objetivos propostos pelo presente trabalho, se faz imprescindível prosseguir com estudo das demais formas de imputação da responsabilidade tributária a terceiros.

3.2. Instituto da substituição tributária

Tecidas as considerações acerca da solidariedade tributária, cabe agora, passarmos para a análise da substituição tributária, prevista pelo Código Tributário Nacional em seu artigo 128¹⁷ que, diferentemente da solidariedade, onde o contribuinte e o responsável solidário respondem pelo débito, nos casos de ocorrência da substituição tributária, pode o sujeito passivo principal, ser excluído da relação jurídico-tributária, passando a figurar no polo passivo dessa relação somente o substituto.

Entretanto, nos mesmos moldes da solidariedade, ressalta-se que substituição tributária deve ocorrer por expressa determinação legal e, nesse ponto, reitera-se que em matéria tributária não há lei que determina expressamente a responsabilidade por substituição de empresas que compõem grupo econômico por débitos decorrente de fato gerador praticado por outra empresa coligada.

Nesse sentido, discorrendo sobre artigo 128 do Código Tributário Nacional, Leandro Paulsen (2014, p. 93) afirma que “além de dizer que a lei pode submeter um terceiro à responsabilidade pelo crédito, exige alguma vinculação de terceiro ao fato imponível”. Ou seja, a lei pode atribuir ao terceiro não praticante do fato gerador o ônus de ser responsável pela satisfação do crédito tributário, entretanto, a imputação de uma exação fiscal, deve estar ligada com as atividades desenvolvidas em comum pelo substituto e pelo substituído.

Em regra, a substituição tributária é utilizada como benesse à Fazenda Pública na arrecadação tributária, por vez que, em virtude de lei, a responsabilidade pelo crédito tributário deixa de ser do contribuinte originário, do qual o Fisco encontra certa dificuldade na fiscalização do recolhimento do tributo devido, passando então, a obrigação tributária, ser cumprida pelo substituto tributário, sobre o qual o órgão

¹⁷ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo exposto 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.

tributante detém maior capacidade de fiscalização sobre a atividade comercial, facilitando, por conseguinte, a efetividade da arrecadação.

Desse modo, analisando a possibilidade de aplicação do artigo 128 do CTN a terceiros (pessoas jurídicas que integram grupos econômicos), vislumbra-se que, com base nas considerações trazidas à baila, para que se viabilize a substituição tributária, “é imperativo que haja vinculação deste terceiro com o fato gerador” (PAULSEN, 2015, p. 11) e que haja expressamente determinação de lei, do contrário, a imputação da substituição tributária a todas as empresas componentes do grupo econômico resta obstada pela carência de respaldo legal.

Portanto, a cobrança de débitos tributários através do instituto da substituição tributária é uma hipótese mais remota de responsabilização de todas as empresas organizadas em grupo financeiro, por vez que, além de se fazer necessária a vinculação com o fato gerador entre o possível substituto e o possível substituído, ainda se faz imprescindível que haja lei prevendo tal hipótese.

Assim, buscando o melhor tratamento a ser dado às relações jurídico-tributárias que envolvam a organização de empresas em grupos financeiros, passa-se para a apreciação da matéria tratada pelo Código Tributário Nacional como responsabilidade de terceiros.

3.3. Instituto da responsabilidade de terceiros

Tão logo concluídas as considerações acerca da subsidiariedade, cabe aqui se fazer a análise dos artigos 134¹⁸ e 135¹⁹ do Código Tributário Nacional que,

¹⁸ Art. 134. Nos casos de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis:

(...)

VII - os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas. (BRASIL, 1966)

Parágrafo único. O disposto neste artigo só se aplica, em matéria de penalidades, às de caráter moratório.

¹⁹ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

I - as pessoas referidas no artigo anterior;

II - os mandatários, prepostos e empregados;

III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (BRASIL, 1966).

diferentemente das outras previsões de pagamento de tributos por terceira que não seja o contribuinte principal e não tenha vinculação com o fato gerador, os institutos de direito tributário previstos nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional, são os que, possivelmente, melhor se aplicam à análise do cerne da problemática trazida pelo presente trabalho.

Pois bem, verificamos que para ser viável a responsabilização de todos os componentes do grupo financeiro por fato gerador praticado por um dos componentes se faz necessária i) a vinculação de duas ou mais empresas com o fato gerador da exação fiscal e/ou ii) a expressa previsão legal para a responsabilização do terceiro, o quê, como visto não respalda o cumprimento de obrigações tributária por todas as empresas coligadas, por vez que há carência dessa hipótese no ordenamento jurídico.

Em contrapartida, o instituto da responsabilidade de terceiros traz as previsões legais taxativas e que não trazem o tratamento a ser dado quando da organização de empresas em grupos financeiros, mas que viabilizam a imputação do débito tributário àqueles que não estão vinculados com o fato gerador. Nesse sentido Leandro Paulsen (2012, p.151) afirma que "os arts. 134 e 135 estabelecem a responsabilidade de terceiros, o que, no sistema do código, diz respeito a pessoas que não são nem os próprios contribuintes nem seus sucessores". De tal modo, depreende-se que, havendo a ocorrência das hipóteses trazidas nos artigos acima mencionados, por subsunção à norma, resta definida a responsabilidade tributária de terceiros, assim, elencando os responsáveis pelos débitos tributários de forma taxativa e apontando as hipóteses em que a cobrança de tributos pode ser direcionada para pessoa física ou jurídica que não seja o contribuinte principal.

Portanto, registra-se que a responsabilização de terceiro está "vinculada à verificação de um ato ilícito e da culpa" (MEDEIROS, 2019, p. 52). Assim, se o tributo deixar de ser pago por omissão ou ação atribuível ao responsável legal, que possa ser considerado ato ilícito, nos termos do artigo 186²⁰ do Código Civil, e não podendo o contribuinte principal honrar o débito tributário, está posto o direito da Fazenda Pública de buscar a cobrança do crédito, com base no artigo 134 do CTN, em desfavor de terceiro responsável. Nessa hipótese não há exclusão do contribuinte principal do polo

²⁰ Art. 186. Aquele que, por ação ou omissão voluntária, negligência ou imprudência, violar direito e causar dano a outrem, ainda que exclusivamente moral, comete ato ilícito. (BRASIL, 2002).

passivo da obrigação, mas sim a inclusão do terceiro responsável como devedor junto com o contribuinte.

Assim, diferentemente do artigo 134 do Código Tributário Nacional, que “atribui a responsabilidade pelo mero inadimplemento do tributo” (MEDEIROS, 2019, p. 53), o artigo 135 determina que, independente da não capacidade patrimonial para cumprimento da obrigação tributária, ao terceiro responsável será atribuído o crédito tributário, desde que caracterizada a promoção de atos com excesso de poderes ou infração à lei. Nessa modalidade, o terceiro responde pessoalmente pelas obrigações decorrentes de seus atos, desde que caracterizados como ilícitos perante o Fisco, não figurando mais no polo passivo o contribuinte principal.

Dessa forma, em um primeiro momento, a imputação do crédito tributário à terceira empresa que compõe o mesmo grupo econômico daquela que praticou o fato gerador tributável, sem que haja infração à lei, é medida que não encontra guarida nos artigos 134 ou 135 do Código Tributário Nacional. Em contrapartida, caso haja infração à lei tributária, restaria possibilitada a imputação do débito tributário à outra empresa do grupo econômico sem que seja àquela que praticou o fato gerador.

Portanto, consigna-se a responsabilização de terceiro que não tem vinculação com o fato gerador imponível, está condicionada à apuração da prática de fraude ou infração às normas vigentes em nosso ordenamento jurídico. Tão logo dito isso, há de se observar que a aplicação dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional esta sujeita à apreciação de matéria de fato.

De tal modo, em que pese não ser competência do Superior Tribunal de Justiça a apreciação de matéria fático-probatória nas questões levadas à jurisdição especial, o órgão já se manifestou quanto às hipóteses que demandem a aplicação dos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional pelos órgãos de jurisdição comum.

No ponto, se traz à análise o acórdão prolatado nos autos do Agravo em Recurso Especial nº 549.850/RS, de relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, com a seguinte ementa:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. PESSOAS JURÍDICAS PERTENCENTES A UM MESMO GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA QUE NÃO SE PRESUME. NECESSIDADE DE PROVA DE ILÍCITO QUE AUTORIZA A DESCONSIDERAÇÃO DAS PERSONALIDADES AUTÔNOMAS. SÚMULA 7 DO STJ. DECADÊNCIA. TESE DE FRAUDE

QUE NÃO FOI ACOLHIDA PELA INSTÂNCIA DE ORIGEM. SEGUNDA INCIDÊNCIA DA SÚMULA 7 DO STJ. AGRAVO REGIMENTAL DESPROVIDO.

1. O mero fato de pessoas jurídicas pertencerem a um mesmo grupo econômico não enseja, por si só, a responsabilidade solidária dessas entidades.
2. Eventual confusão entre as diferentes personalidades jurídicas, capaz de conduzir à responsabilidade solidária, dependeria de exame do acervo fático probatório dos autos que levasse a interpretação diversa da que alcançou a instância de origem, que não identificou os vícios alegados pela exequente.
3. É inviável a apreciação de tese fundada em premissa fática que não foi reconhecida pela instância de origem, a teor da orientação firmada na Súmula 7 do STJ.
4. Agravo Regimental do MUNICÍPIO DE SÃO SEBASTIÃO DO CAÍ/RS desprovido. (BRASIL, 2018)

No acórdão ficou consignado, que a simples organização de empresas na forma de grupo econômico não leva à consequência de responsabilização de todos os componentes por fato gerador praticado por um dos integrantes, havendo, necessariamente, que seja caracterizada a infração à lei ou a fraude para que a responsabilidade seja imputada aos terceiros.

Outro ponto importante trazido pelo julgado é a referência que o mesmo faz ao instituto da desconsideração da personalidade jurídica, no sentido de, somente através de tal fenômeno se alcançaria o patrimônio de terceiro integrante do grupo financeiro.

Assim, para melhor analisar a proposta trazida pelo trabalho, no próximo tópico será abordado o instituto da desconsideração da personalidade jurídica, suas nuances e a sua aplicação quando em matéria de Direito Tributário.

3.4. O fenômeno da desconstituição da personalidade jurídica.

A personalidade jurídica é uma ficção jurídica, a partir da qual, empreendedores podem desenvolver suas atividades empresárias sem que respondam diretamente com seu patrimônio pelos insucessos do exercício das atividades. A constituição da personalidade jurídica gera certa segurança aos seus sócios, por vez que as modalidades de empresa, em regra, garantem a limitação da responsabilidade dos investidores, e esse é o real objetivo de se constituir empresa.

Entretanto, tal resguardo do patrimônio dos investidores não é incondicional e pode ser relativizado de acordo com os atos praticados pelos sócios e administradores de uma pessoa jurídica. Desse modo, conforme afirma Ricardo Negrão (2020, p. 63), se houver o cometimento de atos abusivos ‘pelos sócios, na administração da sociedade,

podem acarretar o superamento da personalidade jurídica”, alçando-se, assim, o patrimônio particular de cada sócio.

Desta forma, temos a desconsideração da personalidade jurídica, instituto jurídico através do qual é possível se atingir o patrimônio dos sócios que compõem uma sociedade empresária a fim de que sejam adimplidas obrigações contraídas pela pessoa jurídica que incorre em fraude, abuso da personalidade jurídica, confusão patrimonial, simulação ou dissimulação com o intuito de se eximir de tais obrigações. Tal possibilidade possui respaldo legal tanto no artigo 50²¹ do Código Civil, que traz as hipóteses de aplicação de tal instituto, assim como no artigo 133²² do Código de Processo Civil, que traz o procedimento para que a desconstituição da personalidade jurídica seja levada a cabo.

A disrupção da personalidade jurídica, em regra, é para saldar obrigações contraídas pela empresa, ou seja, ignora-se o limite da responsabilidade garantida pelo regime jurídico pelo qual a empresa foi constituída e passa-se a responsabilizar o patrimônio dos sócios que compõem determinada sociedade, essa é a primeira forma de romper com a proteção jurídica concedida pela constituição de empresa.

A segunda maneira de se buscar patrimônio alternativo ao do obrigado principal é, quando este for detentor de cotas empresárias ou compõe o quadro social de uma empresa, a desconstituição inversa da personalidade jurídica. Nessa modalidade, alcança-se o patrimônio da empresa para saldar dívidas contraídas particularmente por um dos sócios. Tal possibilidade tem previsão no § 2º²³ do artigo 133 do Código de Processo Civil.

Desse modo, e por decorrência de lei, é possível se afirmar que toda sociedade empresária, que praticar atos que caracterizem abuso da personalidade jurídica em virtude do desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, estarão sujeitas ao rompimento da limitação da responsabilidade conferida através da existência da personalidade jurídica.

²¹ 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. (BRASIL, 2002)

²² Art. 133. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica será instaurado a pedido da parte ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo. (BRASIL, 2015)

²³ § 2º Aplica-se o disposto neste Capítulo à hipótese de desconsideração inversa da personalidade jurídica. (BRASIL, 2015)

Superadas as ponderações iniciais necessárias, passaremos agora à análise da possibilidade do instituto da desconsideração da personalidade jurídica respaldar a cobrança de débitos tributários de uma sociedade integrante de determinado grupo econômico sem que ela seja a praticante do fato gerador, assim como qual seria a melhor forma para se alcançar tal responsabilização patrimonial. Começaremos, portanto, pela explanação da visão doutrinária sobre o tema e, posteriormente, passaremos à análise da matéria sob a perspectiva jurisprudencial.

Partindo do pressuposto de que para que a desconsideração da personalidade jurídica ocorra é preciso se ter um processo judicial em tramitação e que, no caso, como tratamos da cobrança de débitos tributários, a persecução desse crédito se dá pela via da execução fiscal, com lastro na Certidão de Dívida Ativa que, segundo o artigo 3º²⁴ da Lei de Execuções Fiscais, se cumprido os requisitos legais, goza da presunção de certeza e liquidez.

Assim, é verificável, nos termos do artigo 2º, §5º, inciso I²⁵, da Lei de Execuções Fiscais, que um dos requisitos da Certidão de Dívida Ativa é que ela contemple o nome dos devedores assim como dos coobrigados pelo débito devido e, em não observando a identificação de todos os devedores, poderá ser infirmado o título executivo, quando do exercício do direito ao contraditório e a ampla defesa pelo executado que não for identificado na Certidão de Dívida Ativa.

Ainda, se filiando a tal entendimento, temos Humberto Theodoro Júnior (2016, p. 77), afirmando que “é indispensável identificar quem, concretamente, se acha vinculado ao título, já que *nulla executio sine titulo*”. Assim, podemos dizer que a responsabilidade do devedor e terceiros, deve ser apurada em procedimento administrativo fiscal próprio e, a partir dele, deve ocorrer a identificação de todos os

²⁴ Art. 3º - A Dívida Ativa regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez.(BRASIL, 1980).

²⁵ Art. 2º - Constitui Dívida Ativa da Fazenda Pública aquela definida como tributária ou não tributária na Lei nº 4.320, de 17 de março de 1964, com as alterações posteriores, que estatui normas gerais de direito financeiro para elaboração e controle dos orçamentos e balanços da União, dos Estados, dos Municípios e do Distrito Federal.

(...)

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

I - o nome do devedor, dos co-responsáveis e, sempre que conhecido, o domicílio ou residência de um e de outros;(BRASIL, 1980)

devedores e corresponsáveis, para só assim, se ajuizar a execução fiscal. Logo, a apuração de responsabilidade tributária por quem não está discriminado na Certidão de Dívida Ativa, não pode ser possibilitada pela via da execução fiscal.

Nesse sentido, a doutrina de Hugo de Brito Machado Segundo (2019, p. 237) assinala que a ‘execução não busca o exercício da tutela de conhecimento, mas da tutela executiva’, se fazendo necessária a apuração de possível responsabilidade tributária de terceiros no momento do lançamento do tributo devido e não em momento posterior ao ajuizamento da execução fiscal.

Assim, Machado Segundo e Theodoro Júnior vêm indicando que, a fim de se apurar a responsabilidade de devedores e corresponsáveis, que não constem da lavratura da Certidão de Dívida Ativa, se faz necessário instaurar-se o incidente de descon sideração da personalidade jurídica, por vez que a inovação trazida pelo artigo 133 Código de Processo Civil, veio para suprir tal lacuna na Lei de Execuções Fiscais¹.

Ademais, a instauração do incidente de desconstituição da personalidade jurídica para responsabilização do patrimônio de terceiro pelas dívidas tributárias, está mais de acordo com os princípios constitucionais estabelecidos em nosso ordenamento jurídico, tendo em vista que o mesmo abre espaço para o exercício do contraditório e da ampla defesa, sendo respeitado, portanto, o devido processo legal.

Portanto, os juristas referidos acima afirmam que é possível, não a imputação da responsabilidade tributária, mas a responsabilização do patrimônio de pessoas físicas ou jurídicas que compõem o quadro social de empresa que é devedora da Fazenda Pública, mesmo que não sejam identificados no auto de lançamento. Porém, nessa hipótese, a responsabilização do patrimônio de terceiro, se dará através da descon sideração da personalidade jurídica e, somente, após a devida instauração do incidente competente para a apuração dos requisitos que autorizem a ocorrência de tal fenômeno.

Superado o tratamento doutrinário acerca da possibilidade de aplicação do fenômeno da descon sideração da personalidade jurídica, se fará, agora, a análise do entendimento jurisprudencial tomado pelo Superior Tribunal de Justiça.

Nesse ponto, cabe trazer à apreciação o acórdão resultado do julgamento do Agravo Interno no Recurso Especial nº 1838658/SP, de relatoria da ministra Assusete Magalhães, assim ementado:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. ALEGADA VIOLAÇÃO AOS ARTS. 371, 489 E 1.022 DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA DE VÍCIOS, NO ACÓRDÃO RECORRIDO. INCONFORMISMO. EXECUÇÃO FISCAL. DISSOLUÇÃO IRREGULAR DA SOCIEDADE EXECUTADA. REDIRECIONAMENTO A SÓCIO-GERENTE. POSSIBILIDADE. ACÓRDÃO RECORRIDO EM CONSONÂNCIA COM A JURISPRUDÊNCIA DOMINANTE DO STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

(...)

V. A Primeira Seção do STJ, por ocasião do julgamento, sob a sistemática dos recursos repetitivos, do REsp 1.371.128/RS (Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, DJe de 17/09/2014), correspondente ao Tema 630 do STJ, ao estender a aplicabilidade da Súmula 435 desta Corte para o processo de execução fiscal de dívida ativa não-tributária, fixou a tese de que, "em execução fiscal de dívida ativa tributária ou não-tributária, dissolvida irregularmente a empresa, está legitimado o redirecionamento ao sócio-gerente", e proclamou que não há, em qualquer dos casos, a exigência de dolo.

O teor decisório trazido no item “V” do julgado trata da responsabilização decorrente da própria legislação tributária, no caso, são as possibilidades de imputação do crédito tributário a terceiros, as quais estão previstas nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional e a também as circunstâncias que determinam a solidariedade tributária quando na prática de fatos geradores com interesse comum, conforme artigo 128, também do Código Tributário Nacional, ou seja, são circunstâncias autorizadas de imputação da responsabilidade que decorrem exclusivamente de lei, não da necessidade de comprovação de fatos ou do liame subjetivo.

VI. Na forma da jurisprudência, "a responsabilidade tributária de terceiros prevista no CTN, ensejadora do redirecionamento da execução fiscal, não se confunde com a regra geral de que trata o art. 50 do Código Civil, o qual pressupõe a desconsideração da personalidade jurídica da empresa como pressuposto à responsabilização das pessoas físicas que delas se utilizaram indevidamente"

VII. Agravo interno improvido. (BRASIL, 2020).

Já o item “VI” do acórdão, refere-se às circunstâncias trazidas pelo artigo 50 do Código de Processo Civil, quando da ocorrência de atos que ensejam abuso da personalidade jurídica da empresa, sem que se caracterizem as violações da norma tributária. Assim, a responsabilidade a ser apurada, não é de ordem tributária, mas sim, de ordem patrimonial. Ou seja, se identificados os requisitos autorizados da desconsideração da personalidade jurídica nos termos do artigo 50 do Código de

Processo Civil, se fará necessário o redirecionamento da execução pela via da desconsideração da personalidade jurídica.

Ademais, quanto à viabilidade de utilização do instituto da desconsideração da personalidade jurídica e a consequente instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, o Superior Tribunal de Justiça veiculou, através de informativo jurisprudencial, dois entendimentos, que são distintos, como segue:

O primeiro Informativo Jurisprudencial, de número 0648²⁶, que veicula o entendimento firmado quando do julgamento Recurso Especial nº 1.786.311/PR, de relatoria do ministro Francisco Falcão, assim ementado:

REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. VIOLAÇÃO DO ART. 1.022, DO CPC/2015. INEXISTÊNCIA.

(...)

IV - A previsão constante no art. 134, caput, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a incidência do incidente na execução fiscal regida pela Lei n. 6.830/1980, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo Civil e a Lei de Execuções, que diversamente da Lei geral, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015. Na execução fiscal "a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível" (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/5/2014).

No item “IV”, o julgador consigna que, no tocante à aplicação do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, tal hipótese não pode ser utilizada na via da execução fiscal, por vez que a Lei de Execuções Fiscais não comporta os privilégios abordados pelo artigo 133, §2º do Código de Processo Civil. Nesse ponto, observa-se evidente divergência entre o entendimento jurisprudencial e o doutrinário estudado no decorrer do trabalho.

V - Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exige-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há

²⁶ É prescindível o incidente de desconsideração da personalidade jurídica para o redirecionamento da execução fiscal na sucessão de empresas com a configuração de grupo econômico de fato e em confusão patrimonial. (BRASIL, 2019)

responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito.

VI - Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido. (BRASIL, 2019).

Aqui, pontua o julgador que, as hipóteses de imputação da responsabilidade a terceiras pessoas previstas nos artigos 124, 134 e 135 do Código Tributário Nacional, por decorrerem de lei, não se faz necessária a apuração de eventual responsabilidade através do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, pois ela ocorre de forma automática. E continua, afirmando que, independente do sócio-gerente ser pessoa física ou pessoa jurídica, evidenciada a situação onde a responsabilidade tributária é *ex lege*, não há que se falar em desconsideração da personalidade jurídica tampouco na instauração do incidente que lhe viabiliza.

Portanto, na decisão colacionada, o Superior Tribunal de Justiça entende que não é aplicável o incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no artigo 133 do Código Civil quando se trata de executivo fiscal onde se busca o redirecionamento do feito contra terceiros que possuem ou não vínculo com o fato gerador da exação tributária, mas que tenha como fundamento a violação aos artigos 124, 134 ou 135 do Código Tributário Nacional.

Perceptível, portanto, que a necessidade de instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica acarretaria óbice à aplicação da legislação quando da atribuição da responsabilidade tributária a terceiro e, também à persecução do crédito tributário pela fazenda pública, por vez que o artigo 133 do Código de Processo civil e incisos subsequentes, só seria possível quando se tiver a necessidade de se apurar a responsabilidade patrimonial do terceiro, com base no abuso da personalidade pelo desvio de finalidade e confusão patrimonial.

Sem embargo, merece ser analisado o informativo jurisprudencial número 0643²⁷, que foi publicado em março de 2019, e difunde o entendimento alcançado através do Recurso Especial nº 1.775.269/PR, de relatoria do ministro Gurgel de Faria, assim ementado:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO A PESSOA JURÍDICA. GRUPO ECONÔMICO "DE FATO". INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CASO CONCRETO. NECESSIDADE.

²⁷ É necessária a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora para o redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico, mas que não foi identificada no ato de lançamento (Certidão de Dívida Ativa) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN. (BRASIL, 2019).

1. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica (art.133 do CPC/2015) não se instaura no processo executivo fiscal nos casos em que a Fazenda exequente pretende alcançar pessoa jurídica distinta daquela contra a qual, originalmente, foi ajuizada a execução, mas cujo nome consta na Certidão de Dívida Ativa, após regular procedimento administrativo, ou, mesmo o nome não estando no título executivo, o fisco demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, em consonância com os artigos 134 e 135 do CTN.

Na parte inicial do julgado, restou firmado o entendimento de que é prescindível o incidente da desconsideração da personalidade jurídica quando o Fisco pretende o redirecionamento da execução fiscal contra terceiro já identificado na Certidão de Dívida Ativa. Ou seja, nessa situação, por mais que venha a acontecer o redirecionamento, estará se observando os limites trazidos no título judicial. Essa orientação corrobora com as lições da doutrina analisada em oportunidade anterior.

2. Às exceções da prévia previsão em lei sobre a responsabilidade de terceiros e do abuso de personalidade jurídica, o só fato de integrar grupo econômico não torna uma pessoa jurídica responsável pelos tributos inadimplidos pelas outras.

3. O redirecionamento de execução fiscal a pessoa jurídica que integra o mesmo grupo econômico da sociedade empresária originalmente executada, mas que não foi identificada no ato de lançamento (nome na CDA) ou que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil, daí porque, nesse caso, é necessária a instauração do incidente de desconsideração da personalidade da pessoa jurídica devedora.

Já na parte final do julgado, cinge-se que, em não estando identificada no título executivo a terceira pessoa a qual se prende ter redirecionada a execução fiscal, e não sendo o pedido fundado em normativa que responsabilize tributariamente o terceiro na forma *ex lege*, se faz mister, que fique caracterizado o abuso da personalidade pelo desvio de finalidade ou a confusão patrimonial, valendo-se, necessariamente, da instauração do incidente cabível, para que só assim, seja o terceiro responsabilizado.

4. Hipótese em que o TRF4, na vigência do CPC/2015, preocupou-se em aferir os elementos que entendeu necessários à caracterização, de fato, do grupo econômico e, entendendo presentes, concluiu pela solidariedade das pessoas jurídicas, fazendo menção à legislação trabalhista e à Lei n. 8.212/1991, dispensando a instauração do incidente, por compreendê-lo incabível nas execuções fiscais, decisão que merece ser cassada.

5. Recurso especial da sociedade empresária provido. (BRASIL, 2019).

Da exegese do aresto trazido à apreciação, em um primeiro momento, temos que a instauração do incidente é dispensável quando os terceiros aos quais se pretende direcionar a responsabilidade do crédito tributário, observado o procedimento

administrativo, já estiverem identificados no auto de lançamento, ou seja, constarem na Certidão de Dívida Ativa.

Pois bem, esse entendimento está em consonância com aquele trazido pelo acórdão do REsp nº 1.786.311/PR, citado anteriormente, porquanto há concordância que dispensa-se a instauração do incidente para que seja apurada a responsabilidade de terceiros quando a imputação de tal responsabilidade ocorrer por força da caracterização das hipóteses trazidas pelos artigos 124, 134 ou 135 do Código Tributário Nacional.

Em contrapartida, em um segundo momento, o acórdão constrói o entendimento de que, ressalvadas as hipóteses de responsabilidade decorrente da legislação tributária, poderá o grupo econômico responder pelo débito tributário decorrente de fato gerador praticado por uma das empresas componentes. Entretanto, em referida hipótese, a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, no modelo proposto pelo artigo 133 do Código de Processo Civil, é ato a ser praticado em caráter necessário.

Portanto, quando a situação delineada no quadro fático-probatório, em que pese indicar a fraude, não encontrar respaldo nos artigos 124, 134 ou 135 do Código Tributário Nacional, a responsabilização do patrimônio de terceiro que não seja o contribuinte, vai ocorrer, não pela violação às normas tributárias, mas sim pela inobservância dos preceitos trazidos pelo artigo 50 Código Civil e, para o fim de alcançar a desconsideração da personalidade jurídica, se faz necessária a instauração do incidente previsto no artigo 133 do Código de Processo Civil.

Ressalta-se, ainda, que a obrigatoriedade da instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica é medida necessária à responsabilização do grupo econômico, quando da caracterização da fraude por força da presença dos requisitos objetivos do artigo 50 do Código Civil, qual seja: abuso da personalidade jurídica, que se caracteriza pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.

Assim, consoante o discorrido acima, há que se observar que, quando se faz necessária a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, é porque não ocorreu a imputação da responsabilidade pelos débitos tributários a terceiros por força da legislação tributária. Entretanto, ocorre a responsabilização do patrimônio de terceiros por força do abuso da personalidade jurídica e outras situações que não são contempladas pela legislação tributária.

De tal forma, a viabilização do alcance do patrimônio de terceiros, através da desconsideração, quando verificada a utilização do grupo econômico para eximir-se do

pagamento parcial ou integral de débitos tributários, com a prática de fraude, que se caracteriza pelo abuso da personalidade jurídica, entende-se medida plausível. Em que pese haver óbice à aplicação da legislação tributária em alguns casos, tal empecilho não pode propiciar o terreno à realização de atos que objetivam lesar o Erário.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do desenvolvimento do presente trabalho, é de extrema importância tecer as considerações finais acerca da responsabilização do grupo econômico em termos de matéria tributária.

Para se determinar qual a responsabilidade que o grupo financeiro detém, o primeiro passo é, indubitavelmente, identificar se realmente as empresas estão organizadas na forma de grupo econômico e quais as são as empresas componentes.

Se o grupo econômico for classificado como de direito, situação em que a cooperação entre as empresas estará registrada junto ao órgão competente, nos termos da Lei de Sociedades Anônimas, a apuração de eventual responsabilidade fica a critério da legislação aplicável a cada situação.

Quando a existência do grupo econômico não estiver registrada junto ao órgão competente, ele será classificado como de fato, e, para tanto, temos que a sua existência deva ser reconhecida através da formação de quadro fático-probatório que esboce a organização das empresas na forma de grupo. Para tanto, é indispensável que se encontrem os seguintes elementos: unidade gerencial, identidade de sócios e alinhamento das atividades para maximização dos resultados.

É imperioso ressaltar que, independentemente da classificação dada ao grupo econômico, seja de direito ou de fato, não haverá responsabilidade tributária, subsidiária ou de terceiros, pela simples situação das empresas se organizarem na forma de grupo.

Não há também, que se falar na necessidade de caracterização da fraude como pressuposto para a responsabilização de todas as empresas do grupo. Entretanto, como a responsabilidade tributária deve decorrer de lei, o próximo passo, por conseguinte, é identificar a melhor legislação para imputar responsabilidade tributária a todo o grupo de empresas por débitos contraídos por somente uma delas.

O Direito Tributário, essencialmente, deve ter sua aplicação pautada na observância dos preceitos constitucionais e princípios que norteiam a matéria. Dito isso, e observado que o ponto controvertido versa sobre a aplicabilidade da responsabilidade tributária às empresas que componham o grupo econômico, temos, portanto, que estamos analisando hipóteses de sujeição passiva quando da existência de débitos tributários.

Desse modo, e partindo do pressuposto que a previsão constitucional da sujeição passiva do contribuinte em relação ao Fisco recebe guarida no artigo 146, inciso III, alínea a e b, da Constituição Federal, é imperativo que a imputação de toda e qualquer responsabilidade que possa ser classificada como tributária observe, estritamente, todos os comandos do supramencionado artigo da constituição. Não obstante, é possível se afirmar que somente a lei complementar pode versar sobre matéria tributária, quando essa tratar sobre o contribuinte do tributo.

Assim, analisando a legislação tributária, temos que, respondem na modalidade solidária, nos termos do artigo 124 do Código Tributário Nacional, as empresas que integram o grupo econômico, desde que haja concorrência de esforços na conformação da relação jurídico-tributária que deu origem ao crédito da Fazenda Pública. Ou seja, o interesse comum, de que trata o artigo 124 do CTN não pode ser confundido com a mera aspiração pelo sucesso econômico das atividades desenvolvidas pelas empresas que compõem o grupo financeiro. Nessa hipótese, à Fazenda Pública compete apurar a solidariedade tributária em procedimento administrativo cabível, para, ao final, identificar o contribuinte e o devedor solidário no auto de lançamento do crédito.

O instituto da substituição tributária, prevista no artigo 128 do Código Tributário Nacional, não pode servir como base para a responsabilização de todas as empresas que compõem o grupo econômico por débitos fiscais contraídos por somente uma das empresas, por vez que, o próprio texto legal que prevê a possibilidade de substituir o contribuinte, determina que deverá haver expressa previsão legal para que ocorra tal situação. Dito isso, e porquanto não há normativa que prevê a substituição tributária entre empresas do mesmo grupo econômico, e assim, portanto, tal responsabilização não pode ocorrer.

Não obstante, podem responder também como terceiros, as empresas do grupo, por débitos tributários que não tenham praticado o fato gerador e nem mesmo tenham envolvimento na relação jurídico-tributária que deu origem ao crédito. Sendo, para tanto, indispensável que a empresa a ser chamada para responder pelo débito, apresente a condição de sócia da empresa devedora, e restem identificados os pressupostos autorizadores da responsabilidade tributária de terceiros decorrente do artigo 134, inciso VII, do Código Tributário Nacional.

Em tal conjuntura, deverão ser observadas as formas de apuração da responsabilidade que advém do artigo 134, VII do CTN, pois há entendimento que aponta a necessidade de caracterização de dolo e em sentido diametralmente oposto há lições que dispensam a presença do liame subjetivo como elemento essencial para se imputar tal responsabilidade. De toda sorte, se faz, em caráter necessário, a identificação do devedor e do corresponsável no auto de lançamento do crédito tributário.

A responsabilização, na modalidade de terceiros, das empresas que se organizam em grupo econômico, por fato gerador realizado por uma de suas iguais, é possibilitada, também, em virtude do artigo 135 do Código Tributário Nacional. Nessa circunstância, deverá restar comprovado em procedimento administrativo competente, a existência de atos com excesso de poderes, que infrinjam texto de lei, contrato social ou estatutos.

Observa-se assim, em que pese não haver previsão expressa da legislação responsabilizando o grupo econômico, a possibilidade de seus componentes responderem por débitos, de um por outros, junto à Fazenda Pública, é viabilizada por previsões trazidas pelo próprio Código Tributário Nacional e, assim, por consequência, temos que o artigo 146, inciso III, alínea “a” da Constituição Federal e o princípio da legalidade estão sendo amplamente observados.

De toda sorte, a doutrina sinaliza que a responsabilização através dos artigos 124, 134 e 135 do Código Tributário Nacional, é possível, desde que responsabilidade seja apurada em procedimento administrativo competente e, que o corresponsável, seja solidário ou terceiro, esteja identificado no auto de lançamento do crédito tributário, ou seja, na Certidão de Dívida Ativa.

Assim, quando a responsabilidade não for averiguada em procedimento administrativo pretérito ao momento de ajuizamento da execução fiscal, ao título executivo (CDA) faltaria a presunção de certeza e liquidez (art. 13 LEF), haja vista que não estariam contemplados os requisitos do artigo 2, §5, inciso I da Lei de Execuções Fiscais e, assim, não há que se falar em procedimento executivo se não existe título que o lastreie.

Nessa conjectura, a responsabilidade do terceiro ou do solidário poderá ser reconhecida nos autos da execução fiscal, o que, por vez, pode vir a modificar o título executivo. Em tal hipótese, portanto, e como a tutela buscada através da demanda

executiva não comporta juízo cognitivo, é de bom alvitre que se instaure o incidente de desconsideração de personalidade jurídica para averiguação de possível responsabilidade de quem se pretende redirecionar a execução fiscal.

Tal incidente, trazido pelo Código de Processo Civil de 2015, seria totalmente aplicável ao rito da execução fiscal, por força da subsidiariedade do Código de Processo Civil à Lei de Execuções Fiscais.

Doutro norte, o entendimento dos tribunais, aponta que, em termos de responsabilidade decorrente da legislação tributária, mesmo que o corresponsável não esteja identificado na Certidão de Dívida Ativa, tão logo comprovada transgressão à lei, o chamamento do terceiro ou do solidário para compor o polo passivo da obrigação tributária é algo que se perfaz automaticamente, sendo desnecessária a instauração do incidente previsto no artigo 133 do Código de Processo Civil, sob o fundamento de que a obrigatoriedade de se instaurar o incidente acarretaria em óbice à Fazenda Pública na persecução do crédito tributário.

Ainda, da realização do trabalho buscou-se verificar a possibilidade do grupo de econômico responder por débito originário de fato gerador praticado por somente uma das empresas, em circunstâncias nas quais não são aplicáveis os artigos 124, 134 e 135 do Código Tributário Nacional.

Então, primeiramente é de se assinalar que, quando o grupo econômico responder por débitos tributários, e não se verificar a incidência dos artigos 124, 134 ou 135 do Código Tributário Nacional, tem-se que a responsabilidade tributária não existe, mas, poderá existir, entretanto, a responsabilidade patrimonial.

A responsabilidade que recai sobre o patrimônio, portanto, deverá ser alcançada através do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, que tem previsão no artigo 50 do Código Civil. Para tanto, é imprescindível que estejam presentes os pressupostos autorizadores da desconstituição da pessoa jurídica, que são: o abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.

Por essa via, então, a instauração do incidente previsto no artigo 133 caput ou §2º do Código de Processo Civil é medida de caráter necessário, pois a

responsabilização não seria *ex lege*, mas da existência da fraude. Nesse ponto, o entendimento doutrinário e o jurisprudencial estão em consonância.

Nessa hipótese a fraude deverá ser demonstrada em juízo e, tão logo reconhecida pelo julgador, o mesmo poderá decretar a desconstituição da personalidade jurídica e o conseqüente redirecionamento da execução fiscal aos sócios.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. Ágio com fundamento em rentabilidade futura. Empresas do mesmo grupo. Aquisição mediante conferência em ações. Direito à amortização. Licitude formal e material do planejamento. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n.205, p. 163-184, 2012.

BASTOS, Elísio Augusto Velloso. A função tributária: por uma efetiva função social do tributo. *Revista de informação legislativa*, v. 43, n. 169, p. 143-159, jan./mar. 2006.

BRASIL. Código Nacional Tributário. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília, DF, out. 1966. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm> Acesso em: 18 de maio 2020.

_____. Constituição Federativa do Brasil de 1998. Brasília, DF, 1998. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 18 de maio 2020.

_____. Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Brasília, DF, mai. 1943. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm>. Acesso em: 18 de maio 2020.

_____. Lei no 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Brasília, DF, dez. 1976. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404compilada.htm>. Acesso em: 18 de maio 2020.

_____. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Brasília, DF, set. 1990. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm>. Acesso em: 18 de maio 2020.

_____. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. Brasília, DF, jul. 1991. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8212rep.htm>. Acesso em: 18 de maio 2020.

_____. Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011. Brasília, DF, nov. 2011. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm>. Acesso em: 18 de maio 2020.

_____. Receita Federal do Brasil. Instrução normativa RFB nº 971, de 13 de novembro de 2009. Brasília, DF, nov. 2009. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>>. Acesso em: 18 maio 2020.

_____. Tribunal Regional Federal. *Agravo Interno nº 5038172-44.2018.4.04.0000*, da Primeira Turma. 19 de fev. de 2020. Disponível em: <https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40001563672&versao_gproc=5&crc_gproc=07838b75>. Acesso em: 18 maio 2020.

_____. Supremo Tribunal de Federal. *Recurso Extraordinário nº 562276*, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010. Disponível em: <<http://portal.stf.jus.br/processos/detalhe.asp?incidente=2555009>>. Acesso em: 18 maio 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso especial nº 884.845-SC*, da Primeira Turma. 05 de fev. de 2009. Disponível em:

<<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200602065654&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 18 maio 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo interno no Agravo em recurso especial nº 1035029 / SP*, Primeira Turma. 30 de mai. de 2019. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201603321600&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 18 maio 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 834044/RS*, Primeira Turma. 15 de dez. de 2008. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=200600654491&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 18 maio 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo em Recurso Especial nº 549850/RS*, Primeira Turma. 15 de mai. 2018. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201401756167&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 18 maio 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo em Recurso Especial nº 1838658/SP*, Segunda Turma. 14 de fev. 2020. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/>>. Acesso em: 18 maio 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Agravo em Recurso Especial nº 1183050/RS*, Terceira Turma. 28 de jun. 2018. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/?tipoPesquisa=tipoPesquisaNumeroRegistro&termo=201702584231&totalRegistrosPorPagina=40&aplicacao=processos.ea>>. Acesso em: 18 maio 2020.

_____. Superior Tribunal de Justiça. *Recurso Especial nº 1786311/PR*, Segunda Turma. 14 de mai. 2019. Disponível em: <<https://ww2.stj.jus.br/processo/pesquisa/>>. Acesso em: 18 maio 2020.

BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. *Revista dialética de direito tributário*, São Paulo, n. 187, p. 68–81, abr., 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 30. São Paulo: Saraiva, 2018.

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

DO VAL TAVEIRA, A. A. A função social do estado na contemporaneidade. *Revista da Faculdade de Direito da UFG*, v. 34, n. 02, 31 dez. 2010.

GOMES, Anderson Ricardo. Necessária mudança de paradigma na cobrança de créditos tributários no Brasil. *2º Concurso de Monografias do SINPROFAZ*, Brasília, DF, p. 17-19, abr. de 2017. Disponível em: <<http://www.sinprofaz.org.br/pdfs/2-colocado.pdf>>. Acesso em: 18 maio 2020.

HARADA, Kiyoshi. Direito financeiro e tributário. 28. Rio de Janeiro Atlas 2019.

LOPES, Christian Sahb Batista. Solidariedade Tributária e Grupos Econômicos. I Congresso Nacional do CONPEDI - UFMG/FUMEC/Dom Helder Câmara, Belo Horizonte, MG, p. 425, 2015. Disponível em: <<http://conpedi.daniloir.info/publicacoes/66fsl345/i6ho76h6/i92B3xguQqTPh818.pdf>>. Acesso em: 01 jul 2020.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Processo tributário. 11. Rio de Janeiro: Atlas 2019.

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

MORAES, Ricardo Quartim de. A evolução histórica do Estado Liberal ao Estado Democrático de Direito e sua relação com o constitucionalismo dirigente. *Revista de informação legislativa*, v. 51, n. 204, p. 269–285, out./dez., 2014.

MOTA, Sergio Ricardo Ferreira. Função social do tributo no Brasil uma imposição Constitucional. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, vol. 97/2011, p. 49 – 63, Mar. Abr., 2011.

NABAIS, José Casalta. Algumas reflexões sobre o actual estado fiscal. *Revista Fórum de direito tributário*, v. 1, n. 4, p. 91–120, jul./ago., 2003. Belo Horizonte, 2003.

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

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade de Substituição Tributária*. 2. Ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PINHEIRO, Maria Cláudia Bucchianeri. A constituição de Weimar e os direitos fundamentais sociais: a preponderância da Constituição da República Alemã de 1919 na inauguração do constitucionalismo social à luz da Constituição mexicana de 1917. *Revista de informação legislativa*, v. 43, n. 169, jan./mar. 2006.

RIBEIRO, Ricardo Lodi. Legalidade tributária, tipicidade aberta, conceitos indeterminados e cláusulas gerais tributárias. *Revista de Direito Administrativo*, n. 229, p. 313–333. Rio de Janeiro, 2002.

SAES, Flávio Azevedo Marques de; SAES, Alexandre Macchione. *História econômica geral*. São Paulo: Saraiva, 2013.