

**UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
DEPARTAMENTO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS
CURSO DE DIREITO**

ANTONIO CARNEIRO DE CARVALHO NETO

**A DELIMITAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS
ECONÔMICOS E O REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÕES FISCAIS**

SANTA RITA

2019

ANTONIO CARNEIRO DE CARVALHO NETO

**A DELIMITAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS
ECONÔMICOS E O REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÕES FISCAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Graduação em Direito do
Departamento de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal da Paraíba, como
exigência parcial da obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Waldemar de
Albuquerque Aranha Neto

SANTA RITA

2019

Catálogo na publicação
Seção de Catálogo e Classificação

N469d Neto, Antonio Carneiro de Carvalho.

A DELIMITAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS
ECONÔMICOS E O REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÕES FISCAIS /
Antonio Carneiro de Carvalho Neto. - Santa Rita, 2019.
55 f.

Orientação: Waldemar Aranha.
Monografia (Graduação) - UFPB/CCJ.

1. Grupos Econômicos; Responsabilidade Tributária. I.
Aranha, Waldemar. II. Título.

UFPB/CCJ

ANTONIO CARNEIRO DE CARVALHO NETO

**A DELIMITAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS
ECONÔMICOS E O REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÕES FISCAIS**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado
ao Curso de Graduação em Direito do
Departamento de Ciências Jurídicas da
Universidade Federal da Paraíba, como
exigência parcial da obtenção do título de
Bacharel em Ciências Jurídicas.

Orientador: Prof. Me. Waldemar de
Albuquerque Aranha Neto

Data da Aprovação: ____/____/____

BANCA EXAMINADORA

Professor Me. Waldemar de Albuquerque Aranha Neto (Orientador)

Professor Me. Alex Taveira dos Santos (Avaliador)

Professora Me. Andréa Costa do Amaral Motta (Avaliadora)

A Deus e à minha família.

AGRADECIMENTOS

Nesse momento de finalização da graduação, agradeço primeiramente aos meus pais Lucia e Antônio por todo amor e suporte ao longo da caminhada, proporcionando-me as ferramentas necessárias para que pudesse ir em busca dos meus sonhos; e aos meus irmãos Janaína e Giovanni, pela parceria e motivação diária. Vocês são a minha maior fonte de alegria, força e inspiração.

Ao Departamento de Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba e todo o corpo docente pelas lições de justiça, humanidade, senso crítico, oportunidades acadêmicas e de crescimento pessoal. Ao meu ilustre orientador Professor Waldemar Aranha pela solicitude, observações extremamente construtivas e incentivos; deixo aqui registrada minha profunda admiração.

Aos amigos que encontrei na graduação e levarei por toda a vida, especialmente: Bruna Luna, Luana Lucena, Marina Jaques e Thays Gomes. Agradeço pelos estímulos, conforto, compartilhamento de aprendizado, angústias, felicidades nesses cinco anos de curso.

Aos amigos de infância, sobretudo Mônica, Raíssa e Thatiane por acompanharem mais essa etapa da minha vida, muitas vezes acreditando em mim mais até do que eu mesmo.

Aos servidores da 5ª Vara Federal da Subseção de João Pessoa/PB, cuja convivência diária me trouxe a inspiração para o tema da monografia, bem como o interesse pela seara tributária. Gratidão imensurável por transformarem a minha visão do mundo jurídico e pelas incontáveis lições, especialmente aos grandes mestres: Alexandre Aragão, Hélio Aquino, Ítalo Marinho e Sílvia Puziski.

“O homem é condenado a ser livre, porque depois de atirado neste mundo torna-se responsável por tudo que faz.”

Jean-Paul Sartre

RESUMO

O presente trabalho apresenta como objetivo analisar o fenômeno dos grupos econômicos na realidade hodierna brasileira, centrando-se na temática atinente a responsabilidade tributária das empresas pelas dívidas oriundas de obrigações tributárias imputadas, inicialmente, à pessoa jurídica diversa do conglomerado. Nesse sentido, avalia o processo de constituição do crédito tributário, como também a legitimidade de cobrança pela Fazenda Pública, articulando tal cenário fático com os ditames de constituição e autenticidade dos agrupamentos empresariais à luz da jurisprudência e legislação material, processual, especialmente no tocante aos artigos 124, 134 e 135 do Código Tributário Nacional, e o artigo 50 do Código Civil. Traçado tal paralelo, busca averiguar a situação de sujeição passiva destas entidades empresariais em sede de redirecionamento do processo executivo fiscal, enumerando uma distinção dos instrumentos capazes de proporcionar o contraditório e a ampla defesa. Através dos métodos hermenêutico e teórico intercalou-se os contornos doutrinários e jurisprudenciais da temática.

Palavras-chave: Grupos Econômicos; Responsabilidade Tributária; Execução Fiscal; Redirecionamento.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	10
2 A LEGITIMIDADE DE COBRANÇA PELA FAZENDA PÚBLICA E O PROCESSO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO	12
2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA	15
2.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO	18
2.3 O SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	22
2.4 O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA	23
2.5 A COBRANÇA JUDICIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: EXECUÇÃO FISCAL	26
3 GRUPOS ECONÔMICOS E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	28
3.1 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA FUNDAMENTADA NO ARTIGO 124 DO CTN	34
3.2 A UTILIZAÇÃO DOS ARTIGOS 134 E 135 DO CTN	36
3.3 A DISCIPLINA DO ARTIGO 50 DO CÓDIGO CIVIL	37
3.4 AS BALIZAS DE ASSOCIAÇÃO DOS GRUPOS ECONÔMICOS E A TRATATIVA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	41
4 AS PREMISSAS PROCESSUAIS TRIBUTÁRIAS E O REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÕES FISCAIS PARA OS GRUPOS ECONÔMICOS	42
4.1 O ARTIGO 50 DO CÓDIGO CIVIL E A UTILIZAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA EXECUÇÃO FISCAL	47
5 CONSIDERAÇÕES FINAIS	51
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	53

1 INTRODUÇÃO

Os avanços técnico-científicos inerentes ao processo de globalização acarretam a constante evolução das formas de interações sociais; as relações econômicas e empresariais não configuram exceção à essa regra, de maneira que, o homem por intermédio do auxílio de seus iguais busca formas inovadoras de perfazer a ânsia própria por lucros exponenciais, realização pessoal e satisfação de prerrogativas diversas.

Nessa conjuntura, surgiram os chamados grupos econômicos, ligame estabelecido entre pessoas jurídicas com o intuito de proporcionar eficiência da atividade empreendedora. O fenômeno vem despertando constante debate no cenário jurídico brasileiro, tendo em vista a ausência de uma legislação específica e uniforme, exigindo do operador do Direito um esforço interpretativo conjunto das disposições doutrinárias, jurisprudenciais e menções em dispositivos legais múltiplos, cada qual com contornos próprios.

Desse modo, resta o desafio de identificar tais arranjos empresariais, como também estabelecer os pontos que se opõem ao ordenamento vigente, acarretando deveres aos seus integrantes. Trata-se de diligência primordial, dada a crescente incidência destes agrupamentos na atualidade, e da quantidade de investimentos que representam para o cenário econômico, promovendo fontes de renda e arrecadação para a máquina pública.

Em âmbito tributário, as discussões principais giram em torno da disciplina legal da responsabilidade tributária dos membros por débitos oriundos de obrigações atinentes a empresa diversa do conglomerado, uma vez que, para a Administração Pública e o Judiciário cumpre distinguir quando a sujeição passiva decorre de uma conduta lícita e legítima, como também de uma formação ilícita, cuja finalidade não se centra em fomentar a atividade econômica, mas sim, ludibriar credores e descumprir encargos próprios da tratativa empresarial.

A partir dessa situação, a presente pesquisa empreende em traçar estes referidos contornos de encargo passivo tributário dos grupos econômicos, partindo de uma análise da legislação e jurisprudência vigentes. Em seguida, transpõe os questionamentos das incumbências dos conglomerados diante de um processo de execução fiscal, especialmente em meio a ocorrência de um redirecionamento, analisando até que ponto as diferentes conjunturas de livre iniciativa, responsabilidade tributária e autonomia patrimonial podem influenciar na defesa das empresas em um contexto executivo.

No primeiro capítulo a abordagem recai pela gênese de qualquer lide de cunho tributário: a incidência da obrigação, o processo de constituição do próprio crédito, bem como a legitimidade de cobrança pela Fazenda Pública; esclarecendo conceitos relevantes tais quais

competência, regra matriz de incidência, fato gerador, sujeição ativa, passiva, responsabilidade tributária e execução fiscal.

Traçada as diretrizes tributárias basilares, segue-se no aprofundamento dos grupos econômicos, elaborando as premissas conceituais na conjuntura brasileira, além de uma associação com as hipóteses de solidariedade estatuídas no artigo 124 do Código Tributário Nacional, responsabilidade de terceiros dos artigos 134 e 135 do referido diploma tributarista e da sistemática do abuso de personalidade jurídica do artigo 50 do Código Civil.

Por fim, o terceiro capítulo dispõe acerca da sujeição passiva tributária dos agrupamentos econômicos na execução fiscal, intercalando a temática com a dinâmica processual tributária, enxergando como balizar a pretensão de adimplemento coercitivo do Estado com as garantias constitucionais do contraditório e da ampla defesa.

2 A LEGITIMIDADE DE COBRANÇA PELA FAZENDA PÚBLICA E O PROCESSO DE CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

O exercício da arrecadação constitui algo inerente a figura do Estado, cuida-se de elemento primordial para viabilizar seus objetivos, tais como a satisfação das necessidades públicas coletivas e a manutenção do aparato público. Nos tempos remotos, as entidades governamentais centravam sua atividade financeira em mecanismos alternativos, a exemplo da conquista, exploração de povos e territórios, guerras, comércio de metais preciosos, dentre outros.

No entanto, a evolução dos anseios humanos, bem como da ideia estrutural de ente público, ocasionou a imprescindibilidade de se contar com uma fonte de receita concreta e segura, assim, os regimes estatais buscaram uma alternativa a partir da utilização da soberania, emergindo a tributação, na qual, diante da coercitividade, parte do patrimônio particular ingressa nos cofres públicos. Inicialmente, os preceitos de regulamentação das relações tributárias até chegaram a constar em documentos legais relevantes, a exemplo da Carta Magna de 1215 na Inglaterra e da Constituição dos Estados Unidos da América em 1787, porém, estas e outras positativas preliminares mostraram-se insuficientes, de maneira que, a incumbência de pagar tributos era suportada por minorias (desconsiderando-se por completo a capacidade contributiva), bem como, associada a ideia de sucumbir ao autoritarismo estatal, e a sustentação dos interesses e privilégios das classes sociais mais favorecidas.

Esse cenário de desigualdade contribuiu para o estopim de diversos conflitos históricos significativos, dentre os quais a Revolução Francesa, movimentos separatistas brasileiros como a Inconfidência Mineira e Revolução Farroupilha. A luta travada em tais acontecimentos deixou como herança para as gerações futuras uma judicialização efetiva das relações tributárias, ou seja, o assentamento de um complexo legal democrático, elaborado pelos respectivos representantes do povo, desmistificando a ideia anterior de uma tributação centrada em uma figura ou classe sociais específicas.

Partindo dessa nova perspectiva, o ordenamento jurídico quando relacionado a atividade de tributar, tem como norte a proporção da compatibilização entre um sistema protetivo do contribuinte, evitando a arbitrariedade, e o intuito de arrecadação para assim proporcionar um Estado Social. Analisando mais profundamente esse parâmetro, tem-se que a coercibilidade ainda mostra-se elemento intrínseco ao tributo, como bem ressalta Hugo de Brito Machado:

Podemos dizer que a relação tributária decorre, sim, do poder estatal, no sentido de que ela é o veículo de realização do poder de tributar, e embora em cada caso seu nascimento, seu desenvolvimento e sua extinção devam se dar de acordo com a lei,

afinal, é o Estado que faz a lei, sendo o poder de tributar uma forma de sua soberania. Justifica-se o poder de tributar conforme a concepção que se adote do próprio Estado. A ideia mais generalizada parece ser a de que indivíduos, por seus representantes, consentem na instituição do tributo, como de resto na elaboração de todas as regras jurídicas que regem a Nação. (2018, p. 28)

Faz-se mister observar, que a concepção soberana no ordenamento hodierno brasileiro não mais guarda relação com os tempos primórdios, isso porque se antes a soberania constituía um manto para o autoritarismo, hoje, impõe-se como ferramenta de controle social, para gerir uma comunidade de indivíduos com ideologias e anseios múltiplos, muitas vezes divergentes, a fim de se encontrar um denominador comum. No cerne da tributação, funciona de modo a compelir o adimplemento pelo contribuinte, mas com uma finalidade superior, a de se apurar a receita necessária para atender as demandas coletivas, e ainda assim, deve ser associada a outros elementos básicos, como o texto legal e a indisposição da atuação estatal. O conceito vigente de tributo, presente no artigo 3º do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966) demonstra tais premissas: “tributo é toda prestação pecuniária **compulsória**, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, **instituída em lei** e cobrada mediante **atividade administrativa plenamente vinculada**” (grifo nosso).

Nesse sentido, a Constituição Federal de 1988 preocupou-se em traçar as diretrizes salutares em matéria tributária, construindo um microssistema intitulado de Sistema Tributário Nacional, presente nos artigos 145 a 162, o qual harmoniza-se com o complexo jurídico global, consubstanciado na integralidade da Carta Magna (HARADA, 2018).

A normativa jurídica constitucional tributária abarca limitações ao poder de tributar, enumerando imunidades genéricas e específicas, bem como princípios peculiares, tais quais a legalidade tributária (artigo 150, inciso I), a qual pactua a obrigatoriedade de lei para instituição ou majoração de tributos; a irretroatividade da lei tributária (artigo 150, inciso III), não alcançando fatos pretéritos; as anterioridades do exercício e nonagesimal (artigo 150, inciso III, alíneas ‘b’ e ‘c’, respectivamente), atrelando a exigência de um tributo instituído ou majorado ao exercício financeiro seguinte e desde que transcorridos mais de noventa dias da data de publicação da lei relativa; vedação a tributação de efeito meramente confiscatório (artigo 150, inciso IV); além de outros que visam a proporção da equidade e igualdade material, como a isonomia (artigo 150, inciso II), uniformidade geográfica (artigo 151, inciso I) e capacidade contributiva (artigo 145, §1º).

Outrossim, o texto constitucional aduz situações específicas que, em prol de um bem maior, excepcionam as garantias acima listadas; porém, tem-se de maneira geral,

satisfatórias prerrogativas a fim de resguardar o contribuinte, elevando a segurança jurídica no âmbito da tributação, como também privilegiando o respeito a liberdade e à propriedade privada. No amplo rol democrático da Lei Maior de 1988, tais direitos juntam-se a uma gama diversificada, listada nos direitos e deveres individuais e coletivos do artigo 5º, direitos sociais, seguridade social, dentre outros. A partir do reconhecimento e enumeração das garantias constitucionais, demonstra-se a interseção com a tributação, o papel desta última como propulsora do universo democrático traçado pelo legislador constituinte. Nesse sentido, leciona Leandro Paulsen:

Na Constituição de 1988, a pessoa humana assume papel central, enunciando-se, já em seu início, direitos fundamentais e sociais, e funcionalizando-se a tributação mediante um novo modo de outorga de competência tributária em que ganha relevância a justificação da tributação em sua finalidade.

Aliás, resta clara a concepção da tributação, como instrumento da sociedade quando são elencados os direitos fundamentais e sociais e estruturado o Estado para que mantenha instituições capazes de proclamar, promover e assegurar tais direitos. Não há mesmo como conceber a liberdade de expressão, a inviolabilidade da intimidade e da vida privada, o exercício do direito de propriedade, a garantia de igualdade, a livre iniciativa, a liberdade de manifestação do pensamento, a livre locomoção e, sobretudo, a ampla gama de direitos sociais, senão no bojo de um Estado democrático de direito, social e tributário. (2018, p. 24)

Infere-se que o compromisso de satisfazer as prestações da órbita tributária exprime um estrato da cidadania e do dever de participação social do indivíduo, eis que, demonstrada a importância da atividade tributária como base da máquina estatal; anuir com a tributação interposta, cada qual a sua maneira, norteados pelos eixos principiológicos e normativos legais, significa uma contraprestação a todo o sistema de direitos assegurados, de maneira que, tem-se uma relação estabelecida entre fisco e contribuinte, mas com efeitos que transcendem a toda sociedade.

Sendo assim, a legitimidade do poder estatal de tributar, bem como de constituir e cobrar o crédito tributário reside na soberania utilizada com a finalidade maior de garantia da paz social, como também na noção de solidariedade comunitária, atinente ao regime democrático e de retribuição aos direitos positivados na Constituição Federal. Ademais, está também associada a peculiaridade dos tributos enquanto receitas derivadas cruciais, uma vez que, portam-se como fonte de recursos relevante, já que o artigo 173 da Carta Magna de 1988, privilegiando um modelo econômico capitalista, de livre mercado e concorrência, permite ao Estado, de maneira excepcional, explorar diretamente atividades econômicas tão somente quando primordial aos imperativos da segurança nacional ou ao relevante interesse coletivo.

Decerto que os intuitos legítimos do tributo se acham integrados à ordem jurídica vigente, mas também, vale esclarecer que não subsistem isoladamente, e tão pouco representam

guardada para uma atuação incontestável da Fazenda Pública, visto que, estão mediados pelas limitações intrínsecas ao *jus imperi* tributarista, e pelo viés democrático da ampla defesa e contraditório do contribuinte, o qual questiona as atitudes do Fisco que acredita excederem a razoabilidade e coerência; para entender qualquer divergência desta conjuntura, importa analisar todo o processo de constituição da questão protagonista das discussões: o próprio crédito tributário, desde a nascente do tributo no campo constitucional, a incidência da obrigação na realidade fática, a sua materialização e judicialização dos conflitos iminentes, exame que agora se passa a aduzir.

2.1 COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA E A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA

O processo de constituição do crédito tributário tem a sua gênese na Constituição Federal, através da chamada competência tributária: trata-se da outorga de poder concedida pelo texto constitucional, aos entes federativos (União, Estados, Distrito Federal e Municípios), para a criação ou majoração de tributos. Esta divisão de autoridade encontra razão de ser na forma federativa do Estado brasileiro, privilegiando a independência econômica, financeira e objetivos singulares de cada qual. Representa uma disposição constitucional e não mera recomendação, sendo instrumento de viabilização da supremacia do interesse público, bem como provocadora de inovações na sistemática jurídica, motivos pelos quais não comporta delegação, ainda que por intermédio de lei, nem tão pouco renúncia, dada a sua substancialidade.

A Lei Maior de 1988 fixou a competência de viés privativo, enumerando espécies tributárias de criação exclusiva de cada ente político; comum, em se tratando de tributos competentes a todos os integrantes supracitados; além da residual, restrita à União, atinente a imposição de novos impostos ou contribuições sociais para a seguridade social.

Embora as limitações da autonomia de vontade, as entidades federadas contam com a garantia da facultatividade no exercício da função aludida, uma vez que, o artigo 145 da Constituição, dispõe que estas “poderão” e não deverão instituir tributos; também estão resguardadas pela segurança jurídica, já que a atribuição não decai pelo desuso ao longo do tempo, além de ser inalterável por legislação infraconstitucional, ou seja, passível de mudança tão somente por intermédio de emenda constitucional, reiterando assim, o caráter imperativo e a titularidade jurídica do legislador constituinte.

Desprezar tais especificidades significa elevar a inconstitucionalidade; a atividade fiscalizatória do Poder Judiciário nesse sentido, se revela oportuna não só pelos benefícios

inerentes a figura do contribuinte, mas também, pelos efeitos anexos que a instituição de um tributo pode ocasionar na convivência, a dita função extrafiscal, a qual consiste no condão da tributação de influenciar no rumo das relações sociais, econômicas e de seus respectivos agentes, orientando padrões e procedimentos, indo além da mera arrecadação.

O comando constitucional de criação ou majoração das espécies tributárias consuma-se pelas entidades federativas exclusivamente através do instrumento da lei, conforme disposto no artigo 150, inciso I da Carta Magna; em regra, pela espécie normativa legal ordinária, a exceção da instituição dos Empréstimos Compulsórios, Imposto sobre Grandes Fortunas, Impostos ou Contribuições Residuais – consoante os artigos 148; 153, VII; 154, I e 195, §4º, todos da CRFB/88 – os quais exigem lei complementar; ressalta-se a possibilidade atípica de utilização de medida provisória no que concerne a determinados impostos, desde que, anuídos os ditames previstos em dois dispositivos constitucionais: o artigo 62, §1º, inciso III (não se tratando de matéria reservada a lei complementar) e artigo 62, §3º (eficácia normativa no exercício subsequente atrelada a conversão em lei até o final daquele em que a mesma fora editada, salvo as exceções à anterioridade anual ou nonagesimal).

A estrutura da norma legal capaz de instituir o tributo apresenta uma série de elementos e particularidades, estas quando agrupadas traduzem o desempenho da competência tributária na seara jurídica. Para análise de tais peculiaridades, toma-se como referência a chamada Regra Matriz de Incidência Tributária, sintetizada pelos estudos do ilustre tributarista Paulo de Barros Carvalho (2005), dividida em duas partes: a hipótese de incidência, ou antecedente normativo, na qual tem-se a mera exposição da situação fática que gerará o tributo, através de premissas materiais, espaciais e temporais; firmadas as delimitações da hipótese, atesta-se o nascimento de uma relação jurídica, enunciada de consequente normativo, vínculo marcado por critérios pessoais e quantitativos. Nas palavras do referido autor:

Se a hipótese, funcionando como *descriptor*, anuncia os critérios conceptuais [sic] para o reconhecimento de um fato, o consequente, como *prescriptor*, nos dá, também, critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo; a quem foi cometido o dever jurídico de cumprir certa prestação; e seu objetivo, vale dizer, o comportamento que a ordem jurídica espera do sujeito passivo e que satisfaz, a um só tempo, o dever que lhe fora atribuído e o direito subjetivo de que era titular o sujeito pretensor. Ao preceituar a conduta, fazendo irromper direitos subjetivos e deveres jurídicos correlatos, o consequente normativo desenha a previsão de uma relação jurídica, que se instala, automática e infalivelmente, assim que se concretize o fato. (grifos do autor) (2005, p. 285)

Frisa-se que a concepção da Regra Matriz de Incidência Tributária, depende da constatação de todos os elementos presentes no antecedente e consequente normativos, estes indissociáveis, formulam uma espécie de tipicidade tributária, complexo harmonioso que

acarreta a transparência do vínculo entre instituidor e o contribuinte. Por vezes, nem todos os itens estão explícitos na legislação, porém quando tacitamente inferidos no liame jurídico tributário, não há que se falar em inconstitucionalidade, sendo certo neste tipo de exame, a necessidade de maior cautela por parte do intérprete e aplicador da lei.

Esmiuçando o antecedente normativo, interpreta-se como critério material a definição de uma conduta praticada por pessoas físicas e/ou jurídicas: obrigações de fazer, não fazer, ou até mesmo um estado qualitativo, consubstanciado em um verbo acompanhado de complemento; o aspecto espacial, trata-se da localidade de ocorrência do comportamento, seja um ponto específico, exclusivo, região genérica, espaços de circulações ou operações; o critério temporal, remete ao exato instante no qual a ação se sucede.

Dessa forma, formula-se a hipótese de incidência a partir da fixação de uma ação abstrata, condicionada por recintos e momentos distintivos. Convém ressaltar críticas da doutrina relativamente a utilização da expressão “fato gerador” pelo próprio Código Tributário Nacional e outras legislações ordinárias, como sinônimo de hipótese de incidência e de critério material isoladamente, quando na verdade equivalem a conjunturas dissemelhantes, conforme já explicitado: a matéria genericamente descrita insere-se na hipótese, cuja completude depende da associação a determinado lugar e tempo, estabelecendo razões para a instalação de um vínculo jurídico; averiguado o enquadramento do episódio a norma descritiva e a produção de efeitos na realidade concreta, pode-se afirmar que há um fato gerador propriamente dito, desencadeando assim, a obrigação tributária.

Na análise do consequente normativo, o critério quantitativo estipula o objeto da relação jurídica tributária, a quantificação do direito inerente a figura do credor e a obrigação do devedor; conteúdo econômico e pecuniário, precisamente calculado por intermédio da associação de duas informações: a base de cálculo (dimensão e especificação da matéria presente na hipótese de incidência) e uma respectiva fração, grandeza ou porcentagem, intitulada de alíquota, esta pode receber a denominação de específica, quando expressa uma quantia precisa em dinheiro aplicada sobre a base de cálculo ou *ad valorem*, em se tratando de percentual interligado a base.

Esta tradução monetária não se trata de circunstância meramente procedimental, mas sim, componente vital da atividade tributária, tanto que integrante da Regra Matriz de Incidência, eis que diante da Administração Pública sintetiza a receita disponível para provimento das carências coletivas e frente ao colaborador, a medida de contenção da sua liberdade e prerrogativa de propriedade privada. Além disso, representa artifício de extrafiscalidade e privilégio da capacidade contributiva, já que a lei prevê em certos ensejos o

chamado Princípio da Seletividade: a diferenciação de alíquotas consoante a essencialidade do bem objeto de tributação; como também a progressividade: alíquotas crescentes a medida do aumento da base de cálculo.

Tamanha a dimensão da importância desse pormenor valorativo, que a ele o legislador infraconstitucional atribuiu o imperativo da reserva legal, prescrito no artigo 97, inciso IV do CTN: somente a lei possui o condão de fixar alíquotas e bases de cálculo de um tributo, ressalvadas disposições atípicas do ordenamento legal. Modificar a base de cálculo, de forma a onerar a prestação tributária também carece de lei (artigo 97, §1º do CTN), diferentemente de sua mera atualização monetária, em acordo com os índices oficiais (artigo 97, §2º do CTN). No que se refere aos impostos, a Constituição tratou com ainda mais cautela o quesito, exigindo lei complementar para a definição da base de cálculo, fatos geradores e contribuintes (artigo 146, inciso III, alínea 'a').

Desenhada a hipótese de incidência, como também certificado o objeto do vínculo, resta a norma definir os papéis de cada indivíduo na construção da relação jurídica, os sujeitos ativo e passivo, critério pessoal que completa o consequente normativo da regra matriz de incidência tributária, e preconiza o subjetivismo da futura obrigação.

2.2 OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E A CONSTITUIÇÃO DO CRÉDITO

Definir obrigação no Direito brasileiro significa tarefa árdua, dada a polissemia do vocábulo nas mais variadas esferas jurídicas. Ela pode representar dever jurídico comportamental sintetizado em um fazer, não fazer ou dar; algo inerente a enlaces legais, a exemplo das atribuições de figuras como tutores, curadores, genitores; uma prestação verdadeiramente posta, como também encargo. Outra acepção importante simboliza a de relação jurídica, interligação entre dois polos, na qual se estabelece o ônus de uma parte e o benefício de outra; tal conceito reporta a esfera privada civilista, dentro da qual o extrato de direito das obrigações disciplina o elo de cunho patrimonial entre personagens opostos, onde à frente de inadimplemento, há facultatividade de acionamento do Poder Judiciário pelo detentor da prerrogativa.

A fim de precisar o significado na órbita tributária, parte-se para o exame da realidade: sobrevindo a constatação da subsunção dos acontecimentos cotidianos à norma instituidora do tributo, ou seja, apurando-se a verificação de todos os critérios da hipótese de incidência e do consequente normativo e a consecutiva concretização dos efeitos práticos da regra matriz de incidência tributária, resta ocorrido um fato gerador propriamente dito e o

surgimento de uma obrigação tributária correlata, a essência de uma relação jurídica na qual gravitam sujeito ativo e passivo. Acerca desta definição, convém enunciar as palavras de Luciano Amaro:

Por conseguinte, a obrigação, no direito tributário, não possui conceituação diferente da que lhe é conferida no direito obrigacional comum. Ela se particulariza, no campo dos tributos, pelo seu *objeto*, que será sempre uma prestação de natureza tributária, portanto um dar, fazer ou não fazer de conteúdo pertinente a tributo. O objeto da obrigação tributária pode ser: dar uma soma pecuniária ao sujeito ativo, fazer algo (por exemplo, emitir nota fiscal, apresentar declaração de rendimentos) ou não fazer algo (por exemplo, não embarçar a fiscalização). É pelo objeto que a obrigação revela sua natureza tributária (grifo do autor). (2017, p. 277)

Essa especificação de acordo com o objeto, abordada pelo excerto acima transcrito, encontra-se positivada no artigo 113 do Código Tributário Nacional: as obrigações de natureza tributária cujo elemento central retrata uma prestação pecuniária, seja tributo ou penalidade, são batizadas de principais; em contrapartida, aquelas que têm como artefato qualquer atitude que importe na otimização da arrecadação ou fiscalização, adquirem o *status* de acessórias.

Embora a semelhança com a definição trazida pelo Direito Civil, a obrigação tributária conserva diversas particularidades, a começar pela singularidade existencial, visto que o Código Tributário Nacional enumera situações específicas que desencadearão cada qual, como demonstra a literalidade dos artigos 114 e 115:

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

Art. 115. Fato gerador da obrigação acessória é **qualquer situação** que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato **que não configure obrigação principal.** (grifo nosso)

A vinculação fixada no princípio de que o acessório segue o principal também inexistente, diversos são os casos de dispensa do campo obrigacional principal, mas com a conservação do *mínus* acessório, o qual inclusive, pode adquirir a feição da primeira diante de descumprimento, no formato de penalidade; o protagonismo da obrigação acessória está associado à sua finalidade de impulsionar a arrecadação, possuindo como fundamento o dever de colaboração e participação social do indivíduo na construção de uma comunidade harmônica e de uma administração estatal eficiente.

Registra-se a controvérsia do CTN ao enumerar a obrigação principal enquanto prestação pecuniária atinente a tributo ou penalidade, enquanto define no artigo 3º a natureza tributária como qualquer retribuição monetária que não decorra de ato ilícito; frente a tal cenário, infere-se que o foco do legislador na definição desta obrigação foi a promoção do objetivo central da tributação, quer seja, arrecadar; a própria nomenclatura dos laços

obrigacionais tributários corrobora para tanto: “principal” enquanto núcleo, “acessório” no sentido de instrumento de viabilidade e não mera ação coadjuvante.

Enquanto matéria de direito público, outras diferenciações da obrigação tributária estão relacionadas aos sujeitos que as compõem. Elementar explicar que em atenção ao princípio da impessoalidade, presente no artigo 37 da CRFB/88, o agente ativo não age em nome próprio, mas sim, como intermediador da Administração Pública, norteado pela indisponibilidade do interesse público, fatos que não permitem a voluntariedade da efetivação obrigacional e de medidas coercitivas legais para o seu adimplemento, como a execução fiscal. A ausência de atuação da autoridade administrativa está adstrita às hipóteses enumeradas pela lei, em situações excepcionais como as dispensas constitucionais (imunidades) e legais (isenções) de se pagar tributos. Logo, para o Estado dentro da obrigação tributária, há um direito, enquanto para o Fisco um dever a ser efetuado, sob pena de responsabilidade funcional.

Ao polo passivo, cumpre aceitar o nascimento do liame obrigacional independentemente de sua vontade, bastando a constatação da concretização da regra matriz de incidência e a ocorrência do fato gerador, o que demonstra uma conjuntura *ex lege* da relação. Mais uma vez, evoca-se o conceito legal de tributo do diploma tributarista brasileiro, no qual há previsão de uma atividade administrativa de cobrança vinculada e a compulsoriedade na prestação do contribuinte.

A mera ocorrência do fato gerador e a consequente obrigação tributária, embora com contornos legais adequadamente definidos, ainda não fornecem azo para o início de uma persecução estatal no recebimento do objeto da relação tributária, isso porque, com o intuito de promover a segurança jurídica e a transparência dos vínculos, a lei impõe exclusivamente ao Fisco o dever de formalização do laço obrigacional para enfim se constituir definitivamente o crédito tributário. Tal atitude acontece por intermédio do procedimento administrativo intitulado de lançamento, no qual há a apuração das circunstâncias efetivas do fato gerador: a matéria tributável, cálculo do valor pertinente, identificação do sujeito passivo e eventual incidência de penalidade. Nesta conduta, compete a Fazenda Pública atribuir certeza e liquidez à obrigação tributária, e consequentemente a característica da exigibilidade.

Assim, o lançamento gera uma distinção momentânea fictícia entre a incidência do fato gerador, da sequente obrigação e do crédito tributário, autonomia esta enaltecida pelo artigo 140 do CTN, que prescreve a intangibilidade da obrigação tributária em relação as circunstâncias modificativas, privilégios, garantias e causas excludentes do crédito. Todavia, não há como ignorar a interligação de tais fatos, o próprio Código Tributário Nacional assim converge a partir do momento que traz como regra, no artigo 144, a remissão do lançamento a

data de ocorrência do fato gerador da obrigação, aplicando-lhe a legislação ali vigente. Dessa maneira, embora os inúmeros debates da seara tributária, pode-se afirmar que o lançamento tem natureza declaratória no que concerne à obrigação tributária, mormente reconhecendo sua existência, eis que o fato gerador denota premissa previamente, independentemente sucedida e constitutiva do crédito tributário, pois a partir dele nasce o direito ensejador de inovações na sistemática social.

Três são as formas de realização da fase oficiosa do mecanismo em discussão, as quais variam consoante o grau de participação do sujeito passivo: no lançamento direto, ou de ofício (previsão legal no artigo 149 do CTN), o agente administrativo, de posse de todas as informações necessárias, realiza singularmente todo o procedimento e ao final notifica o devedor; na modalidade mista ou por declaração, o sujeito ativo age em conjunto com o contribuinte, visto que, a operação somente se assegura a partir de uma declaração prestada por este ou por pessoa legalmente obrigada, acerca da ocorrência do fato gerador e de suas condições (artigo 147 do CTN).

Por fim, na espécie homologação, delimitada pelo artigo 150 do CTN, a lei incumbe ao contribuinte a tarefa de efetuar todo os procedimentos inerentes ao lançamento e a realização de pagamento antecipado do tributo, cabendo a autoridade administrativa uma verificação posterior de forma expressa, emitindo posicionamento formal, e pugnando por eventual diferença apurada (através de um lançamento de ofício) ou tácita quando transcorridos, em regra, cinco anos da ocorrência do fato gerador, exceto na comprovação de dolo, fraude ou simulação. Embora o monopólio da Fazenda Pública em relação ao lançamento, o Superior Tribunal de Justiça na esteira dos princípios da eficiência e celeridade, editou a súmula 436 que dispõe: “a entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco.”

Documentado todo o procedimento administrativo, e operadas as singularidades de cada modalidade como o reconhecimento formal do débito ou homologação ulterior, uma vez notificado o sujeito passivo, firma-se a definitividade do crédito tributário e a eficácia do lançamento; nessa instância, ao sujeito passivo sobrevém quatro alternativas: o pagamento do tributo, estando de acordo com todas as especificidades inerentes, caso contrário, a impugnação por intermédio da via administrativa, ou a contestação através do Poder Judiciário e além do mais, a inércia, estando porém sujeito a execução compulsória por intermédio da execução fiscal, e os artifícios que lhe são próprios a exemplo da execução provisória de bens e a impossibilidade de obtenção de certidão negativa de débitos.

2.3 O SUJEITO ATIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Parte do critério pessoal do consequente normativo, o sujeito ativo pode ser definido como aquele que detém a licença de exigir a contraprestação do tributo, ou seja, o adimplemento da obrigação tributária correspondente. A prescrição de tal conceito, bem como à quem incumbe esta função, remonta ao artigo 119 do CTN, *in verbis*: “sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento”; nos termos do comando legal supracitado, somente os detentores de personalidade jurídica de direito público, a exemplo dos próprios entes federativos, da mesma maneira que autarquias e fundações públicas, revestem-se desta condição. Nesse cenário, alguns encargos ligados a figura do sujeito ativo merecem ser diferenciados para uma melhor absorção de todo o processo em estudo.

Como já dito alhures, a competência tributária abarca a discriminação constitucional para a criação das espécies tributárias, por intermédio de lei, concernindo somente às entidades federadas, não admitindo renúncia ou delegação; por sua vez, a chamada capacidade ativa tributária compreende atividades decorrentes da competência, a exemplo da arrecadação, fiscalização e execução de legislações intrínsecas, as quais consentem a delegação legislativa, como pontua o artigo 7º do Código Tributário Nacional:

Art. 7º A competência tributária é indelegável, salvo atribuição das funções de arrecadar ou fiscalizar tributos, ou de executar leis, serviços, atos ou decisões administrativas em matéria tributária, conferida por uma pessoa jurídica de direito público a outra, nos termos do § 3º do artigo 18 da Constituição.

§ 1º A atribuição compreende as garantias e os privilégios processuais que competem à pessoa jurídica de direito público que a conferir.

§ 2º A atribuição pode ser revogada, a qualquer tempo, por ato unilateral da pessoa jurídica de direito público que a tenha conferido.

§ 3º Não constitui delegação de competência o cometimento, a pessoas de direito privado, do encargo ou da função de arrecadar tributos.

Infere-se que o titular da competência tributária está legalmente autorizado a transmitir a condição de sujeito ativo do laço jurídico obrigacional a outras pessoas jurídicas de direito público, uma vez que, tal incumbência insere-se nas atuações interligadas a capacidade ativa. Por fim, cabe pontuar que aqui não reside o destinatário do produto da arrecadação tributária: beneficiário legal, este não integra o processo de constituição do crédito tributário e o fato jurídico firmado, podendo ser até mesmo pessoa jurídica de direito privado no exercício de uma função pública e sem finalidades lucrativas.

2.4 O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

A condição de sujeito passivo da obrigação tributária atribui-se a quem possui a incumbência de anuir com os encargos opostos: o pagamento do montante pecuniário, no que concerne a obrigação principal, a realização das prestações positivas ou negativas próprias das obrigações acessórias. A capacidade para tanto, segue disciplina própria descrita no corpo do artigo 126 do CTN, independentemente da capacidade civil, de restrições às atividades de cunho civil, profissional ou comercial das pessoas naturais, além da constituição regular da pessoa jurídica, evitando assim, que qualquer um possa se valer da própria torpeza ou atos contraditórios para burlar o dever legal de arcar com o *múnus tributário*.

Tal imputação está intimamente concatenada às condições de ocorrência do fato gerador, havendo neste ponto, a pertinência de algumas considerações, tendo em vista a influência do assunto no que se refere a conjuntura dos grupos econômicos a ser explorada neste trabalho; o legislador ao traçar as diretrizes da regra matriz de incidência tributária, insere uma conduta abstrata condicionada por determinadas características espaciais, temporais e quantitativas; todavia, se faz necessário elucidar que a concretização de tal previsão na realidade fática está fadada a influência das inúmeras formas de relacionamento próprias da convivência social, muitas já disciplinadas por certos institutos jurídicos, outras carentes de posituação perante a celeridade de evolução das disposições humanas em meio aos avanços tecnológicos e da globalização.

Dessa maneira, a análise da sujeição passiva merece atenção especial pelo intérprete e aplicador do Direito, pois nem sempre todos os personagens envolvidos na relação jurídica tributária e nas suas decorrências lógicas, comportam-se como praticantes genuínos do fato e parte da obrigação tributária. Assim transmite Paulo de Barros Carvalho:

Com efeito, reconhece o direito tributário aptidão para realizar o fato, ou dele participar, a entes, agregados econômicos, unidades profissionais, enfim, organizações de pessoas ou de bens, não contempladas pelo direito privado com *personalidade jurídica*. A elas confere possibilidade jurídica de promover aqueles acontecimentos hipoteticamente previstos na lei, reputando-os fatos válidos e eficazes para desencadear os efeitos jurídicos característicos, significa dizer, a inauguração do *vinculum juris* que dá ao Estado o direito subjetivo público de exigir parcelas do patrimônio privado. Este é, sem outros torneios, o campo de eleição do *sujeito capaz* de realizar o fato jurídico tributário, ou dele participar, e os sucessos, que nessa conformidade ocorrem assumem a magnitude própria que o direito associa aos chamados *fatos jurídicos tributários*.

Por sem dúvida que ser capaz de realizar o fato jurídico tributário não quer demonstrar capacidade jurídica para ser sujeito passivo de obrigações tributárias. Uma coisa é a aptidão para concretizar o êxito abstratamente descrito no texto normativo, outra é integrar o liame que se instaura em que adquire proporções concretas o fato previsto no suposto da regra tributária (grifos do autor). (2005, p. 310 – 311)

Nesse enquadramento, a diferenciação entre o praticante do fato gerador, do sujeito passivo do enlace obrigacional e de mero partícipe, o qual apenas aproveita consequências desinentes da relação jurídica, evita uma atuação arbitrária por parte da Fazenda Pública ao promover a efetivação da obrigação tributária, a persecução do crédito, e a atribuição de legitimidade para o dever de transferência de patrimônio monetário para o Estado. Esse mesmo procedimento de cautela, demanda no que se refere a obrigação solidária, modalidade na qual o Código Tributário Nacional (artigo 124, inciso I) interliga pessoas sob a égide do “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Diante da legalidade estatuída enquanto direito fundamental na Constituição Federal de 1988, a condição passiva tributária não foge à regra da dependência de imposição por intermédio de lei, sendo inoperante perante o Fisco qualquer convenção particular que implique na contrariedade das indicações de sujeição passiva postas pelo ordenamento jurídico.

Reverenciando o princípio constitucional acima, como também a legalidade específica tributária, o artigo 121, parágrafo único do CTN estatuiu a seguinte subdivisão do sujeito passivo da obrigação principal: uma classe dita como contribuinte, respaldada segundo Leandro Paulsen (2018) no dever fundamental de pagar tributos dentro de uma relação contributiva; e outra classificada de responsável, que para o referido autor se baseia no compromisso de colaboração com o Estado.

O papel de contribuinte engloba equivalência com o sujeito passivo presente no critério pessoal do consequente da regra matriz de incidência tributária; de acordo com o diploma legal tributarista, advém de uma relação pessoal e direta com o fato gerador, ou seja, alberga pessoa que naturalmente praticou a conduta prescrita; o responsável, por sua vez, reside em terceiro que não dá substância ao fato jurídico tributário, embora esteja a ele de alguma forma vinculado, assumindo o dever de anuir com a obrigação em decorrência de imperativo da lei. No tocante a responsabilidade tributária, a normativa legal envolvida compreende dois momentos distintos: primeiramente, a prescrição da regra matriz de incidência tributária, apartadamente, os pressupostos de responsabilidade.

Inúmeros são os casos de responsabilidade tributária trazidos pelo legislador, e a fixação de consequências jurídicas particulares; quando provêm de circunstância anterior ao fato gerador opera-se a chamada responsabilidade por substituição; enquanto desdobramento de evento posterior ao fato gerador, responsabilidade por transferência, no que se inclui os casos de sucessão mobiliária, imobiliária, empresarial, comercial, e a dita responsabilidade de terceiros, cujo exame vale a pena proceder.

O rol de responsabilidade de terceiros encontra pertinência pelas atribuições jurídicas relevantes que estes possuem diante da esfera pessoal e patrimonial de pessoas específicas, como também de toda a sociedade, já que acabam recebendo o encargo de providenciar a viabilidade da incumbência de pagar tributos exercida por aqueles a quem assistem. Importante a baliza do procedimento de responsabilização pela razoabilidade, proporcionalidade e coerência.

A modalidade solidária, constante no artigo 134 do CTN, funciona como uma espécie de diligência zelosa do legislador, sendo imprescindíveis dois requisitos: a cooperação com a concretização do fato jurídico tributário ou omissão impertinente neste procedimento pelo responsável, e a impossibilidade de cumprimento da obrigação pelo contribuinte, fator que acarreta severas críticas a denominação de tal encargo, julgando pelo fato de que a solidariedade não comporta estipulação de ordem, havendo genuinamente uma norma de subsidiariedade, sendo inclusive este o posicionamento do Superior Tribunal de Justiça:

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

(REsp 446.955/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/04/2008, DJe 19/05/2008)

Conjuntura sortida traz o dispositivo 135 do Código Tributário Nacional, vislumbra-se uma responsabilidade pessoal, eis que os terceiros enumerados dão causa à obrigação e o crédito relacionado através de condutas dolosas, perpetradas com excesso de poderes, infração à lei, contrato social ou estatutos. Acrescenta-se que no tocante as figuras trazidas pelo inciso III do artigo em comento, a saber: “os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”, resta estabelecido pela jurisprudência pátria que não se trata de qualquer integrante dos quadros societários ou corporativos, mas tão somente aqueles com poderes de gerência e administração;

Outra construção jurisprudencial, diz respeito ao mero inadimplemento, atraso de pagamento de créditos tributários regularmente constituídos por parte das empresas, o que não constitui infração a lei capaz de gerar atribuição de responsabilidade as pessoas elencadas no inciso *retro* transcrito. Nesse sentido, o Superior Tribunal de Justiça editou a súmula 430, na íntegra: “o inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”.

2.5 A COBRANÇA JUDICIAL DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO: EXECUÇÃO FISCAL

Recapitulando a constituição do crédito tributário, estabeleceu-se que o início do procedimento acontece na Constituição Federal, frente a outorga de poder concedida aos entes federativos para a criação ou majoração de tributos através de lei, esta que descreve minuciosamente, por meio da chamada regra matriz de incidência tributária, uma hipótese abstrata que quando concretizada na realidade corrente, produz um fato gerador que respaldará a chamada obrigação tributária, relação jurídica na qual há um encargo para a figura do devedor, sujeito passivo e um direito para o Estado, representado pela Fazenda Pública, sujeito ativo.

Todavia, embora o estabelecimento dos meandros da obrigação tributária, a prerrogativa estatal somente reveste-se de exigibilidade através do procedimento administrativo intitulado de lançamento, no qual a definitividade do crédito tributário consubstancia-se após a notificação do devedor. Acrescenta-se que para a realização da postura administrativa referenciada, o Fisco possui cinco anos, contados nas formas estabelecidas pelo CTN, sob pena da ocorrência de decadência, ou seja, a perda do direito de constituição do crédito tributário.

Diante da notificação, ao contribuinte restam quatro alternativas: o pagamento, a discussão na esfera administrativa ou diretamente na judicial, além da inércia, nesta última estando sujeito a incidência da cobrança judicial do crédito tributário, o processo de execução fiscal.

O referido liame processual, deve ser precedido da inscrição em dívida ativa, conduta na qual o Fisco procederá ao assentamento de todas as condições referentes ao crédito, emitindo ao final um título executivo extrajudicial denominado de Certidão de Dívida Ativa, o qual goza de presunção relativa de certeza e liquidez, com requisitos determinados pelo Código Tributário Nacional em conjunto com a Lei 6.830/1980, este último, diploma legislativo específico e condutor do processo de execução fiscal, ao qual aplica-se subsidiariamente o Código de Processo Civil.

Procedida a inscrição em dívida ativa, emitida a CDA e ajuizado o processo executivo fiscal, pressupõe-se a ausência de questionamentos pendentes, como destaca Humberto Theodoro Júnior:

Antes, portanto, de ingressar em juízo, tem a Fazenda Pública de promover o acerto de seu crédito, tanto objetiva como subjetivamente, mediante o procedimento da inscrição, para atribuir-lhe liquidez e certeza, ou seja, para determinar, de forma válida, a existência do crédito tributário, a quantia dele e a responsabilidade principal e subsidiária por seu resgate. Em outros termos, há de apurar-se antes da execução a existência da dívida, o que se deve e quem deve. (2016, p. 33)

Embora a regra da ausência de discussão acerca dos ditames do crédito tributário, o feito executivo fiscal pode acabar enveredando por outros litígios múltiplos pertinentes, tendo em vista que neste processo, há a garantia de ampla defesa e contraditório ao executado. Dentre a possibilidade de questões incidentes, reside o chamado redirecionamento da execução fiscal, quer seja, a inclusão de terceira pessoa no polo passivo processual que de alguma maneira se ache ligada ao crédito discutido: seja por uma norma de responsabilidade tributária, vínculo ao título executivo, dentre outras probabilidades.

Os debates seguintes deste trabalho centram-se, justamente, em discussões excepcionais diante de uma execução fiscal: a atribuição de legitimidade passiva para empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico em meio a todo um contexto material, processual tributário e empresarial.

3 GRUPOS ECONÔMICOS E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A liberdade de atuação econômica pelo particular, traduz a principiologia da livre iniciativa; destacada pela Constituição Federal de 1988, a máxima constitui fundamento do Brasil, como também vetor da ordem econômica, implicando na regra da disposição de empreendimentos independentemente de autorização estatal, além da livre circulação interna de capitais, respeitados os preceitos legais.

Mais do que um alicerce da República, fonte de arrecadação estatal, a autonomia de diligência econômica proporciona ao homem um mecanismo para viabilização de satisfação pessoal e subsistência, elevando outro firmamento primordial do Estado brasileiro: a dignidade da pessoa humana; vale registrar, que esse impacto ultrapassa a figura singular, comporta-se como instrumento de desenvolvimento social, já que a movimentação da iniciativa privada está conectada ao agrupamento da força humana de trabalho, transformando a realidade corrente e implicando na transcendência da existência digna para a coletividade.

A livre iniciativa e suas consequentes interações pessoais, demonstram o caráter do homem enquanto ser sociável, que necessita dos múltiplos auxílios de seus iguais para a proporção de êxito e desenvolvimento; o ordenamento jurídico, logicamente, não poderia conduzir-se apático a essa peculiaridade humana, tanto que, dentro do cenário socioeconômico criou o instituto da pessoa jurídica, outorgando autossuficiência existencial a soma de esforços, bens e capitais de indivíduos na persecução de um objetivo comum; dessa maneira, há concepção de um novo sujeito de direitos e obrigações, em regra independente de seus integrantes, estreitando os riscos inerentes a atividade de empreender. A normativa legal empresarial também reconheceu a complexidade da coletividade na tratativa empreendedora, tanto que o Código Civil de 2002¹ ampliou os requisitos de caracterização do empresário: da simples objetividade mercantil para a articulação dos fatores de produção atrelados a geração ou circulação de bens e serviços.

A mutação do pensamento social, o progresso técnico-científico hodierno, a busca de outras prerrogativas constitucionais como a propriedade privada, a liberdade de concorrência, bem como a ânsia por lucros exponenciais, própria da natureza humana continuam a promover a diversificação das formas de livre iniciativa, gerando novos arranjos na atividade empresarial; estes não configuram uma antítese ao universo jurídico, desde que estimados os ditames da legalidade particular estatuída no artigo 5º, inciso II da Lei Maior.

¹ Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Nesse cenário de constantes inovações e harmonia de esforços ascenderam os chamados grupos econômicos.

Traçar uma definição deste fenômeno esbarra na dificuldade gerada pela ausência de uma legislação específica no ordenamento jurídico brasileiro; diversas são as menções ao agrupamento em questão pelo legislador infraconstitucional, todavia, cada qual abarca realidades heterogêneas, pugnando por um conjunto hipossuficiente próprio, balizado por principiologias e contendas particulares. Diante dessa pluralidade legal, construções doutrinárias convergiram no sentido de se delinear duas categorias: grupos econômicos de direito e de fato.

A primeira está respaldada pela tratativa do tema na Lei 6.404/1976 que disciplina a constituição das sociedades anônimas, dedicando capítulo ao “grupo de sociedades”, assim expostos:

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

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

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

Do excerto legal acima transcrito, extrai-se como um dos pressupostos existenciais do dito grupo econômico de direito a imprescindibilidade de formalização da ligação por intermédio de instrumento convencional expreso, este necessita da aprovação de todas as sociedades integrantes, contendo entre os elementos obrigatórios: a designação do agrupamento, condições de participação, admissão e retirada de integrantes, eventual prazo de duração, estrutura administrativa, dentre outros, devendo ser levado a registro na Junta Comercial. Embora a união, todos os membros conservam a condição de sujeitos singulares de direitos e obrigações, com personalidade e patrimônio próprios; nessa esteira, busca-se unir artifícios e forças para o alcance de objetivos comuns (seja atividades, empreendimentos) ou potencializar a concretização dos particulares. Entre as entidades societárias o vínculo sobrevém na forma de controle, regrado pela própria Lei 6.404/1976 e pelo Código Civil, de forma que se distribui os papéis de controlador e controlada, especificados nas palavras de Fábio Ulhoa Coelho:

A sociedade controlada é definida como aquela de cujo capital outra sociedade participa com a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembleia geral e tem o poder de eleger a maioria dos administradores (CC, art. 1.098). Controladora, em decorrência, é a titular de direitos de sócio que lhe asseguram, de

modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e poder de eleger a maioria dos administradores de uma outra sociedade, a controlada, e dirige efetivamente os negócios sociais (LSA, art. 116). (2017, p. 467)

O embasamento legal restrito às sociedades anônimas, consoma a modalidade “de direito” enquanto uma exceção, conformação de menor incidência na vivência brasileira; nessa conjuntura, diversos agrupamentos econômicos perfazem a categoria “de fato”, cuja diferença marcante reside na ausência de legitimação do grupo através de convenção expressa, o que não implica em uma constituição irregular ou fator de escusa para encargos legais, tendo em vista que outras características são suficientes para a sua delimitação.

Neste gênero, a personalidade jurídica dos integrantes também resta conservada, implicando na independência patrimonial e obrigacional; além do mais, comporta a associação de outros tipos empresariais, até mesmo da própria sociedade anônima na inexistência de pacto escrito formal. Outro fator diferenciador relevante está na multiplicidade de opções de vínculos: além da relação controladora e controlada, observa-se a possibilidade de coligação, na qual uma sociedade exerce influência expressiva sobre outra, dominando no mínimo dez por cento de seu capital, sem, no entanto, controlá-la, recebendo a denominação de investidora.

Vale ressaltar, que a Consolidação das Leis do Trabalho no artigo 2º, §2º², alterado pela Lei 13.467/2017 (Reforma Trabalhista), alargou as formas de composição de grupos econômicos de fato ao abordar uma variedade genérica de ligames econômicos, atribuindo a empresas com relação de “direção, controle ou administração” a responsabilidade solidária por obrigações decorrentes da relação de emprego. Conjuntura semelhante extrai-se da Lei 8.212/1991, na qual o artigo 30, inciso IX³ prescreve a solidariedade no tocante às contribuições devidas à seguridade social por parte da superficial espécie dos “grupos econômicos de qualquer natureza” e da Lei 8.078/1990 (Código de Defesa do Consumidor), onde o artigo 28, §2º⁴ limita-se a designar responsabilidade subsidiária pelas obrigações positivadas no diploma às “sociedades integrantes dos grupos societários”.

² 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.

³ 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

⁴ Art. 28 (...) § 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

Ainda no plano da universalidade conceitual, fica situada a tentativa de uniformização de interpretação da Instrução Normativa 971/2009⁵ da Receita Federal do Brasil: “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” (grifo nosso).

Dado esse enquadramento, conclui-se que a tratativa dos grupos econômicos de fato perpassa pelo enquadramento dos seguintes vínculos: controladora e controlada, coligações, como também, outras conjunturas de subordinação entre empresas, enumeradas genericamente pelas legislações acima citadas como hipóteses de direção, controle ou administração, as quais embora à margem de uma definição legal podem ser inferidas a partir de uma análise casuística, havendo a constatação de certos elementos:

Independência meramente formal de pessoas jurídicas (que, na realidade, submetem-se a uma mesma unidade gerencial, laboral e patrimonial); identidade de administradores e contadores; formação de quadro societário pelos mesmos indivíduos ou seus parentes; estrutura administrativa compartilhada; atuação idêntica, similar ou complementar.

Obviamente que, de forma isolada, tais indícios são irrelevantes para a comprovação da existência de grupo econômico. E a ausência de alguns deles é igualmente irrelevante. O controle é o dado decisivo, mas os fatos acima descritos colaboram para o convencimento de que havia controle entre as pessoas jurídicas envolvidas. (FERRAGUT, 2016, p.19-20)

A identificação destes pressupostos fáticos de controle, aliados a uma associação da legislação tributarista em vigor, podem ensejar a identificação de um grupo com perspectivas fraudulentas, cujo intuito central reside no inadimplemento de eventual passivo, justificando a atribuição de comprometimento tributário, notadamente após a oportunidade de contraditório, ampla defesa e todo um processo analítico.

O fato é que não há como negar a possibilidade de delimitação do agrupamento de fato por intermédio das circunstâncias habituais, permitindo ao intérprete e aplicador do Direito suprir as lacunas normativas relacionadas a definição do grupo em si, como também dos elos de submissão. Assim demonstra o seguinte exemplo jurisprudencial:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. INDÍCIOS DE EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. NECESSIDADE DE INSTAURAÇÃO DO INCIDENTE PREVISTO NOS ARTS. 133 A 137 DO CPC/2015. CONSTRICÇÃO DE VERBAS EM CONTA BANCÁRIA VIA BACENJUD. LIBERAÇÃO.
(...)

⁵ BRASIL, Receita Federal. Instrução Normativa nº 971 de 13 de novembro de 2009. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Diário oficial da União. 17 nov. 2009

3. Há situações em que as sociedades **não estão formalmente coligadas ou controladas**, mas que fica **evidente a influência significativa de uma na outra**, com sócios comuns que exercem cargos de direção, sendo influentes nas deliberações sociais, podendo haver participação no capital social uma da outra, **caracterizando os chamados grupos econômicos de fato**.

4. Na hipótese, **as circunstâncias e fatos apontados** pela exequente evidenciam a forte ligação de interesse econômico, bem como uma forte relação administrativa, entre as pessoas jurídicas em questão. Os documentos trazidos revelam diversas ligações entre as referidas empresas, tais como: **similaridade ou complementaridade dos objetos sociais, compartilhamento de endereços, comando gerencial**.

5. Entretanto, a solidariedade tributária não decorre, simplesmente, da caracterização de grupo econômico, cujo ônus da prova é do Fisco. É preciso também demonstrar o cumprimento dos requisitos do art. 124 do CTN. A simples existência de grupo econômico não enseja responsabilidade tributária, a solidariedade entre as empresas depende de prova a demonstrar que elas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. (...) (grifo nosso)

(BRASIL. Tribunal Regional Federal da 5ª Região. Processo: 08032661920194050000, AG - Agravo de Instrumento. Relator: Desembargador Federal Leonardo Carvalho, 2ª turma. Recife, PE, 06 de agosto de 2019)

Utilizar-se da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça para traçar uma definição de grupo econômico não implica em grandes avanços, uma vez que, no tratamento do tema, a Corte se depara diretamente com questões mais específicas, a exemplo da legitimidade ou não da responsabilidade tributária dos conglomerados econômicos, deixando de traçar uma linha de preceitos existenciais do mesmo em virtude da impossibilidade do reexame de matérias fáticas decididas pelo juízo *a quo*.

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.

(...)

II - Na origem, foi interposto agravo de instrumento contra decisão, em via de execução fiscal, em que foram reconhecidos fortes indícios de formação de grupo econômico, constituído por pessoas físicas e jurídicas, e sucessão tributária ocorrida em relação ao Jornal do Brasil S.A. e demais empresas do "Grupo JB", determinando, assim, o redirecionamento do feito executivo.

III - Verificada, com base no conteúdo probatório dos autos, a existência de grupo econômico de fato com confusão patrimonial, apresenta-se inviável o reexame de tais elementos no âmbito do recurso especial, atraindo o óbice da Súmula n. 7/STJ. (...)

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AREsp 1455240/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, 2ª Turma. Brasília, DF, julgado em 15/08/2019, DJe 23/08/2019)

Toda a análise do conjunto normativo infraconstitucional, bem como da jurisprudência remete a constatação da ausência de um conceito genuinamente tributário de grupo econômico; embora a referência da Lei 8.212/1991 no que se refere a responsabilidade pelas contribuições sociais, inexistente comando legal sólido a considerar a condição de hipossuficiência do contribuinte para com o fisco, dado o *jus imperi* intrínseco ao processo de constituição e cobrança do crédito tributário. Por conseguinte, aos atores do cenário jurídico,

diante dos litígios entre grupos econômicos e Fazenda Pública, importa o esforço interpretativo dos mais variados meios nesta ocasião referenciados. De todo modo, seja um grupo econômico de fato ou de direito, alguns alicerces de reconhecimento merecem ser enumerados: a pluralidade de entes pessoas jurídicas, com a diferenciação de personalidade e patrimônio, a união de esforços, além do vínculo de subordinação.

Em sede da outorga de responsabilidade tributária, se faz necessário empregar um conjunto probatório demonstrando além da existência do grupo, mas também a subsunção da fundamentação legal que conduzirá a condição de sujeito passivo; ocorre que a atuação da Fazenda Pública por vezes vem ignorando tais fatores primordiais, imputando às empresas integrantes de grupos econômicos a incumbência da satisfação de créditos tributários relativos a obrigações de somente um membro do conglomerado, motivada pela simples razão de entre elas existir tal elo de cunho empresarial e por uma interpretação equivocada dos dispositivos legais atinentes a responsabilidade.

Esse tipo de medida desarrazoada pode ser atribuída a uma necessidade do Fisco de implementar novas formas de satisfação da dívida ativa, visto que, o atual panorama do judiciário brasileiro demonstra uma crescente inefetividade dos processos de execução fiscal, a título de ilustração, de acordo com o Relatório Justiça em Números 2019⁶, elaborado pelo Conselho Nacional de Justiça, no ano de 2018 os feitos executivos fiscais simbolizavam 73% das execuções pendentes e 39% dos casos totais em tramitação no Poder Judiciário; a cada cem processos de execução fiscal tramitados no ano aludido, apenas dez foram baixados. Tal quadro, aliado aos múltiplos artifícios ilícitos empregados por uma gama de contribuintes na tentativa de burlar os deveres jurídicos tributários, conduziram à crescente demanda de redirecionamentos objetivando a inclusão das empresas partes dos grupos em estudo no polo passivo dos executivos fiscais, ampliando assim os recursos passíveis de expropriação e as chances de êxito na garantia do crédito público.

Todavia, oportuno reiterar que os grupos econômicos não constituem, em sua essência, formação antagônica aos ditames jurídicos brasileiros, mas sim, consequência da livre iniciativa, desenvolvimento de mercado, destarte, culmina desacertada qualquer atuação fundada meramente no plano existencial e na indissociabilidade da ilegalidade. Ademais, não cabe à Fazenda Pública enumerar sujeitos passivos meramente baseada em uma suposta celeridade procedimental; frisa-se, inclusive, que a intenção pode gerar efeito reverso,

⁶ BRASIL. Conselho Nacional de Justiça. Justiça em Números 2019. Brasília, DF: CNJ, 2019. Disponível em: <<http://cnj.jus.br/files/conteudo/arquivo/2019/08/4668014df24cf825e7187383564e71a3.pdf>> Acesso: 02 set. 2019

fomentando litígios processuais e maior estagnação do judiciário. Traçado o panorama fático, passa-se a análise dos dispositivos legais que baseiam a imputação da responsabilidade tributária às empresas de grupos econômicos pelos débitos de apenas uma delas.

3.1 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA FUNDAMENTADA NO ARTIGO 124 DO CTN

Conforme estabelecido no artigo 124⁷, inciso I do Código Tributário Nacional, o adimplemento da obrigação tributária principal consiste múnus solidário daqueles que possuam interesse comum na situação que constitua o respectivo fato gerador.

Partindo desse fato, diante da constatação de grupos econômicos, as disposições da solidariedade em diversas ocasiões servem de azo para a responsabilização de uma empresa pela dívida de seus pares, aos argumentos de que supostas interligações para fins fraudulentos ou a mera formação do conglomerado e seu elo de subordinação inerente configurariam, de pronto, o interesse comum exigido pela normativa tributária, em um contexto onde o ato de uma entidade necessariamente aproveitaria aos demais.

A desconstrução desse silogismo exige a análise de duas conjunturas. Primeiramente, a conceituação de “interesse comum”: trata-se de interesse jurídico, ou seja, relação positivada pelo Direito, e não mera afeição empresarial, econômica, moral, de mercado; na análise da incidência tributária equivale obrigatoriamente ao ato de concretização da hipótese de incidência e a elaboração conjunta do fato gerador por ocupantes do mesmo polo da relação tributária. Em segundo plano, o esclarecimento dos pressupostos do agrupamento econômico, porquanto embora atados por vínculo de subordinação, cada qual mantém a autonomia pessoal, obrigacional, patrimonial, negocial, além da diversificação de empreendimentos, o que não implica na forçosa atuação integral conjunta. O objetivo central do ligame reflete na proporção de potencialização empresarial, de plano que, o interesse comum nos moldes da interpretação legal finda somente nos atos que importem na realização simultânea do fato gerador da obrigação. Assim entende o Superior Tribunal de Justiça:

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

⁷ Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

RESPALDADO NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ DE QUE A EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA A SOLIDARIEDADE PASSIVA NA EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A respeito da definição da responsabilidade entre as empresas que formam o mesmo grupo econômico, de modo a uma delas responder pela dívida de outra, a doutrina tributária orienta que esse fato (o grupo econômico) por si só, não basta para caracterizar a responsabilidade solidária prevista no art. 124 do CTN, exigindo-se, como elemento essencial e indispensável, que haja a indubitosa participação de mais de uma empresa na conformação do fato gerador, sem o que se estaria implantando 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 aprobelesse; 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. Agravo Interno da Fazenda Nacional a que se nega provimento.
(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 1035029/SP, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, 1ª Turma. Brasília, DF, em 27/05/2019, DJe 30/05/2019)

Desse modo, a sintetização do interesse comum exigido pelo artigo 124, inciso I do CTN provém imperiosamente do desdobramento conjunto do fato gerador, situação passível de incidência nas mais variadas vinculações e contextos, independentemente de uma organização específica. Outrossim, a observância dessa condição no cerne de um grupo econômico requer a produção probatória pela Fazenda Pública da ação aliada por parte dos integrantes, originando uma obrigação tributária.

Seguindo na análise do artigo 124 do CTN, o inciso II prescreve a possibilidade da solidariedade decorrer de imperativo legal. As hipóteses resultantes não derivam de mero arbítrio do legislador, mas estão balizadas no plano constitucional pelas limitações materiais intrínsecas ao poder de tributar (princípios e imunidades), igualmente, enquanto matéria geral de direito tributário, na exigência formal de lei complementar, conforme expresso no artigo 146, inciso III da Constituição Federal. Ademais, carecem de uma interpretação conjunta com o artigo 128 do diploma tributarista brasileiro, no qual atrela as disposições de responsabilidade

somente a terceiros que se achem de algum modo vinculados ao fato gerador propulsor da obrigação. Sintetiza Ives Gandra da Silva Martins:

Há de se ressaltar, ainda que a não realização, por parte de uma empresa, de fatos geradores, na verdade protagonizados por outra, é o suficiente para excluí-la de qualquer responsabilidade tributária, sendo ilegal o redirecionamento de cobrança contra ela, por gerar, a meu ver, violação do princípio da capacidade contributiva e efeito confisco. Os três princípios que informam a imposição (tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta da lei formal) restariam maculados, se tal direcionamento se desse.

O fato gerador do tributo diz sempre respeito ao contribuinte ou responsável a ele vinculado, e jamais poderá ser o tributo exigido de empresa ou contribuinte “*sem qualquer vinculação*” com a sua prática. (grifo da autora) (2015, p. 59)

Em meio a esse viés interpretativo, forçoso reconhecer a inexistência de legislação hábil a imputação de responsabilidade tributária solidária aos membros de um grupo econômico, já que para tanto, de início, incumbiria a lei complementar transmitir normativas gerais. Nesse plano, cabe questionar a constitucionalidade do artigo 30, inciso IX da Lei 8.212/1991, ao atribuir responsabilidade solidária aos grupos econômicos pelas contribuições devidas a Previdência Social: cuida-se de lei ordinária disciplinando contingência de solidariedade diversa do CTN pela trivial constituição de um agrupamento econômico, tal como espécie de ônus, responsabilidade de cunho objetivo por uma movimentação autêntica, realizada com a finalidade de progresso.

3.2 A UTILIZAÇÃO DOS ARTIGOS 134 E 135 DO CTN

Rememorando os ditames da normativa de responsabilidade tributária, a ótica do artigo 134 do CTN conduz a avocação da obrigação principal por um rol de figuras específicas avante a inviabilidade econômica do contribuinte, acompanhada de uma interferência ou omissão indevida; por sua vez, o artigo 135 da compilação tributarista enumera a responsabilidade pessoal de determinados agentes por créditos oriundos de condutas dolosas, manifestadas com excesso de poderes ou em atentado à lei, contrato social ou estatutos.

No enquadramento empresarial, certos personagens ganham destaque: os sócios, no caso da liquidação da sociedade de pessoas (excluídas as de capitais) no que se refere ao artigo 134; os mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado na modalidade elencada pelo dispositivo 135. Como bem se observa, trata-se de pessoas físicas, destinadas taxativamente ao dever de responsabilidade, de maneira que, remanesce inviável a subsunção dos dispositivos legais em comento à estrutura dos grupos econômicos os quais resultam exclusivamente da concentração de pessoas jurídicas.

Dessa maneira, o redirecionamento para empresas conectadas economicamente foge a tipicidade da responsabilidade de terceiros. Contexto diverso, ostenta a imputação do encargo legal a indivíduo que incorre em uma das hipóteses elucidadas e está atrelado ao quadro corporativo ou societário (desde que munido de poderes de administração) em uma das empresas do conglomerado: neste caso, elege-se terceiro para a sujeição passiva e parte legítima de eventual feito executivo, devido a uma conduta ilícita ou omissa singular, sendo insignificante a participação no grupo econômico, já que a pessoa jurídica acaba lesada.

3.3 A DISCIPLINA DO ARTIGO 50 DO CÓDIGO CIVIL

A discussão em torno da imputação de obrigações tributárias aos integrantes de grupos econômicos por fatos jurídicos realizados por tão somente um dos membros, atrai a aplicação de outro dispositivo, atinente ao direito privado: o artigo 50 do Código Civil. Conforme já debatido, o legislador ordinário em incentivo à livre iniciativa e mitigação dos riscos inerentes às atividades econômicas, criou o instituto das pessoas jurídicas, dotadas de independência patrimonial na percepção de vantagens e exercício de obrigações em relação aos indivíduos que as compõem.

Ocorre que, a fim de respaldar a segurança jurídica, bem como preservar os direitos da coletividade, a Lei Civil aduz situações específicas de superação do princípio da autonomia patrimonial, notadamente quando a personalidade jurídica acaba utilizada para finalidades diversas do fomento econômico, sendo instrumento de fraudes e ganhos ilícitos. Tal quadro foi sintetizado pelo referenciado excerto do diploma civilista como abuso da personalidade jurídica, subdividido em duas situações específicas: desvio de finalidade, na qual a pessoa jurídica serve de plano para atos em desconformidade com seu estatuto social, da prática empreendedora, intermédio para ilegalidades, lesando terceiros; ou confusão patrimonial, onde recursos, passivos e encargos de sócios ou administradores fundem-se aos da empresa, sem a possibilidade de distinção.

Inicialmente, coube a doutrina e jurisprudência traçar a interpretação destas situações de desvirtuamento jurídico, todavia com a edição da Medida Provisória 881 de 2019, popularmente batizada de “MP da Liberdade Econômica”, acrescentou-se ao artigo 50, a positivação conceitual das ocorrências, contribuindo para dirimir dúvidas na aplicação da lei. Segue a redação legal em vigor, destacados os acréscimos:

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. (Redação dada pela Medida Provisória nº 881, de 2019)

§ 1º Para fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização dolosa da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza. (Incluído pela Medida Provisória nº 881, de 2019)

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por: (Incluído pela Medida Provisória nº 881, de 2019)

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa; (Incluído pela Medida Provisória nº 881, de 2019)

II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto o de valor proporcionalmente insignificante; e (Incluído pela Medida Provisória nº 881, de 2019)

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial. (Incluído pela Medida Provisória nº 881, de 2019)

§ 3º O disposto no caput e nos § 1º e § 2º também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica. (Incluído pela Medida Provisória nº 881, de 2019)

§ 4º A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica. (Incluído pela Medida Provisória nº 881, de 2019)

§ 5º Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica. (Incluído pela Medida Provisória nº 881, de 2019)

Da transcrição legal, importa atentar outros aspectos da dita superação da personalidade jurídica: primeiramente, o impulso da medida reservado à parte ou ao Ministério Público quando interventor no processo, seguido da imprescindibilidade de autorização judicial; seu caráter pontual, restringindo-se a determinada obrigação e as suas lides inerentes, mantendo intacto o escopo da pessoa jurídica fora desse ambiente; por fim, a índole legitimamente patrimonial, uma vez que, alarga os efeitos obrigacionais aos bens de administradores ou sócios beneficiados direta ou indiretamente com o abuso da personalidade jurídica.

Inúmeras são as discussões em torno da viabilidade de aplicação do disposto na seara tributária. Parte da doutrina, a qual filia-se Luciano Amaro (2004), pugna pela incompatibilidade de enquadramento, alegando que a desconsideração da personalidade jurídica acarretaria em condição de responsabilidade de terceiros sem amparo no Código Tributário Nacional, contradizendo o Princípio da Legalidade, do mesmo modo que a normativa dos artigos 121, parágrafo único, II e 128 do código tributarista, além de incitar inconstitucionalidade formal, tendo em vista a necessidade de lei complementar fixar os ditames de sujeição passiva e o Código Civil constituir lei ordinária.

Entendimento antagônico, sentido que acompanha Maria Rita Ferragut (2016), prega a diferenciação entre os institutos da responsabilidade tributária de terceiros e a desconsideração da personalidade jurídica: esta última prescreve uma afetação direcionada exclusivamente para a esfera patrimonial, identificada nos bens particulares de sócios ou

administradores de pessoas jurídicas em meio a especificidade do abuso de personalidade, enquanto que aquela, modalidade de sujeição passiva tributária, condiz imputação direta e pessoal de responsabilidade. Ambos os casos, embora tenham o pagamento da prestação obrigacional como consequência, advêm de uma normativa e contextos fáticos distintos.

Diante dessa celeuma, o segundo posicionamento doutrinário denota mais apropriado ao texto da lei, onde manifestamente há o indicativo do cunho patrimonial da desconsideração da personalidade jurídica, condição dissociativa da responsabilidade tributária. A mitigação em questão expressa uma garantia ao sujeito ativo obrigacional e a prudência jurídica das transações, nessa conformidade se revela impertinente a exclusão da norma em face do credor tributário, que persegue a tributação em atenção ao propósito vital da supremacia do interesse público e a satisfação das necessidades coletivas.

Além de que, o conceito de pessoa jurídica traçado pelo Código Civil simboliza norma jurídica universal, observada não só pelo direito privado como por todo o conjunto normativo brasileiro, nesse sentido as exceções abusivas descritas representam extensões intrínsecas a definição traçada, sobre a qual não há nenhum óbice pautado pela legislação específica do CTN. Logo, os preceitos traçados pelo artigo 50 enquanto manifestações principiológicas de direito privado, situam-se integrados à legislação tributarista, com adoção nos moldes do artigo 109⁸ do CTN, comando legal que expressa o feitio de superposição do Direito Tributário, ou seja, a edificação dos efeitos tributários a partir da lógica descrita por searas jurídicas variadas.

Ratificada a aplicabilidade do artigo 50 do Código Civil em âmbito tributário, em sede de grupos econômicos alguns cenários de enquadramento da normativa de desconsideração da personalidade jurídica acabam identificados; a princípio, interessa esclarecer que o abuso de personalidade não estampa característica inerente aos aglomerados empresariais econômicos, reitera-se que estes equivalem a arranjos empresariais lícitos nos quais os participantes conservam a autonomia patrimonial, negocial e obrigacional, unidos por um vínculo externo de subordinação apenas para fins de otimização de atividades e incrementos de resultados. Tal distanciamento da obscuridade legal, após o repetitivo reconhecimento em âmbito jurisprudencial, foi amparado pela letra da lei por obra da Medida Provisória nº 881/2019, a qual sedimentou, no artigo 50, §4º do CC, o entendimento de que a mera formação do grupo econômico não permite a mitigação patrimonial, sendo indispensável a comprovação dos requisitos expressos .

⁸ Art. 109. Os princípios gerais de direito privado utilizam-se para pesquisa da definição, do conteúdo e do alcance de seus institutos, conceitos e formas, mas não para definição dos respectivos efeitos tributários.

Destarte, em caráter de exceção, os grupos econômicos podem espelhar mecanismo para a prática de abuso de personalidade, visando a distorção dos fatos a fim de frustrar o adimplemento do passivo tributário.

Uma destas ocorrências verifica-se em um grupo constituído, a princípio, dentro dos limites da lei: os contornos do arranjo podem ser facilmente delimitados, existe efetivamente pluralidade de integrantes, cada qual com a sua independência, todavia, no seio da relação de eficiência empresarial, transferências de acervo são efetuadas de forma a confundir os haveres da entidade controladora, diretora com as demais subordinadas, incorrendo na caracterização de confusão patrimonial. Nesse modelo, o abuso da personalidade jurídica vai além da mera constituição de um grupo econômico, mas se dá dentro do ajuntamento supracitado, por obra de transações ao arrepio da lei, que uma vez comprovadas enseja a aplicação pontual da desconsideração da personalidade jurídica, atingindo outros integrantes do conglomerado. Como exemplo:

AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMPRESARIAL. PROCESSO CIVIL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. RECONHECIMENTO DE GRUPO ECONÔMICO. REVISÃO DOS FATOS AUTORIZADORES. SÚMULA Nº 7/STJ.

1. Reconhecido o grupo econômico e verificada confusão patrimonial, é possível desconsiderar a personalidade jurídica de uma empresa para responder por dívidas de outra, inclusive em cumprimento de sentença, sem ofensa à coisa julgada. Rever a conclusão no caso dos autos é inviável por incidir a Súmula nº 7/STJ.

2. Agravo regimental não provido.

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 441.465/PR, Rel. Ministro Ricardo Villas Bôas Cueva, 3ª Turma. Brasília, DF, em 18/06/2015, DJe 03/08/2015)

Distorção das finalidades inerentes aos grupos econômicos também se nota quando o mesmo constitui estrutura puramente aparente. Em sede de apropriação da característica de multiplicidade de integrantes, uma empresa ou indivíduo concebe pessoas jurídicas artificiais com o fulcro de dissimular negócios jurídicos de modo a frustrar o adimplemento das mais variadas obrigações decorrentes da atividade empresarial, no que se inclui as tributárias. Nesse modelo, o agrupamento tem uma composição múltipla formal, porém na realidade existe a atuação de um único sujeito, o qual abusa das formas da personalidade prescritas pelo direito privado, notadamente com a finalidade de ludibriar terceiros.

Isto posto, a aplicação da normativa do artigo 50 do Código Civil tem o condão de romper a fraude, reside na comprovação de uma unidade patrimonial em meio a existência de pessoas jurídicas variadas amparadas em uma ligação de grupo econômico; este partindo de uma interpretação analítica, não chega sequer a efetivamente existir, uma vez que, o pressuposto basilar de integrantes múltiplos mostra-se simulado. Conjugando a hipótese com os ditames do

CTN, localiza-se cristalino desacato as formas prescritas no Direito, de maneira a distorcer os fatos jurídicos tributários e o desenrolar das obrigações concatenadas, acarretando caso de elusão fiscal e o manejo do artigo 116, parágrafo único do CTN⁹, produzindo um conjunto probatório hábil a apoiar uma desconsideração da personalidade jurídica em âmbito judicial.

3.4 AS BALIZAS DE ASSOCIAÇÃO DOS GRUPOS ECONÔMICOS E A TRATATIVA DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A análise dos dispositivos normativos referentes a imputação de responsabilidade tributária, como também da desconsideração da personalidade jurídica, hábeis a fundamentar o dever do adimplemento de obrigações tributárias por empresas de um mesmo grupo econômico por fatos geradores realizados tão somente por um dos integrantes, tem enquanto aspecto comum o reconhecimento da autenticidade jurídica do referido ligame empresarial, seu intuito de eficiência, incremento e manifestação da livre iniciativa.

Nesse sentido, a jurisprudência demonstra o entendimento prioritário de que a mera constituição de um grupo econômico não simboliza amparo legal para a sujeição passiva tributária, como também de mitigação da autonomia patrimonial. Aos poucos, o legislador também vem acompanhando tal cognição, tendo em vista que embora a ausência de instituto jurídico exclusivo na tratativa da temática, a recente reforma do artigo 50 do Código Civil proporcionada pela Medida Provisória 881 de 2019, demonstra o reconhecimento do destaque do aglomerado empresarial na realidade hodierna.

Outrossim, mostra-se imprescindível a efetiva subsunção do contexto casuístico do grupo econômico ao excerto legal capaz de proporcionar uma responsabilidade tributária ou encargo. Dada a licitude e importância da organização, em sede judicial ou administrativa essa atitude que leva à sujeição passiva tributária, redirecionamento de uma lide executiva fiscal carece do amparo pela principiologia fundamental do contraditório, ampla defesa efetivando a natureza retributiva da tributação em relação aos direitos fundamentais, além da promoção de igualdade e capacidade contributiva. Nessa esteira, segue-se a análise da instrumentalização processual do redirecionamento na esfera dos grupos econômicos e a atenção fornecida as garantias supracitadas.

⁹ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...)

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

4 AS PREMISSAS PROCESSUAIS TRIBUTÁRIAS E O REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÕES FISCAIS PARA OS GRUPOS ECONÔMICOS

A execução fiscal consiste no instrumento processual no qual o Estado busca a satisfação dos créditos de natureza tributária ou não tributária que deixaram de ser adimplidos espontaneamente pelo contribuinte; comporta um processo executivo por quantia certa, como já aludido, disciplinado pela Lei 6.830 de 1980 e subsidiariamente pelo Código de Processo Civil, fundamentado em um título executivo extrajudicial denominado Certidão de Dívida Ativa, o qual precede de um procedimento administrativo formal para a sua constituição, sedimentando as características inerentes ao passivo devido: a identidade do devedor, valor originário, encargos legais, natureza da dívida, dentre outros.

Diante dessa providência prévia, pode-se afirmar que a execução fiscal se centra primordialmente em satisfazer o direito do credor público, tendo em vista que todas as discussões atinentes a obrigação e crédito tributários, em tese, já teriam sido objeto de discussões em esfera administrativa; dessa maneira, persistindo a ausência de pagamento pelo sujeito passivo, agora executado, após a citação nos termos do artigo 8º¹⁰ da Lei de Execução Fiscal, há o procedimento de medidas coercitivas legais de afetação, como o bloqueio de ativos financeiros, penhora e hasta pública de bens. Trata-se de manifestação do poder de império estatal para efetivação dos propósitos da tributação, bem como a promoção da isonomia, uma vez que, não se mostra justo a ausência de sanção e coerção para aquele que deixou de arcar com o dever fundamental de pagar tributos tal como seus pares, se assim não o fosse, restaria aniquilada a igualdade e capacidade contributiva.

Variadas situações levam a inadimplência e execução de uma pessoa jurídica, seja por ato ilícito ou a mera desatenção à dívida tributária, como também a insolvência em decorrência de condições de força maior, a exemplo de uma crise econômica, dificuldades de mercado; o fato é que a ausência de planejamento tributário e as consequências de uma execução fiscal se mostram riscos inerentes a atividade do empreendedorismo, sob a certeza da atividade vinculada de fiscalização e persecução da máquina pública.

Nessa esteira, embora a essencialidade da dívida ativa e do *jus imperi* estatal, o feito executivo não está isento da oportunidade de oposição e discussão por parte do executado; não obstante a legitimidade das medidas de coibição, outros direitos devem ser considerados como a propriedade privada, ampla defesa e contraditório, tanto que todo o processo de cobrança

¹⁰ Art. 8º - O executado será citado para, no prazo de 5 (cinco) dias, pagar a dívida com os juros e multa de mora e encargos indicados na Certidão de Dívida Ativa, ou garantir a execução (...).

passa pela condução da jurisdição de um juiz terceiro imparcial, viabilizando ao executado rememorar questões que entenda em descompasso com a lei; ademais, importa enfatizar que a Certidão de Dívida Ativa apresenta presunção relativa de certeza e liquidez, cabendo a sua impugnação por prova e fundamento meritórios.

Uma das matérias passíveis de discussão reside no chamado redirecionamento das execuções fiscais, ou seja, quando a Fazenda Pública solicita a inclusão de terceira pessoa diversa da original no polo passivo do processo executivo; cuida-se de providência amparada legalmente em disposições como o artigo 4º, inciso V da Lei 6.830, que enumera como sujeito passivo da execução além do devedor, o responsável nos termos da lei, e o §2º do mesmo excerto legal, que prevê a incidência das normas de responsabilidade próprias da legislação tributária, cível e comercial à dívida ativa da Fazenda Pública. Nesse caso, se perfaz uma regra matriz de responsabilidade, acarretando a sujeição passiva executiva; diante desse acontecimento, ao executado deve ser proporcionada a oportunidade de manifestação e defesa, valendo-se dos meios materiais e processuais pertinentes.

Em suma, a corresponsabilidade tributária não pode, em regra, decorrer de simples afirmação unilateral da Fazenda no curso da execução fiscal. Reclama, como é curial, apuração pelos meios legais, e só depois do indispensável acerto do fato que a tiver gerado é que a responsabilidade do estranho poderá ser havida como líquida e certa. (THEODORO JÚNIOR, 2016, p. 81)

No cenário dos grupos econômicos, a deliberação de redirecionamento das execuções fiscais ganha destaque, uma vez que, por diversas vezes, está amparada no argumento banal de responsabilidade tributária fundada na constituição do conglomerado por si só, gerando um ambiente de insegurança jurídica; entretanto, ainda que em meio a dificuldade causada pela ausência de legislação uniforme, nota-se esforço do ordenamento pátrio em paulatinamente desconstruir essa ideia equivocada, privilegiando o caráter lícito da formação e a sua importância no campo socioeconômico, fixando contornos existenciais, no que se inclui a indispensabilidade da autonomia patrimonial e negocial de seus integrantes.

Assim, em um processo executivo fiscal, imputar à condição de executada para empresa componente de grupo econômico por dívida ativa pertencente às demais integrantes requer a análise da apropriada incidência da normativa concernente a responsabilidade tributária, como também de descon sideração da personalidade jurídica, na qual a mitigação da autonomia patrimonial pode suscitar a inclusão de terceiro na conjuntura de executado para que assim tenha-se acesso ao seu patrimônio, afetado em razão da prática de abuso de personalidade.

A relevância das diferenças fáticas e legislativas pertencentes a responsabilização e a descon sideração, objeto de reflexão anterior, proporcionam uma perspectiva processual

distinta em meio a demanda executiva fiscal, especialmente quanto aos mecanismos de defesa das empresas do conglomerado. Interpretar essa dissemelhança motiva para a Fazenda Pública a uniformização da atividade tributária administrativa, da prestação jurisdicional, além da eficiência; e para os grupos econômicos significa munir-se das vias de proteção adequadas em sede de litígio executivo, além de contribuir para a solidificação da ideia dos grupos econômicos enquanto instrumento de eficiência empresarial e dissociativa da ilegalidade, eis que remanesce as formas de tratamento de um agrupamento excepcional meramente fraudulento. Como supracitado, a temática vem sendo progressivamente discutida na seara jurídica brasileira, cabendo abordar os distintos enquadramentos legais para se chegar ao privilégio dos direitos fundamentais de contraditório e ampla defesa.

No tocante a solidariedade atinente ao artigo 124, inciso I do CTN restou demonstrada a tradução de interesse comum na situação que constitua o fato gerador como a prática efetiva e conjunta da materialização da hipótese de incidência e do consequente desenrolar do fato jurídico tributário. Em âmbito de grupos econômicos, a conjuntura não advém da subordinação trivial decorrente do agrupamento, mas sim, quando comprovado pelo Fisco que as empresas agiram concomitantemente em um determinado contexto de forma a desencadear uma obrigação tributária; embora conduta excepcional, dada a autonomia inerente aos integrantes, não há óbice a ocorrência de tal situação em sede de grupos econômicos, perfazendo uma hipótese lícita de solidariedade. Assim sobrevindo, o momento de auferir e provar efetivamente o interesse comum ocorre na constituição do crédito tributário por intermédio do lançamento, já que se porta como a etapa de verificação de todos os elementos da regra matriz de incidência tributária e formalização da relação jurídica obrigacional tributária, no que se inclui a concretização da hipótese de incidência.

Convém trazer à baila disposições do Parecer Normativo COSIT, de número 04/2018¹¹, editado pela Receita Federal do Brasil, que detém entre os seus objetivos a regulamentação de aplicação do artigo 124, inciso I do CTN em âmbito federal no contexto dos grupos econômicos irregulares, utilizados com finalidades à margem da lei, como a blindagem patrimonial. A princípio, implica reconhecer o avanço consubstanciado no ato administrativo em questão, fornecendo atenção a temática dos conglomerados empresariais, acompanhando

¹¹ BRASIL. Secretaria da Receita Federal do Brasil. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado Ao Fato Jurídico Tributário. Ato Ilícito. Grupo Econômico Irregular. Evasão e Simulação Fiscal. Atos que Configuram Crimes. Planejamento Tributário Abusivo. Não Oposição ao Fisco de Personalidade Jurídica Apenas Formal. Possibilidade. Parecer Normativo COSIT, nº 4, de 10 de dezembro de 2018. Publicado no DOU de 12/12/2018, seção 1, página 23 – Brasília, DF. Disponível em: <<http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=97210>> Acesso: 06 set. 2019

entendimentos importantes, a exemplo da desassociação entre a responsabilidade solidária de grupos econômicos e a mera constituição, importando na imprescindibilidade de abuso de personalidade. Entretanto, o ato firma entendimento diverso de “interesse comum” e solidariedade:

Voltando-se à responsabilidade solidária, o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, **como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta.** (grifo nosso) (Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04, de 10 de dezembro de 2018, p. 7-8)

Nesse sentido, encontra-se uma ampliação indevida do conceito de interesse comum, reportando não só o ato de realização do fato gerador, bem como a prática de qualquer atitude ilícita que acarrete a adulteração do mesmo. Essa sistemática, destoa das interpretações do alcance da solidariedade inerente ao disposto no artigo 124, inciso I versadas pelos Tribunais Superiores, além de tratar como unitárias duas perspectivas distintas: um evento se dá na constituição da fática jurídica tributária consubstanciada no interesse comum, outro, embora interligado, na conduta ao arrepio legal a fim de ludibriar o Fisco, que deve ser apurada em procedimento distinto, onde o CTN, em dispositivos como o artigo 149, inciso VII¹² e 116, parágrafo único fornece o condão de alteração posterior do lançamento na constatação de irregularidades.

Tal panorama leva a conclusão de que urge sublinhar a constatação do interesse comum (evidenciado apenas no desempenho exclusivo da regra matriz de incidência tributária) em sede administrativa do lançamento ou em discussão em meio a processo de conhecimento, a exemplo de uma ação anulatória, eis que abordar a temática em execução fiscal seria revisar o ato de constituição do crédito tributário.

No que se refere à responsabilidade de terceiros, atinente aos artigos 134 e 135 do CTN, premissa basilar externa-se no fato da impossibilidade de subsunção ao ligame dos grupos econômicos, uma vez que, o rol de imputação de ambos os dispositivos enumera atribuição particular de pessoas físicas, enquanto os conglomerados empresariais são formados por pessoas jurídicas. Assim, tais comandos legais são capazes de alcançar somente integrantes do

¹² Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos: (...) VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação

quadro corporativo ou societário de uma das empresas do ligame, conjuntura de afetação que independe da formação do agrupamento econômico.

A responsabilidade genuinamente subsidiária explanada no artigo 134, lastreada pela objetividade do critério de insolvência econômica abrevia maiores debates e divergências. Acerca da conjunção do artigo 135, acentuadas as pontuações doutrinárias e jurisprudenciais; enquanto caso de responsabilidade por transferência, impulsionado por um acontecimento após a ocorrência do fato gerador, a constatação da regra matriz de responsabilidade pode ser observada em duas momentâneas: em sede administrativa, no procedimento de inscrição em dívida ativa, no qual deve ser oportunizada a manifestação do sócio administrador a quem se pretende atribuir o múnus tributário, bem como produzido lastro probatório das condutas de elevação da responsabilidade, esta efetivamente apurada conduzirá ao acréscimo do responsável no polo passivo da Certidão de Dívida Ativa; ou já em âmbito judicial, motivada por episódios posteriores ao ajuizamento da execução fiscal.

Cada uma das situações ocasionará peculiaridades na pretensão fazendária de redirecionamento de um feito executivo fiscal, uma vez que, de acordo com o entendimento firmado pelo Superior Tribunal de Justiça no Recurso Especial 1.104.900/ES¹³, julgado sob a sistemática representativa de controvérsia, ainda sob a égide do Código de Processo Civil de 1973, constando o nome do sócio na CDA, a ele incumbe o ônus da prova para desconstruir os argumentos de caracterização do artigo 135 do CTN, motivadores de um redirecionamento fiscal; enquanto que na ausência de menção expressa no título executivo extrajudicial aludido, incumbe a Fazenda Pública, preliminarmente, provar no bojo do processo executivo a conduta com excesso de poderes do responsável tributário.

Essa sistemática evidencia consideração pelo exercício prévio de cognição instaurado em âmbito administrativo, além do efeito de prova pré-constituída atribuída à Certidão de Dívida Ativa pelo disposto no artigo 204 do CTN¹⁴; dado enquadramento, juntamente com a perspectiva de incumbência pessoal própria da aludida responsabilidade de terceiros, leva a uma ótica de defesa do responsável, então sujeito passivo da execução fiscal, por intermédio de exceção de pré-executividade quando clarividente o atentado a norma de

¹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp nº 1.104.900/ES, Rel. Ministro Denise Arruda, Primeira Seção. Brasília, DF, julgado em 25/03/2009, DJe 01/04/2009

¹⁴ Art. 204. A dívida regularmente inscrita goza da presunção de certeza e liquidez e tem o efeito de prova pré-constituída.

Parágrafo único. A presunção a que se refere este artigo é relativa e pode ser ilidida por prova inequívoca, a cargo do sujeito passivo ou do terceiro a que aproveite.

ordem pública, nos termos do pactuado pelo Superior Tribunal de Justiça na súmula 393¹⁵, ou através de embargos à execução fiscal, processo de conhecimento à parte, em havendo garantia de juízo, consoante a disciplina específica do artigo 16, §1º¹⁶ da Lei de Execução Fiscal.

4.1 O ARTIGO 50 DO CÓDIGO CIVIL E A UTILIZAÇÃO DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA NA EXECUÇÃO FISCAL

A verificação dos dispositivos legais referentes a responsabilidade tributária capazes de gerar a sujeição passiva ou redirecionamento de uma execução fiscal para empresa pertencente à grupo econômico levam a inferência de que a solidariedade por interesse comum há de ser verificada no momento de constituição do crédito tributário; e no tocante a responsabilidade de terceiros, nesse contexto sócios ou administradores de uma das pessoas jurídicas do agrupamento, pondera-se a existência da anotação do responsável na Certidão de Dívida Ativa, sendo certo que o caráter pessoal do múnus tributário incorre na arguição de responsabilidade tributária pela Fazenda Pública, bem como de defesa do pretendente responsável, então executado, no próprio âmbito da execução fiscal. Em relação ao sujeito passivo, por intermédio de instrumentos processuais pertinentes como a exceção de pré-executividade e os embargos à execução.

Conjuntura diversa, também apta a ocasionar um redirecionamento do feito executivo encontra-se na esfera do abuso da personalidade jurídica, expresso no artigo 50 do Código Civil; norma de direito privado, intrínseca ao conceito de pessoa jurídica, vislumbrada nas hipóteses de grupo econômico constituído com finalidades ilícitas, objetivando lesar terceiros, e o descumprimento de obrigações pertinentes à atividade empresarial, no que se inclui a tributária. Como dito alhures, diferencia-se da responsabilidade tributária devido ao cunho de afetação patrimonial; verificado pela Fazenda Pública uma de suas ocorrências, cabe trazer um terceiro a sujeição passiva da lide executiva para que assim se tenha acesso ao seu patrimônio decorrente da ilicitude, para tanto decreta-se a mitigação da autonomia patrimonial e a momentânea desconsideração da personalidade jurídica.

Dissemelhantemente da responsabilidade tributária, a providência do artigo 50 não traz a permissão de reconhecimento em âmbito administrativo, uma vez que, existe a imprescindibilidade de pedido da parte interessada ou Ministério Público, seguida de decisão

¹⁵ Súm. 393 A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória

¹⁶ Art. 16 - O executado oferecerá embargos, no prazo de 30 (trinta) dias (...)

§ 1º - Não são admissíveis embargos do executado antes de garantida a execução.

judicial. Para tanto, o novo Código de Processo Civil de 2015 editou procedimento específico intitulado de Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, disciplinado entre os artigos 133 à 137, consta episódio processual a parte do feito principal, com a capacidade de suspende-lo enquanto perdurar e cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial; previsto também a modalidade de desconsideração inversa: o acometimento da autonomia patrimonial da pessoa jurídica por obrigações inerentes ao sócio.

Muito se discute em relação a sua aplicabilidade em sede de execução fiscal, dada a disciplina específica da Lei 6.830 de 1980, entretanto, vale salientar que o diploma legislativo não apresenta nenhuma normativa procedimental própria da desconsideração da personalidade jurídica, como também prevê a aplicação subsidiária do Código de Processo Civil. Dessa forma, o mecanismo abordado pelo CPC/2015 mostra-se alternativa apropriada para a apuração da ocorrência de grupos econômicos com finalidades ilícitas diversas da eficiência empresarial, elevando a tratativa do artigo 50 do Código Civil. Para empresa a ser afetada patrimonialmente, representa a oportunidade de exercício das garantias fundamentais de contraditório e ampla defesa, à Fazenda Pública forma de trazer à tona o lastro probatório inerente a medida, ao juiz meio cognitivo para uma correta decisão de mérito. Sobre o Incidente, afirma Fredie Didier Júnior:

O método da desconsideração caracteriza-se por ser casuístico/episódico. Enquanto o ato é imputável à sociedade, ele é lícito; torna-se ilícito, apenas quando se imputa ao sócio, ou administrador: se o ilícito, desde logo, pode ser identificado como ato de sócio ou administrador, não é caso de desconsideração. A personalidade jurídica é desconsiderada quando não se puder imputar diretamente o ato fraudulento ao sócio, o ato era aparentemente lícito. (2017, p. 585)

O excerto acima transcrito corrobora para, mais uma vez, delimitar diferenças entre responsabilidade tributária e desconsideração da personalidade jurídica e as consequências práticas em sede de redirecionamento do feito executivo fiscal: dado o caráter pessoal e direto da matriz de responsabilidade de terceiros do CTN, desnecessária a mitigação da pessoa jurídica e por conseguinte do referido incidente processual na atribuição de sujeição passiva executiva; em meio a desconsideração, cabe o rompimento momentâneo da barreira posta pela pessoa jurídica para, assim, se atingir o patrimônio do sócio ou administrador, providência passível de decisão judicial após a devida cognição através do incidente.

Em relação aos grupos econômicos, até o presente momento não há uma linha uníssona no Superior Tribunal de Justiça. Em apreciação do REsp 1.775.269/PR, a Primeira Turma da Corte concluiu que a instauração do procedimento abordado pelo CPC/2015 prescinde em casos de redirecionamento da execução fiscal para empresa de um mesmo grupo

econômico de fato da sociedade primeiramente executada, quando se observa a identificação das pessoas jurídicas na Certidão de Dívida Ativa, ou subsiste a comprovação das hipóteses dos artigos 134 e 135 do CTN; diferentemente dos casos de caracterização de abuso de personalidade através de confusão patrimonial ou desvio de finalidade nos termos do artigo 50 do Código Civil.

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

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

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

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

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

5. Recurso especial da sociedade empresária provido.

(BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp 1775269/PR, Rel. Ministro Gurgel de Faria, 1ª Turma, Brasília, DF, julgado em em 21/02/2019, Dje 01/03/2019)

No julgado do Resp 1.786.311-PR, a Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, acompanhou o entendimento de inaplicabilidade do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica a fim de atingir empresas de um mesmo conglomerado empresarial de fato em casos como os do artigo 124 e 135 do CTN, entretanto julgou a total incompatibilidade do procedimento com a sistemática da execução fiscal, de maneira que, responsabilidade tributária e desconsideração da personalidade jurídica acabaram por ter o mesmo tratamento:

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.

(...)

II – Na origem, foi interposto agravo de instrumento contra decisão que, em via de execução fiscal, deferiu a inclusão da ora recorrente no polo passivo do feito

executivo, em razão da configuração de sucessão empresarial por aquisição do fundo de comércio da empresa sucedida.

III – Verificado, com base no conteúdo probatório dos autos, a existência de grupo econômico e confusão patrimonial, apresenta-se inviável o reexame de tais elementos no âmbito do recurso especial, atraindo o óbice da Súmula n. 7/STJ.

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

V – Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconconsideração 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 responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito.**

VI – Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido. (grifo nosso) (BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp 1786311/PR, Rel. Ministro Francisco Falcão, 2ª Turma, Brasília, DF, julgado em 09/05/2019, DJe 14/05/2019)

A inaplicabilidade do incidente processual de desconconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal suscitada pelo julgado da Segunda Turma, desconSIDERA o caráter acessório do referido mecanismo, este não representa insignificância, dada a oportunidade de esclarecimento fático e proporção de direitos fundamentais, mas sim, uma afetação transitória da relação processual executiva. Convém acrescentar, que a proibição de defesa sem garantia prévia do juízo da execução também resta mitigada pela jurisprudência pátria, tendo em vista o manejo da exceção de pré-executividade e até mesmo de ações anulatórias no curso de lides executivas.

Em verdade é que a iminência de um posicionamento pacífico do Superior Tribunal de Justiça, deve considerar as peculiaridades dos conglomerados econômicos, as diferenças dos ambientes de fato e de direito, especialmente no tocante aos contextos de responsabilidade e desconSIDERAÇÃO amplamente discutidos. Desse modo, o ordenamento pátrio perfaz a correta disciplina da realidade dos grupos econômicos: delimitando prerrogativas e obrigações, especialmente no cenário executivo fiscal que, como se observa, demanda grandes controvérsias.

5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

No presente Trabalho de Conclusão de Curso, a análise temática da responsabilidade tributária dos grupos econômicos, partiu do estabelecimento das premissas de constituição e legitimidade de cobrança do crédito tributário. Chegou-se à conclusão de que o dever fundamental de pagar tributos está amparado na retribuição dos direitos fundamentais positivados na Constituição Federal, como também na carência do Estado de angariar recursos para a satisfação das necessidades públicas coletivas e sustento da estrutura estatal.

Entretanto, necessário elucidar que embora a legitimidade da tributação, esta não constitui viés para um comportamento totalitário da Fazenda Pública, de maneira que, as atividades de concepção e persecução do crédito estão adstritas à supremacia do interesse público e a garantia dos mecanismos de defesa do contribuinte diante do poder de império tributário.

Nesse cenário, importa estudar as relações atinentes à responsabilidade tributária dos grupos econômicos, com o escopo de se delimitar até onde está pautada uma conduta autoritária do Fisco e quais são os casos em que efetivamente existe um conglomerado ilegal, constituído com intuitos fraudulentos. Permaneceu estabelecido as características próprias do agrupamento empresarial em estudo: a pluralidade de pessoas jurídicas, a manutenção da autonomia patrimonial, negocial e obrigacional, o vínculo de subordinação, além do propósito de potencialização da atividade empreendedora; de tal maneira, a princípio, não há antítese às disposições do ordenamento jurídico, mas apenas uma manifestação inerente ao desenvolvimento da livre iniciativa.

Dessa forma, embora a ausência de um dispositivo legal universal, resta comprovado que a mera constituição de um grupo econômico não fornece guarida para a imputação de sujeição passiva por débitos contraídos por qualquer dos integrantes do agrupamento, sendo necessária a concretização das normativas atinentes a solidariedade, responsabilidade de terceiros no que concerne a sócios ou administradores integrantes do quadro corporativo das pessoas jurídicas, ou ainda a constatação de situação de abuso de personalidade jurídica, a qual enseja a mitigação excepcional da autonomia patrimonial e a consequente desconsideração da personalidade jurídica.

A disciplina legal da responsabilidade e desconsideração acarreta cenários fáticos e jurídicos distintos, ocasionando a diversidade de utensílios de contraditório e ampla defesa em sede de redirecionamento de execução fiscal: no âmbito da responsabilidade pessoal de terceiros incumbe o exercício de defesa por intermédio de respostas inerentes ao processo

executivo como a exceção de pré-executividade e embargos à execução, dada a proporção de cognição administrativa prévia; em relação a desconconsideração da personalidade jurídica, pelo caráter genuinamente patrimonial e necessidade de uma autorização judicial, convém a aplicação do Incidente de Desconconsideração da Personalidade Jurídica previsto no Código de Processo Civil.

Edificar essa sistemática significa propiciar um ambiente de segurança jurídica, tanto no que se refere ao estabelecimento de uma relação processual executiva fiscal justa, promovendo as razões legais da tributação, como principalmente, incentivar um ambiente apropriado para o desenvolvimento de grupos econômicos lícitos, em real incentivo econômico e de promoção da dignidade inerente a liberdade de iniciativa e valorização social do trabalho, vetores do ordenamento brasileiro.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário**. 11ª ed. Salvador: JusPodivm, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

BRASIL. Lei 5.172, 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**, promulgado em 25 de outubro de 1966. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm >. Acesso: 20 abr. 2018

BRASIL. **Constituição Federal**, promulgada 05 de outubro de 1988. Constituição Federal. Brasília, 05 out. 1988. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.html > Acesso: 20 abr. 2019

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Brasília, 10 jan. 2002

Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 20 abr. 2019.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2016. **Código de Processo Civil**. Disponível em <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2015/Lei/L13105.html> Acesso em 20 abr. 2019 .

BRASIL. Lei nº 6.830, de 22 de setembro de 1980. **Lei de Execução Fiscal**. Brasília, 22 set. 1980. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em: 20 abr. 2019.

BRASIL. Lei nº. 8.078, de 11 de setembro de 1990. **Código de Defesa do Consumidor**. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L8078.html> Acesso em: 20 abr. 2019

BRASIL. **Consolidação das Leis do Trabalho**. Decreto-Lei nº 5.442, de 01.mai.1943. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Decreto-Lei/Del5452compilado.html > . Acesso em: 20 abr. 2019

BRASIL. Lei 8.212 de 24 de julho de 1991. Disponível em: < http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L8212cons.html > Acesso em: 20 abr. 2019

CAMPOS, Leonardo Nunez. **Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos**. 2016. 124 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Escola de Direito de So Paulo, São Paulo, 2016. Disponível em: <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=3606501>. Acesso em: 22 abr. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de Direito Comercial, volume 2: Direito de Empresa - Sociedades**. 21. ed. rev., ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017.

DIDIER JUNIOR, Fredie. **Curso de direito processual civil: introdução ao direito processual civil, parte geral e processo de conhecimento**, 1. 19. ed. rev., ampl. Salvador: Juspodivm, 2017.

FERRAGUT, Maria Rita. **Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos**. In: CONRADO, Paulo César; ARAÚJO, Juliana Furtado. (Coords). O novo CPC e seu impacto no direito tributário. 2. Ed. São Paulo: Editora Thomson Reuters, 2016.

FILHO, João Luis Nogueira Matias. **A Imputação de Responsabilidade Tributária às Redes Contratuais: análise do parecer normativo COSIT N° 04/2018**. 1. ed. – Fortaleza: Mucuripe, 2019. Disponível em: <<https://books.google.com.br/books?id=RZOnDwAAQBAJ&pg=PA67&lpg=PA67&dq=parecer+cosit+4+2018+refer%C3%A2ncia&source=bl&ots=93O77iwoVQ&sig=ACfU3U1geYRNiRbhWh5uHhRMS4VdVdErrg&hl=pt-BR&sa=X&ved=2ahUKEwi-xMenxMTkAhWwK7kGHRdIBiU4ChDoATAdegQICRAB#v=onepage&q=parecer%20cosit%204%202018%20refer%C3%A2ncia&f=false>> Acesso: 06 set. 2019

FONTE, Leonardo Avelar da. **Grupos econômicos e responsabilidade tributária**. 2018. 161 f. Dissertação (Mestrado) - Curso de Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2018. Disponível em: <https://sucupira.capes.gov.br/sucupira/public/consultas/coleta/trabalhoConclusao/viewTrabalhoConclusao.jsf?popup=true&id_trabalho=6307414>. Acesso em: 22 abr. 2019.

HARADA, Kiyoshi. **Direito financeiro e tributário**. 27. ed. rev., ampl. São Paulo: Atlas, 2018.

LIMA NETO, José Gomes de. **Responsabilidade Tributária dos Grupos Econômicos: Pressupostos e Limites**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. 256 p.

LINS, Robson Maia. Uma importante distinção: responsável tributário em função de grupo econômico e polo passivo de execução fiscal. **Instituto Brasileiro de Estudos Tributários: IBET**, São Paulo, 28 mar. 2016. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/ibet-antigo/wp-content/uploads/2016/03/Robson-Maia-Lins.pdf>>. Acesso em: 20 abr. 2019.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 39. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.

MAMEDE, Gladston. **Direito Empresarial Brasileiro: empresa e atuação empresarial**. 11 ed. – São Paulo: Atlas, 2019

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Grupos econômicos e responsabilidade tributária**. Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais. vol. 67. ano 18. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2015. Disponível em: < http://www.gandramartins.adv.br/project/ives-gandra/public/uploads/2015/08/05/d2eb7d2revista_direito_bancario_e_do_mercado_de_capitais_jan_marco_2015_05082015.pdf >. Acesso: 06 set. 2019

MENDES, Marco Aurélio Souza. Blindagem patrimonial dos grupos econômicos e sonegação: Contribuições da utilização do incidente de desconsideração da personalidade jurídica na execução fiscal para desmontar estruturas fraudulentas. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 135, p.189-209, 08 maio 2018. Disponível em: <<http://rtrib.abdt.org.br/index.php/rtfp/article/view/16>>. Acesso em: 20 abr. 2019.

PAMPLONA, Gustavo Moreira. **O Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Execução Fiscal**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 9. ed. – São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Processo Tributário**. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.

THEODORO JÚNIOR, Humberto. **Lei de execução fiscal: comentários e jurisprudência**. 13. ed. – São Paulo: Saraiva, 2016

