UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA

CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS

PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM CIÊNCIAS JURÍDICAS

DIANA DE MELO COSTA LIMA

POSSIBILIDADES E LIMITES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO GRUPO ECONÔMICO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

João Pessoa – PB

2023

DIANA DE MELO COSTA LIMA

POSSIBILIDADES E LIMITES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO GRUPO ECONÔMICO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba (UFPB/PPGCJ), como requisito parcial para obtenção do grau de Mestra em Ciências Jurídicas na Área de Concentração: Direito Econômico e Linha de Pesquisa 2: Estado, Mercado e Sujeitos Sociais: Juridicidade e Economicidade.

Orientadora: Prof.ª Dr.ª Ana Paula Basso.

João Pessoa – PB

2023

Catalogação na publicação
Seção de Catalogação e Classificação

C838p Lima, Diana de Melo Costa.
Possibilidades e limites da responsabilidade tributária do grupo econômico no ordenamento jurídico brasileiro / Diana de Melo Costa Lima. - João Pessoa, 2023.
149 f.

Orientação: Ana Paula Basso.
Dissertação (Mestrado) - UFPB/CCJ.

1. Tributos - Impostos. 2. Responsabilidade tributária de grupo econômico. 3. Direito tributário. 4. Pessoas jurídicas. I. Basso, Ana Paula. II. Título.

UFPB/BC CDU 336.22(043)

Elaborado por GRACILENE BARBOSA FIGUEIREDO - CRB-15/794

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA

ATA Nº 17 / 2023 - PPGCJ (11.01.46.04)

Nº do Protocolo: NÃO PROTOCOLADO

João Pessoa-PB, 19 de Junho de 2023

ATA DE DEFESA DE MESTRADO

Ata da Banca Examinadora do Mestrando DIANA DE MELO COSTA LIMA candidato ao grau de Mestre em Ciências Jurídicas.

Às **10h30** do dia 19 de Junho de 2023, por meio de sessão de defesa remota 2 (https://meet.google.com/wzt-qccm-pdk), conforme recomendado pela Portaria n° 323/GR/Reitoria/UFPB 3 e Portaria n° 54/PRPG/UFPB, reuniu-se a Comissão Examinadora formada pelos seguintes professores doutores: ANA PAULA BASSO (Orientador(a) PPGCJ/UFPB), JAILTON MACENA DE ARAÚJO (avaliador(a) interno(a) - PPGCJ/UFPB), e BIANOR ARRUDA BEZERRA NETO (avaliador(a) externo(a) - UEPB), para avaliar a dissertação de **MESTRADO** do(a) aluno(a) DIANA DE MELO COSTA LIMA, intitulada: **"POSSIBILIDADES E LIMITES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO GRUPO ECONÔMICO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO"**, candidato(a) ao grau de Mestre em Ciências Jurídicas, área de concentração em Direito Econômico. Compareceram à cerimônia, além do(a) candidato(a), professores, alunos e convidados. Dando início à solenidade, o(a) professor(a) ANA PAULA BASSO (Orientador PPGCJ/UFPB) apresentou a Comissão Examinadora, passando a palavra ao(à) mestrando(a), que discorreu sobre o tema dentro do prazo regimental. O(A) candidato(a) foi a seguir arguido(a) pelos examinadores na forma regimental. Ato contínuo, passou então a Comissão, em caráter secreto, à avaliação e ao julgamento do referido trabalho, concluindo por atribuir-lhe o conceito **APROVADO**, o qual foi proclamado pela Presidência da Comissão, achando-se o(a) candidato(a) legalmente habilitado(a) a receber o grau de Mestre em Ciências Jurídicas, cabendo à Universidade Federal da Paraíba providenciar, como de direito, o diploma de Mestre a que o(a) mesmo(a) faz jus, após a homologação do Colegiado do PPGCJ/UFPB. Nada mais havendo a declarar, a presidência deu por encerrada a sessão, da qual eu, Talita de Castro Santos, Administradora do Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas, lavrei a presente ata, que assino com os demais componentes da Comissão Examinadora. João Pessoa, 19/06/2023 . xxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxxx

(Assinado digitalmente em 19/06/2023 19:06)
ANA PAULA BASSO
PROFESSOR DO MAGISTERIO SUPERIOR
Matrícula: 1058740

(Assinado digitalmente em 21/06/2023 15:33)
JAILTON MACENA DE ARAÚJO
PROFESSOR DO MAGISTERIO SUPERIOR
Matrícula: 1724875

(Assinado digitalmente em 28/06/2023 18:40)
TALITA DE CASTRO SANTOS
ADMINISTRADOR
Matrícula: 1020360

BIANOR ARRUDA BEZERRA NETO:JU154
Assinado de forma digital por BIANOR ARRUDA BEZERRA NETO:JU154
Dados: 2023.08.08 16:28:16 -03'00'

Processo Associado: 23074.055129/2023-43

Para verificar a autenticidade deste documento entre em **https://sipac.ufpb.br/documentos/** informando seu número: **17**, ano: **2023**, documento (espécie): **ATA**, data de emissão: **19/06/2023** e o código de verificação: **5219aa2ad8**

MINISTÉRIO DA EDUCAÇÃO
UNIVERSIDADE FEDERAL DA PARAÍBA **FOLHA DE ASSINATURAS**
SISTEMA INTEGRADO DE PATRIMÔNIO, ADMINISTRAÇÃO E CONTRATOS

Emitido em 19/06/2023

ATA Nº 17/2023 - PPGCJ (11.01.46.04)
(Nº do Documento: 17)

(Nº do Protocolo: NÃO PROTOCOLADO)

DIANA DE MELO COSTA LIMA

POSSIBILIDADES E LIMITES DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO GRUPO ECONÔMICO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

Dissertação apresentada ao Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba (UFPB/PPGCJ), como requisito parcial para obtenção do grau de Mestra em Ciências Jurídicas na Área de Concentração: Direito Econômico e Linha de Pesquisa 2: Estado, Mercado e Sujeitos Sociais: Juridicidade e Economicidade.

Data de aprovação: ____/____/_____.

Banca Examinadora:

_____

Prof.ª Dr.ª Ana Paula Basso (Orientadora)

UFPB/PPGCJ/CCJ

_____

Prof. Dr. Bianor Arruda Bezerra Neto (Examinador Externo)

UEPB

_____

Prof. Dr. Jailton Macena de Araújo (Examinador Interno)

UFPB/PPGCJ/CCJ/DDPPJ

Dedico o presente trabalho com muito amor à minha filha, Isadora, que me acompanhou desde a aprovação na seleção do mestrado até agora, com todas as conquistas e aperreios desse período de dedicação aos estudos.

E, ainda, a toda minha família, que me ensinou que o caminho é estudar e sempre torceu pelas minhas conquistas profissionais.

AGRADECIMENTOS

A todos os professores do Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas da Universidade Federal da Paraíba.

Ao Professor Bianor Arruda, que, com as suas generosas considerações na Banca de qualificação, conseguiu trazer o trabalho para mais perto do Constructivismo Lógico-Semântico.

Ao Professor Jaílton Macena, que, igualmente na Banca de qualificação, fez observações pertinentes para o aperfeiçoamento metodológico do trabalho.

À minha orientadora, Professora Ana Paula Basso, que, com sua paciência, humildade e doçura, trouxe valiosos ensinamentos sobre Direito Tributário.

Finalmente, agradeço a todos os colegas do escritório Erick Macedo, mas, especialmente, ao próprio Erick Macedo, que acreditou no meu potencial para conciliar os estudos e a advocacia privada; a Leonardo da Fonte, por também me dar a oportunidade de desenvolver o meu conhecimento no Direito Tributário e, finalmente, a Luciana Dias, por toda a paciência despendida comigo nesse processo dissertativo.

Agradeço, ainda, a Cristiany Sampaio, minha amiga e colega da Procuradoria Geral do Estado de Pernambuco, que me fez acreditar ser possível voltar a estudar.

COSTA LIMA, Diana de Melo. **Possibilidades e limites da responsabilidade tributária do grupo econômico no ordenamento jurídico brasileiro**. 2023. Xxx f. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídicas) – Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2023.

RESUMO

A questão central neste estudo é investigar, à luz do ordenamento jurídico brasileiro, se a agregação de pessoas jurídicas num grupo econômico de fato regular implica responsabilidade solidária pelos débitos tributários por ele gerados. Essa é uma questão que gera controvérsias dada a dificuldade conceitual e à ausência de uniformidade na legislação para se estabelecer os parâmetros mínimos de aplicação das sanções previstas na legislação. Daí a relevância deste estudo, por trazer uma proposta mais delimitada acerca da responsabilidade tributária de grupos econômicos. Assim, questiona-se: quais as possibilidades e os limites da responsabilidade tributária dentro do ordenamento jurídico brasileiro no âmbito do grupo econômico? Percebe-se que o ordenamento jurídico brasileiro não comporta uma responsabilização tributária indiscriminada das pessoas jurídicas integrantes do grupo, sendo necessário, no mínimo, uma contribuição ou certa ligação na prática de atos contrários ao direito que levem ao nascimento do tributo ou à sua sonegação, ou mesmo à prática de atos lícitos referidos ao fato jurígeno tributário. Levando-se em consideração essa problemática, tem-se como objetivo geral: analisar a responsabilidade tributária de pessoas jurídicas componentes de grupo econômico, de modo a alcançar as possibilidades e os limites dentro do ordenamento jurídico brasileiro. O estudo está embasado, sobretudo, no sistema de referência do Constructivismo Lógico-Semântico, encabeçado no Brasil, principalmente, por Vilanova (2005) e Carvalho (2005, 2016, 2018, 2021). Empreendeu-se o estudo da sujeição passiva tributária, com enfoque na responsabilização de pessoas que não praticaram o fato jurídico tributário, voltando-se para os limites constitucionais e legais ao poder de tributar, assim como para as bases conceituais envolvendo este objeto de estudo. O estudo se caracteriza pela abordagem qualitativa, valendo-se dos métodos de pesquisa exploratória e das técnicas de levantamento de dados bibliográfica e jurisprudencial. O estudo revela que o mero agrupamento de empresas não é juridicamente relevante para a atribuição de responsabilidade tributária entre elas pelas dívidas fiscais geradas por uma e não necessariamente pelas outras empresas pertencentes ao mesmo grupo. Atualmente, o ordenamento jurídico brasileiro apenas permite que se atribua responsabilidade solidária entre empresas de um grupo

econômico de fato irregular. No tocante a empresas que integram grupo econômico regular, somente é possível atribuir a responsabilidade àquele ente que, de forma lícita ou ilícita, tenha contribuído para o fato jurígeno da obrigação tributária.

Palavras-chave: direito tributário; responsabilidade tributária; grupo econômico.

COSTA LIMA, Diana de Melo. **Possibilities and limits of the tax liability of the economic group in the Brazilian legal system.** 2023. Xxx f. Dissertação (Mestrado em direito) – Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas, Universidade Federal da Paraíba, João Pessoa, 2021.

ABSTRACT

The central question in this study is to investigate, in the light of the Brazilian legal system, whether the aggregation of legal entities in a *de facto* regular economic group implies joint and several liability for the tax debts generated by it. This is an issue that generates controversy given the conceptual difficulty and lack of uniformity in the legislation to establish the minimum parameters for applying the sanctions provided for in the legislation, hence the relevance of this study, as it brings a more delimited proposal about the tax liability of economic groups. Thus, the following question arises: what are the possibilities and limits of tax liability within the Brazilian legal system within the scope of the economic group? It is noticed that the Brazilian legal system does not support indiscriminate tax liability of the legal entities that are part of the group, being necessary, at least, a contribution or a certain connection in the practice of acts contrary to the law that lead to the birth of the tax or its evasion, or even the practice of licit acts referred to the tax legal fact. Taking this problem into account, the general objective is: to analyze the tax liability of legal entities that are part of an economic group, in order to reach the possibilities and limits within the Brazilian legal system. The study is based, above all, on the reference system of Logical-Semantic Constructivism, headed in Brazil, mainly by Vilanova (2005) and Carvalho (2005, 2016, 2018, 2021). The study of passive tax subjection was undertaken, focusing on the responsibility of people who did not practice the legal tax act, turning to the constitutional and legal limits to the power to tax, as well as to the conceptual bases involving this object of study. The study is characterized by a qualitative approach, using exploratory research methods and bibliographical and jurisprudential data collection techniques. The study reveals that the mere grouping of companies is not legally relevant for attributing tax liability among them for tax debts generated by one and not necessarily by other companies belonging to the same group. Currently, the Brazilian legal system only allows joint and several liability to be attributed between companies of a *de facto* irregular economic group. Regarding companies

that are part of a regular economic group, it is only possible to attribute responsibility to the company that, licitly or illicitly, has contributed to the legal fact of the tax obligation.
Keywords: tax law; tax liability; economic group.

LISTA DE ILUSTRAÇÕES

Gráfico 1 – Classificação de sujeitos passivos tributários segundo Becho (2014) 35
Gráfico 2 – Classificação dos sujeitos passivos tributários segundo Darzé (2010) 36
Gráfico 3 – Esquema sinóptico da responsabilidade tributária de grupos econômicos no Brasil 94

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

AgInt	Agravo Interno
AgRg	Agravo Regimental
AREsp	Agravo em Recurso Especial
Art(s).	Artigo(s)
CARF	Conselho de Recursos Fiscais
CC	Código Civil
CCJ	Centro de Ciências Jurídicas
CDA	Certidão de Dívida Ativa
CDC	Código de Defesa do Consumidor
CF	Constituição Federal
CLT	Consolidação das Leis do Trabalho
COVID-19	*Coronavirus Disease 2019* (Doença por Coronavírus 2019)
CPC	Código de Processo Civil
CTN	Código Tributário Nacional
DDPPJ	Departamento de Direito Processual e Prática Jurídica
EDcl	Embargos de Declaração
IDPJ	Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica
IN	Instrução Normativa
Inc.	Inciso(s)
IPVA	Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores
PB	Paraíba
PPGCJ	Programa de Pós-Graduação em Ciências Jurídicas
REsp	Recurso Especial
RFB	Receita Federal do Brasil
RS	Rio Grande do Sul
SARS-CoV-2	*Severe Acute Respiratory Syndrome Coronavirus 2* (Síndrome Respiratória Aguda Grave 2)
STJ	Superior Tribunal de Justiça
UFPB	Universidade Federal da Paraíba

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO 14

2 A ABORDAGEM DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO DA RESPONSABILIDADE POR GRUPO ECONÔMICO 21

2.1 O CONCEITO DE NORMA E A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: PREMISSAS BÁSICAS 21
2.2 O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA 25
2.3 O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO: A NATUREZA JURÍDICA DA RELAÇÃO COM O SUJEITO ATIVO 28
2.4 A CLASSIFICAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA E SUA CONTEXTUALIZAÇÃO NA RESPONSABILIZAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS COMPONENTES DE GRUPO ECONÔMICO 32
2.4.1 A Responsabilidade por Substituição Tributária 36
2.4.2 A Responsabilidade por Sucessão ou Transferência 39
2.4.3 A Responsabilidade de Terceiros 40
2.4.4 A Responsabilidade por Infrações 41
2.5 A SOLIDARIEDADE NA ESFERA TRIBUTÁRIA 44
2.6 OS LIMITES CONSTITUCIONAIS À ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA 46

3 O GRUPO ECONÔMICO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO 51

3.1 AS REFERÊNCIAS LEGAIS ACERCA DO GRUPO ECONÔMICO NO BRASIL 51
3.2 CARACTERÍSTICAS, TIPOLOGIAS E DEFINIÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO 59
3.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, LIBERDADE ECONÔMICA E GRUPO ECONÔMICO 69
3.4 A AUTONOMIA DA PERSONALIDADE JURÍDICA, A FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO E A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA 73
3.5 O GRUPO ECONÔMICO DE FATO E O GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR 78

4 UMA PROPOSTA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DO GRUPO ECONÔMICO 81

4.1 A RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DE GRUPO ECONÔMICO SEGUNDO A DOUTRINA BRASILEIRA 81
4.2 A ATUAÇÃO CONTRÁRIA À LEI COMO PRESSUPOSTO PARA A ATRIBUIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA A TODAS AS EMPRESAS DO GRUPO ECONÔMICO 87
4.3 O ARTIGO 136 COMO POSSÍVEL FUNDAMENTO DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA INTEGRANTE DE GRUPO ECONÔMICO 89
4.4 A RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DE EMPRESAS DE GRUPO REGULARMENTE FORMADO DECORRENTE DE ATOS LÍCITOS 92

5 A RESPONSABILIDADE DE GRUPOS ECONÔMICOS NO CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS E NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA 96

5.1 A RESPONSABILIDADE DE GRUPO ECONÔMICO QUANTO ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS 96
5.2 O PARECER NORMATIVO COSIT/RBF Nº 04/2018 101
5.3 OS GRUPOS ECONÔMICOS E O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS 106
5.4 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECONÔMICOS NA PERSPECTIVA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA 122
5.5 COMPARAÇÃO ENTRE A JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E A JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL 127
5.6 CRÍTICAS À *RATIO DECIDENDI* DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA 130

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS 134

REFERÊNCIAS 142

1 INTRODUÇÃO

Sabe-se que é imprescindível o custeio das políticas públicas e dos serviços postos à disposição da sociedade em qualquer Estado. A tributação tem papel essencial nesse desiderato, porquanto é por meio da arrecadação tributária que são obtidos os recursos para o pleno funcionamento da máquina estatal, de sorte a oferecer serviços públicos necessários ao desenvolvimento humano e social. Por outro lado, a tributação não apresenta somente papel arrecadatório, mas indutor de comportamentos, a fim de contribuir para o desenvolvimento social e econômico de um país.

Após dispor sobre as regras gerais da tributação e do orçamento público, o constituinte brasileiro previu normas acerca da ordem econômica e financeira fincadas nos princípios dispostos no artigo 170 da Constituição Federal (CF) de 1988. No que toca ao presente trabalho, destacam-se os princípios da livre iniciativa, da propriedade privada e da livre concorrência. O Brasil é regido pela liberdade econômica e de trabalho, de forma que tanto pessoas físicas como jurídicas podem exercer as suas atividades como melhor lhes aprouver, desde que não estejam no campo da ilicitude.

Não se deve perder de vista, no entanto, que a ordem econômica é pautada na valorização do trabalho humano, a fim de assegurar-se a existência digna das pessoas, segundo os preceitos da justiça social, assim como os princípios de soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, defesa do consumidor e do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca pelo pleno emprego e tratamento favorecido para empresas brasileiras de pequeno porte, conforme expresso no artigo 170 da CF de 1988.

É importante ressaltar que, embora regido pela liberdade econômica, o Brasil por meio das suas disposições constitucionais, não adota uma posição neutra em relação à economia, nem quanto à instituição de normas tributárias. O Estado brasileiro, dessa forma, não se posiciona como simples observador da economia, cabendo-lhe, muitas vezes, a tarefa de formular normas para regular as atividades econômicas, com vistas a preservar o livre mercado, a livre concorrência e a livre iniciativa.

Neste estudo, a partir da observação do fenômeno crescente, nacional e mundial, da organização de empresas em grupos, tem-se como objeto de investigação a responsabilidade tributária das empresas que compõem um mesmo grupo. O assunto é atual, sendo objeto de atenção tanto no mundo jurídico como no empresarial, ora na solução de casos postos à

intervenção do Poder Judiciário, ora na apresentação de defesas pela advocacia privada, e até mesmo teses de responsabilização e recuperação de créditos tributários por parte da advocacia pública.

O tema, igualmente, prende a atenção do cientista do Direito que constantemente investiga a abrangência e o alcance do significado do termo contribuinte inserido no artigo 146, inciso III, da CF de 1988, assim como dos limites e características do instituto da responsabilidade tributária prevista no Código Tributário Nacional (CTN).

É importante destacar que, antes de se restringir ao âmbito do direito tributário, o tema apresenta faceta multidisciplinar, uma vez que a investigação demanda a assimilação e o estudo de conceitos advindos de outros ramos do Direito, com destaque para o direito constitucional, o qual é o fundamento de validade de todo o sistema jurídico brasileiro. Também se buscam nesta investigação elementos nas disciplinas dos direitos civil, empresarial, trabalhista e econômico, em razão da própria característica de ser o direito tributário um direito de sobreposição.

Percebe-se, no cenário empresarial brasileiro, a tendência de agrupamentos entre empresas, de modo que os Fiscos, nas suas diversas esferas de competências tributárias, têm realizado um esforço para se atribuir responsabilidade tributária solidária às empresas que formam grupos econômicos. Seja com o objetivo de otimizar a arrecadação de tributos, seja com o objetivo de evitar fraudes, desenvolveu-se a tese segundo a qual empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, ainda que não tenham participado da realização do fato tributável, podem ser solidariamente responsabilizadas pelos débitos tributários das demais empresas integrantes do grupo, sob o argumento de haver interesse comum na sua atuação.

A doutrina tributarista, em regra, tece severas críticas a esse posicionamento, tanto por violar o princípio da estrita legalidade tributária, uma vez que não há previsão no CTN acerca da responsabilidade por grupo econômico, como por haver limitações constitucionais e legais ao poder de se atribuir responsabilidade tributária a terceiras pessoas, sem falar na autonomia das pessoas jurídicas.

Por outro lado, a própria definição de grupo econômico para efeito de responsabilização tributária é objeto de ampla discussão no meio acadêmico. Assim, busca-se encontrar uma definição para tal categoria, a partir dos textos legais, da doutrina e do posicionamento jurisprudencial. Investiga-se, para tanto, os requisitos e as características essenciais para a formação de um grupo econômico, apresentando-se os seus diferentes tipos, ao menos, para fins tributários.

Na legislação tributária, encontra-se expressa previsão de responsabilização de empresas integrantes de grupo econômico no artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991 (Lei de Custeio da Seguridade Social), para fins de cobrança de contribuição previdenciária. O CTN, porém, não traz nenhuma disciplina expressa acerca da responsabilidade solidária por grupo econômico, tampouco os requisitos para a identificação de tal categoria. A princípio, a autonomia das pessoas jurídicas e a inexistência de previsão expressa dessa responsabilidade no Código Tributário parecem não autorizar a responsabilidade tal como defende o Fisco, isto é, pela simples participação de uma empresa em determinado grupo econômico.

O tema apresenta, ainda, correlação com a realidade econômica do Brasil, que teve a sua crise econômica agravada pela instalação da pandemia da Doença por Coronavírus 2019, ou *Coronavirus Disease 2019* (COVID-19), causada pelo vírus da Síndrome Respiratória Aguda Grave 2, ou *Severe Acute Respiratory Syndrome Coronavirus 2* (SARS-CoV-2), o que, sem dúvida, acentuou o cenário de dificuldades na arrecadação tributária e, por outro lado, evidenciou as dificuldades empresariais no cumprimento das obrigações tributárias.

A junção de sociedades em grupo, assim, pode vir a se intensificar como solução ou mesmo busca por redução de custos e melhores resultados, num cenário de inegável crise econômica aliada a uma forte crise política nacional e global. Trata-se, portanto, de realidade nacional e mundial no campo empresarial, cabendo a compreensão da dinâmica dessa forma de organização de sociedades e empresas.

Existem trabalhos acadêmicos importantes e aprofundados acerca do tema objeto do estudo. Artigos e livros doutrinários de renomada qualidade são igualmente encontrados. O tema também é pulsante nos tribunais pátrios, com destaque para o Superior Tribunal de Justiça (STJ), que, enquanto intérprete máximo da lei e dos atos normativos federais, decidiu sobre a questão em diferentes oportunidades.

Destaca-se, finalmente, em que pese a importante produção científica existente sobre o tema e abordada neste estudo, o fato de nele se desenvolver uma análise atualizada e, sempre que possível, crítica, sobre a crescente tendência do Fisco, especificamente o federal, para fins de delimitação, em atribuir responsabilidade tributária a empresas formadoras de grupos econômicos, assim como acerca do posicionamento atualizado do STJ.

Nesse sentido, considera-se o atual contexto normativo e jurisprudencial para a compreensão da responsabilidade tributária das empresas componentes de um grupo econômico. Objetiva-se trazer contribuição para a seara da produção acadêmica e para a atuação profissional de advogados públicos e privados, juízes, auditores fiscais e de todos que

atuam profissionalmente na área tributária, assim como o próprio empresariado.

A temática estudada está longe de ser pacificada seja na doutrina, no âmbito da administração tributária ou nas decisões judiciais. E isso decorre não somente das diversas circunstâncias que os casos concretos trazem, mas igualmente pela dificuldade de fundamentar legalmente a responsabilidade de empresas de um mesmo grupo econômico pelas dívidas tributárias geradas por elas, exatamente em razão da ausência de previsão específica no CTN.

Diante disso, busca-se, a partir de uma revisão da literatura especializada sobre o tema e da pesquisa de acórdãos do Conselho de Recursos Fiscais (CARF) e do STJ, referentes aos últimos quatorze anos, identificar os fundamentos de fato e de direito pelos quais tais instâncias julgadoras entendem por atribuir responsabilidade solidária a empresas integrantes de grupos econômicos.

No âmbito da Receita Federal do Brasil (RFB), foi editada a Instrução Normativa (IN) RFB nº 971/2009 (artigo 494), recentemente revogada pela IN RFB nº 2110/2022, que trouxe regulamentação semelhante à anterior sobre o tema no seu artigo 275. Esses diplomas estabelecem um conceito de grupo econômico para fins de aplicação da responsabilidade tributária solidária das empresas que o compõem quanto às obrigações decorrentes da legislação previdenciária.

Da aplicação, muitas vezes, indiscriminada desse preceito, decorrem inúmeras contendas judiciais que chegam até o STJ, razão de a pesquisa jurisprudencial restringir-se a esse Tribunal e aos acórdãos do CARF: aquele, por lhe restar atribuída a competência para julgar, em recurso especial, as causas decididas em única ou última instância que contrariem tratado ou lei federal, ou negar-lhes a vigência e dar à lei federal interpretação divergente da que lhe haja atribuído outro tribunal (art. 105, inc. III da CF de 1988); já o CARF, por ser este a última instância recursal no âmbito administrativo fiscal federal.

Da problemática supramencionada, levanta-se, então, a seguinte questão de pesquisa: Quais as possibilidades e os limites da responsabilidade tributária dentro do ordenamento jurídico brasileiro no âmbito do grupo econômico?

É importante destacar que, neste trabalho, adota-se a premissa de que a atividade jurisdicional é produtora de normas jurídicas e de valores que influenciam não só as demais decisões judiciais, mas toda a sociedade. A decisão judicial é instância de controle e uniformização da valoração social, exatamente porque o texto legal somente tem efetividade após a produção de uma decisão jurídica, com destaque para as decisões proferidas pelo

Judiciário.

Diante dessa questão jurídica, isto é, do objetivo cada vez mais pungente do Fisco de responsabilizar empresas integrantes do mesmo grupo econômico, e diante das críticas doutrinárias cada vez mais uníssonas a essa prática, neste trabalho se propõem, à luz do ordenamento jurídico brasileiro, soluções possíveis para a responsabilização tributária de empresas em grupo.

Como hipótese inicial, supõe-se que inexistem, no ordenamento brasileiro vigente, dispositivos legais seguros para se atribuir de forma objetiva, automática e indiscriminada a responsabilidade tributária de empresas de um mesmo grupo econômico, o que será confirmado ou refutado no decorrer do trabalho e à medida que for apresentado o aprofundamento das discussões sobre o tema, com a análise crítica e detalhada da doutrina, da posição do Fisco federal e das decisões do STJ.

Por ora, o que se percebe, portanto, é que o ordenamento jurídico brasileiro não comporta uma responsabilização tributária indiscriminada das pessoas jurídicas integrantes do grupo, sendo necessária, no mínimo, uma contribuição ou certa ligação na prática de atos contrários ao direito que levem ao nascimento do tributo ou à sua sonegação, ou mesmo à prática de atos lícitos referidos ao fato jurígeno tributário.

Levando-se em consideração a problemática supramencionada, neste trabalho, tem-se como objetivo geral: analisar a responsabilidade tributária de pessoas jurídicas componentes de grupo econômico, de modo a alcançar as possibilidades e os limites dentro do ordenamento jurídico brasileiro.

Desse objetivo geral, desdobram-se os seguintes objetivos específicos: I. abordar a sujeição passiva tributária como pressuposto para compreensão do fenômeno da responsabilidade tributária; II. compreender os fenômenos envolvendo grupos econômicos no ordenamento jurídico brasileiro; III. conceituar a responsabilidade tributária no âmbito do grupo econômico; e IV. identificar a responsabilidade de grupos econômicos no Conselho de Recursos Fiscais e no Superior Tribunal de Justiça.

O estudo se caracteriza pela abordagem qualitativa, valendo-se dos métodos de pesquisa exploratória e das técnicas de levantamento de dados bibliográfica e jurisprudencial. Neste trabalho, alicerçam-se as discussões, sobretudo, na escola do Constructivismo Lógico-Semântico, com vistas a responder a problemática estudada. No entanto, convém ressaltar que não foram descartadas outras linhas de conhecimento. Para o enfrentamento do tema,

realizou-se o exame do direito brasileiro, assim como da jurisprudência do STJ e do CARF, em especial, dos últimos quatorze anos.

Destaca-se que se fez necessário ampliar o período da pesquisa jurisprudencial, inicialmente proposto de dez anos, para catorze anos. Isso, porque, embora a responsabilidade de empresas integrantes de grupos econômicos seja tema bastante discutido no meio jurídico, os casos que chegam ao STJ não são tão numerosos. Assim, a ampliação do período pesquisado revelou-se necessária para o melhor aprofundamento da análise dos precedentes judiciais analisados neste estudo. No CARF, por sua vez, a jurisprudência ao longo desse período é bastante fértil, sendo grande o volume de acórdãos encontrados sobre o tema, o que permitiu comparar a evolução dos entendimentos administrativo e judicial acerca da questão.

No que diz respeito à organização do trabalho, além desta seção introdutória, voltada à apresentação do objeto de estudo e demais elementos de pesquisa, ele se encontra dividido em quatro seções principais, seguidas pela seção voltada às considerações finais.

A segunda seção dedica-se ao estudo da sujeição passiva tributária, especialmente ao fenômeno jurídico da responsabilização de terceiros que não participaram direta ou indiretamente do fato jurígeno apto ao nascimento da obrigação tributária, voltando-se para os limites constitucionais do poder de tributar e, consequentemente, de atribuir responsabilidade tributária a terceiras pessoas. A abordagem acerca da sujeição passiva tributária prevista no CTN, sem descurar do estudo das teorias cíveis sobre autonomia da personalidade jurídica, assim como das formas de associação de empresas no campo do direito societário, foi essencial para a compreensão do objeto de estudo.

Na terceira seção, foram investigados o conceito, as características e as previsões legais do que seja um grupo econômico, em especial, o de fato. Apresentou-se, ainda, breves noções sobre as possíveis relações entre o planejamento tributário e os agrupamentos empresariais, assim como noções sobre a autonomia da pessoa jurídica, a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica e sua relação com a formação de grupos econômicos. Assim, buscou-se desenvolver um conceito de grupo econômico, objetivando-se lançar as bases a respeito dos requisitos para a caracterização da responsabilidade tributária de empresas de um mesmo grupo econômico.

A partir das premissas estabelecidas nas duas primeiras seções principais, e com base no estudo das principais correntes doutrinárias sobre a responsabilidade tributária dos grupos econômicos, na quarta seção, são propostas soluções para a responsabilidade tributária de empresas integrantes de grupos econômicos. A proposta realizada leva em consideração, em

suma, a necessidade de se dar respostas jurídicas distintas a situações fáticas diferentes. Nesse sentido, foram analisadas, de forma particularizada, a situação do grupo econômico regular e do grupo econômico irregular.

Na quinta seção, o estudo se debruça sobre o posicionamento do CARF e do STJ para caracterizar a responsabilização de empresas integrantes de grupos econômicos de fato. Nessa seção, apresenta-se uma comparação entre dos pressupostos sobre os quais se assentam as decisões desses tribunais para se atribuir responsabilidade a pessoas jurídicas que compõem o mesmo agrupamento empresarial.

Por fim, a partir das premissas traçadas nas seções de desenvolvimento e investigação, conforme sinalizado, são apresentadas as conclusões acerca do estudo realizado.

2 A ABORDAGEM DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA NO CONTEXTO DA RESPONSABILIDADE POR GRUPO ECONÔMICO

Como pressuposto do núcleo central do trabalho, que é estudar a responsabilidade tributária de empresas integrantes de grupo econômico de fato regular, é necessário estabelecer as balizas da sujeição passiva tributária, isto é, saber como o sistema tributário permite que se estabeleça ao sujeito passivo (contribuinte) a obrigação tributária, assim como definir como se atribui a um terceiro que não praticou a fato jurídico tributário o dever de pagar um tributo que era originalmente do contribuinte. O estudo circunscreve-se, portanto, à responsabilidade tributária, seus fundamentos e as hipóteses legalmente previstas.

2.1 O CONCEITO DE NORMA E A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA: PREMISSAS BÁSICAS

Na parte introdutória, indicou-se que o trabalho é desenvolvido pelo ponto de partida teórico-metodológico do Constructivismo Lógico-Semântico. Dessa forma, a fim de se estabelecerem precisamente as balizas teóricas deste estudo, é imprescindível indicar, inicialmente, que se compreende o texto legal diferentemente da norma jurídica.

Norma jurídica é termo utilizado, na maior parte das vezes, de forma imprecisa e ambígua, mesmo no âmbito das discussões jurídicas, na academia, nos tribunais, no exercício profissional. Ora se refere ao texto legislado, ora à interpretação resultante do sistema normativo, sendo imprecisa a sua utilização até no meio jurídico-científico. É o que Carvalho (2019, p. 297) adverte, destacando a indefinição do seu emprego no discurso jurídico, de modo que "encontramos o uso da expressão 'normas jurídicas' em diferentes sentidos".

Entende-se, ecoando as lições de Carvalho (2021), a norma jurídica como o significado, o sentido atribuído pelo intérprete (advogado, juiz, promotor, cidadão etc.) ao texto da lei. É, assim, o resultado da atividade interpretativa realizada a partir do texto legal. E, enquanto não vertida em linguagem pela autoridade competente, inexiste norma em sentido estrito.

A esse respeito, o referido autor afirma que "[...] nunca é demais repetir que as normas jurídicas são as significações que a leitura do texto desperta em nosso espírito e, nem sempre, coincidem com os artigos em que o legislador distribui a matéria, no corpo escrito da lei" (CARVALHO, 2005, p. 239). Contudo, ele destaca que as normas jurídicas, não importando o

campo de relações que regulam – cível, tributário, administrativo, penal, consumerista, ambiental –, apresentam a mesma estrutura lógica que compreende basicamente um antecedente (hipótese) e um consequente (tese) (CARVALHO, 2005). Além disso, é necessário distinguir as normas jurídicas em sentido amplo daquelas compreendidas em sentido estrito.

Em sentido amplo, as normas jurídicas seriam "[...] unidades do sistema do direito positivo, ainda que não expressem uma mensagem deôntica completa" (CARVALHO, 2019, p. 300), ou seja, o significado normativo delas não está completo, porque não têm concretude, não se referem a um caso concreto.

A seu turno, as normas jurídicas em sentido estrito encontram-se deonticamente completas, apresentam um comando claro para um caso concreto, uma vez que "[...] são significações construídas a partir dos enunciados postos pelo legislador, estruturadas na forma hipotético-condicional" (CARVALHO, 2019, p. 300). Segundo o que Carvalho (2005, 2021) explica, a norma tributária em sentido estrito é a própria regra-matriz de incidência tributária, é aquela que marca o núcleo do tributo e define a incidência fiscal.

Assim, neste trabalho, adota-se a premissa de que a atividade jurisdicional é produtora de normas jurídicas e de valores que influenciam não só as demais decisões judiciais, mas toda a sociedade. A decisão judicial é instância de controle e uniformização da valoração social, uma vez que o Judiciário concretiza "uma atividade legislativa que complementa e, até alguns casos, suplanta a atividade legiferante do Poder Legislativo" (BEZERRA NETO, 2018, p. 127).

E isso ocorre, exatamente porque o texto legal somente tem efetividade após a produção de uma decisão jurídica, com destaque para as decisões proferidas pelo Judiciário, posto que são a norma a ser aplicada ao caso decidido.

Traçadas as bases gerais do conceito de norma jurídica adotado neste trabalho, passa-se a apresentar a compreensão da *regra-matriz de incidência tributária* e o método de sua construção, projetados pelo Constructivismo Lógico-Semântico. A referida escola propõe uma estrutura lógico-hipotética composta por antecedente e consequente, na qual, ocorrendo o evento previsto no antecedente, deve ser o consequente.

No Constructivismo Lógico-Semântico, entende-se que "[...] o cientista constrói seu objeto (como a realidade que sua teoria descreve) com ordenação lógica-semântica de conceitos estruturada a partir de certo sistema de referência" (CARVALHO, 2019, p. 101). Compreende-se que tal forma de estudar o direito garante uniformidade e coerência na

construção do discurso científico, motivo pelo qual foi escolhido para o desenvolvimento do presente trabalho. Registra-se que, embora alicerçada na Escola citada, a pesquisa não descartou correntes doutrinárias a ela não diretamente relacionadas.

A expressão "Constructivismo Lógico-Semântico" é utilizada no presente trabalho como o método empregado pela Escola Epistemológica encabeçada, no Brasil, por Vilanova (2005) e Carvalho (2018) que, como destaca Carvalho (2019), pode ser utilizado para o conhecimento de qualquer objeto de estudo, mas tem sido largamente aproveitada com maior ênfase no estudo do direito tributário.

É possível vislumbrar o arcabouço da regra-matriz de incidência tributária como uma estrutura lógica – a qual se apresenta em toda e qualquer norma jurídica – de uma situação hipotética para a qual o legislador (o texto legal) prevê uma consequência jurídica, desde que ocorra o fato jurídico legalmente previsto no antecedente.

Haverá, portanto, na estrutura da regra-matriz, sempre um antecedente e um consequente, um suposto e um mandamento, uma hipótese e uma tese, a prótase e a apódose, o pressuposto e a estatuição, o descritor e o prescritor, sendo que "[...] a regulação da conduta se dá com a aplicação de modais deônticos (permitido, proibido e obrigatório), mas sempre na dependência do acontecimento factual previsto na hipótese" (CARVALHO, 2018, p. 154).

A hipótese tributária, ou mesmo a hipótese de qualquer norma de outros campos do direito, revela-se com a descrição de um fato social, apontando-lhe notas para o seu reconhecimento na sociedade, nos acontecimentos em sociedade, na vivência; "[...] equivale a consignar o critério material (verbo + complemento), o critério espacial e o critério temporal, isto é, o núcleo do acontecimento fático e seus condicionantes de espaço e tempo." (CARVALHO, 2018, p. 154).

Assim, a hipótese, ou antecedente, apresenta-se com o critério material (uma ação, omissão, acontecimento), o critério espacial (onde o critério material pode acontecer para incidir a norma) e o critério temporal (quando o critério material aconteceu).

O critério material refere-se a determinado comportamento de um sujeito (pessoa física ou jurídica), que se encontra especificado por determinadas circunstâncias de tempo e espaço. Por seu turno, o critério espacial estabelece o lugar preciso onde o comportamento previsto no critério material deve ocorrer. Por fim, o critério temporal indica os fatores que permitem estabelecer quando o fato descrito ocorreu no mundo fenomênico (CARVALHO, 2018).

Estes são os elementos da hipótese da regra-matriz de incidência tributária, regra esta

que irá permear toda a investigação realizada neste estudo.

Complementando a regra-matriz de incidência tributária, está o consequente, no qual estão previstas consequências da ocorrência do comportamento descrito na hipótese. Este é formado pelos critérios pessoal e quantitativo. O critério pessoal identifica a quem se deve pagar (sujeito ativo/credor) e quem deve pagar (sujeito passivo/devedor). O quantitativo define o montante a ser pago, consistindo geralmente numa base de cálculo que deve ter correlação com o critério material e uma alíquota.

Estabelecidos os elementos que compõem a regra-matriz de incidência tributária, "nada mais é necessário para que possamos identificar uma obrigação tributária, espécie do gênero relação jurídica" (CARVALHO, 2018, p. 157).

Carvalho (2019) esmiúça a expressão "regra-matriz de incidência" e destaca que ela é o resultado de uma interpretação do texto expresso no veículo introdutor (lei, decreto, constituição), daí o termo regra ser utilizado como sinônimo de norma, enquanto matriz expressa um arquétipo de significação da "linguagem jurídica concreta" e, finalmente, incidência quer significar que se trata de uma norma produzida para ser aplicada.

Enfim, a regra-matriz de incidência diz respeito a um esquema padrão que pode ser utilizado nos diversos ramos do direito e cujo preenchimento possibilita a construção segura de qualquer norma padrão de incidência (CARVALHO, 2019). É, assim, o padrão de significação na produção da linguagem, na produção da interpretação do texto legal, a fim de se obter uma norma completa para determinado caso concreto.

Apresentada, em linhas gerais, a estrutura da regra-matriz de incidência tributária, conceito estrutural utilizado ao longo do desenvolvimento deste trabalho, importa voltar a atenção para o seu consequente, pois eis que é nele onde está situado o critério pessoal, mais especificamente o sujeito passivo da obrigação tributária, espinha dorsal deste estudo.

É no consequente que se delimita o vínculo relacional entre dois sujeitos, assim como se estabelece o liame entre a causa e o efeito, ao imputar-se a obrigação determinada no consequente normativo, caso verificada a situação descrita na hipótese (CARVALHO, 2019). Em outras palavras, é no consequente que se identificam os sujeitos ativo e passivo da relação obrigacional tributária, assim como os critérios para definição do *quantum* devido.

Em suma, é por meio do consequente normativo da regra-matriz de incidência tributária que o sujeito ativo identifica o sujeito passivo, assim como a prestação que deve ser adimplida, e é nele que o sujeito passivo conhece exatamente o débito a ser prestado ao Fisco.

No consequente, são estabelecidos os efeitos do fato jurídico tributário previsto na

hipótese, ou antecedente normativo, e é nele que são detectados os elementos necessários do vínculo obrigacional-tributário.

Realizadas essas considerações, de suma importância para a delimitação do arcabouço teórico deste trabalho, volta-se a atenção ao aspecto pessoal do consequente da regra-matriz de incidência tributária, mais especificamente para o sujeito passivo do critério pessoal.

2.2 O SUJEITO PASSIVO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA

Adverte-se, de imediato, que neste trabalho não se trata especificamente do sujeito passivo direto da obrigação tributária. Este, como acima dito, está previsto no critério pessoal do consequente da regra-matriz de incidência tributária como sendo normalmente aquele que está diretamente ligado ao fato jurídico tributário.

O estudo realizado é especificamente dos mecanismos legais que determinam a atribuição do dever de adimplemento da obrigação tributária a outra pessoa não diretamente ligada à realização do comportamento descrito no critério material da hipótese de incidência tributária.

No entanto, a compreensão de como se dá a relação obrigacional tributária entre sujeito ativo (Fisco) e sujeito passivo é essencial para investigar como o sistema tributário nacional permite a atribuição da responsabilidade pelo pagamento de um tributo a quem não tenha especificamente praticado o fato descrito no critério material da hipótese da regra-matriz de incidência tributária.

Como dito, o consequente da regra-matriz de incidência tributária é composto de dois critérios: o pessoal e o quantitativo. Em relação a este último, por não ser relevante para o deslinde das questões propostas no trabalho, não será objeto de maiores digressões.

Quanto ao critério pessoal, por sua vez, adiantou-se nas linhas anteriores que ele determina a quem se deve pagar (sujeito ativo) e quem deve pagar (sujeito passivo) a prestação resultante da relação obrigacional. O objeto da investigação apresentada, como é intuitivo, relaciona-se com a sujeição passiva, embora não diretamente com o sujeito passivo previsto na regra-matriz de incidência tributária, mas com a figura do denominado responsável tributário, terceiro que não praticou o fato jurídico tributário, mas que, por força de lei, é chamado a responder pelo pagamento do tributo.

A sujeição passiva tributária pode ser conceituada, em linhas gerais, como o vínculo decorrente da relação obrigacional tributária daquele que tem o dever de adimplir a prestação

em favor do sujeito ativo. Decorre, ainda, do dever de satisfazer os deveres instrumentais ou mesmo das regras de responsabilidade tributária.

Dessa forma, em sentido mais amplo, o sujeito passivo tributário não é somente aquele que pratica o fato jurídico tributário, mas também aquele a quem a lei atribua o dever executar deveres instrumentais (obrigações acessórias), assim como o responsável tributário, cujas características serão melhor desenvolvidas ao longo do texto. Isso, porque, como se sabe, a relação jurídico-tributária "[...] compreende, via de regra, uma série de vínculos, que não se limitam ao recolhimento do tributo" (SCHOUERI, 2019, p. 509).

Por outro lado, seja advinda da obrigação principal, dos deveres instrumentais ou da responsabilidade tributária, a sujeição passiva sempre decorre da lei (princípio da legalidade estrita). O princípio da legalidade tributária, no campo das garantias do contribuinte, é tão importante que não pode ser relativizado ou afastado como justificativa para o pagamento de tributo.

Concentra-se, neste momento, a análise no sujeito passivo da obrigação tributária enquanto um dos elementos do critério pessoal do consequente da regra-matriz de incidência tributária.

Para Ferragut (2013), a sujeição passiva é simplesmente o fato de alguém situar-se no polo passivo de uma relação jurídica tributária. Em suas palavras, "[...] o sujeito passivo pode ser qualquer pessoa eleita pela lei, desde que o tributo que estiver sendo pago seja subtraído da parcela de riqueza manifestada no fato jurídico" (FERRAGUT, 2013, p. 46).

Além disso, tomando-se como premissa a estrutura da regra-matriz de incidência tributária, o sujeito passivo está situado no seu consequente, sendo um dos elementos do seu critério pessoal, e será a pessoa da qual se exigirá o adimplemento da obrigação tributária, seja ela na obrigação de pagar o tributo seja na de cumprir determinados deveres instrumentais. É no critério pessoal do consequente da regra-matriz de incidência que são identificados elementos informadores para determinação do sujeito passivo (CARVALHO, 2005).

Relembrando-se do que diz Ferragut (2013, p. 46), o sujeito passivo não é necessariamente "[...] quem detém a aptidão para suportar o ônus fiscal", ligando-se à ideia de capacidade contributiva. Noutras palavras, nem sempre a sujeição passiva será atribuída ao contribuinte, ou seja, àquele que praticou o fato jurídico tributário e com ele tem relação direta; ela poderá ser atribuída, por dicção legal, a quem não apresente uma relação direta com o "fato gerador" (um terceiro), chamado de responsável.

Porém, como garantia advinda da própria Constituição Federal de 1988 e do CTN (art. 128), o sujeito passivo da relação tributária deverá ter uma relação direta ou indireta com o fato jurídico tributário, de forma que a lei não pode estabelecer de forma aleatória a sujeição passiva a qualquer pessoa, especialmente aquela advinda da responsabilidade tributária.

Aliás, essa constatação advém da própria dicção do artigo 121 do CTN, segundo a qual "sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária" (BRASIL, 1966) e, especificamente, no seu parágrafo único se estabelece expressamente que o sujeito passivo poderá ser o contribuinte ou o responsável.

A seu turno, no artigo 128 do CTN se estabelece que "[...] a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação" (BRASIL, 1966), donde facilmente se conclui que o responsável tributário (o terceiro) somente pode vir a ser chamado a pagar o tributo de um fato jurídico que não praticou diretamente se a ele estiver vinculado de alguma forma.

Contudo, a regra de responsabilidade tributária, tomada esta como a regra que estabelecerá os critérios para a atribuição do dever de pagar o tributo pela pessoa que não apresenta relação direta com o fato jurídico tributário, não está situada na estrutura da regra-matriz de incidência tributária.

Ela decorre de uma regra-matriz de incidência diversa que estabelece especificamente a responsabilidade pelo pagamento do tributo a pessoa diferente do contribuinte. Neste caso, então, fala-se em uma regra-matriz de responsabilidade tributária.

Schoueri (2019) leciona que, no âmbito tributário, à primeira vista, associa-se o sujeito passivo da obrigação tributária com a figura do contribuinte, mas não invariavelmente "[...] o contribuinte será o sujeito passivo da obrigação tributária, já que a lei pode eleger um terceiro como tal. Este será o responsável (*lato sensu*)" (SCHOUERI, 2019, p. 582).

Dessa forma, extrai-se da própria lei que estabelece as normas gerais em matéria tributária a existência de duas espécies de sujeito passivo, a saber, o contribuinte e o responsável.

Quando se pensa na estruturação da regra-matriz de incidência tributária, o sujeito passivo da obrigação tributária será, em regra, o contribuinte, isto é, aquele que praticou o comportamento descrito no aspecto material do antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

Por sua vez, para que um terceiro seja obrigado a responder pelo tributo do qual não praticou o comportamento descrito no critério material, é necessário haver outra regra que

estabeleça a incidência da responsabilidade tributária. Nela se indicam os critérios para que alguém que não está diretamente relacionado ao critério material da regra-matriz tributária seja obrigado a pagar o tributo ou cumprir deveres instrumentais.

Interessa, especificamente para os fins deste trabalho, a sujeição passiva atribuída ao responsável, questão que será tratada no próximo tópico, por ser imprescindível ao exame das questões ora propostas.

2.3 O RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO: A NATUREZA JURÍDICA DA RELAÇÃO COM O SUJEITO ATIVO

Segundo o que consta do artigo 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, contribuinte é o sujeito passivo que mantém relação direta e pessoal com a situação que constitua o fato gerador (BRASIL, 1966). Em outras palavras, é contribuinte aquele que realiza o fato jurídico tributário, quem pratica a ação descrita no critério material da hipótese de incidência tributária.

Por outro lado, nos termos do inciso II do mesmo dispositivo, responsável é a pessoa que, não sendo contribuinte, ou seja, não havendo direta e pessoalmente praticado o comportamento descrito no critério material da hipótese de incidência do tributo, está, por força de lei, obrigado a adimplir a obrigação tributária. Tal distinção se encontra bem delimitada legalmente, e é corroborada pela doutrina tributária.

A diferença entre o contribuinte e o responsável tributário, partindo-se do CTN, reside na ideia de que o primeiro pratica o fato jurídico-tributário previsto no critério material da regra-matriz de incidência tributária, enquanto o responsável é a pessoa física ou jurídica determinada pela lei a arcar com a obrigação tributária – seja o tributo ou o dever acessório – que não tenha propriamente "realizado o acontecimento no mundo físico ou no mundo jurídico que faz nascer a obrigação tributária" (BECHO, 2014, p. 133).

Dessa forma, a legislação complementar tributária elegeu dois tipos de sujeitos passivos que respondem pela obrigação jurídico-tributária "[...] o *contribuinte*, identificado como sendo a pessoa que tem relação direta e pessoal com o fato jurídico, e o *responsável*, como sendo a pessoa que, embora não tendo relação direta e pessoal com o fato, é eleita pela lei para satisfazer a obrigação tributária" (FERRAGUT, 2020, p. 9).

Convém destacar, ainda, que o termo *responsabilidade tributária* pode ser visto sob três aspectos, como "proposição prescritiva", como "relação" e como "fato" (FERRAGUT,

2020, p. 23).

Enquanto proposição prescritiva, ela aparece como uma norma sem significado deôntico completo, por ser uma norma de conduta "[...] que, a partir de um fato não tributário, implica a inclusão do sujeito que o realizou no critério pessoal passivo de uma relação jurídica tributária" (FERRAGUT, 2020, p. 14). É a previsão no texto legal de quem poderá responder pelo tributo na posição de responsável tributário.

E essa proposição poderá modificar a norma concreta que estabeleceu o tributo, quando nesta houver previsão de outrem como sujeito passivo no critério pessoal do consequente. Todavia, a norma de responsabilidade tributária não afetará a norma que constituiu o crédito tributário quando a própria lei (seja a lei instituidora do tributo ou outra lei) determinar que o responsável será o sujeito passivo da relação (FERRAGUT, 2020).

Como se vê, mesmo não tendo praticado o fato jurídico que enseja a incidência do tributo, o responsável poderá ser o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária, por força de lei e, nesse caso, não haverá alteração da norma concreta que determinou o nascimento do crédito tributário, sendo o lançamento realizado diretamente contra o responsável.

Por sua vez, Carvalho (2016) compreende o responsável como o sujeito passivo de relação jurídica sancionadora. Para ele, a regra que estabelece a responsabilidade tributária a quem não praticou diretamente o evento jurídico-tributário decorre de uma sanção, aí vista como penalidade, mas não necessariamente decorrente de um ilícito.

Fica claro, nessa passagem, o seu pensamento de que o "[...] entendimento é no sentido de que as relações jurídicas integradas por sujeitos passivos alheios ao fato tributário apresentam a natureza de sanções administrativas" (CARVALHO, 2005, p. 327). Assim, o autor faz uma análise pormenorizada dos artigos 130 a 134 do CTN e conclui que a natureza do vínculo do responsável tributário é "[...] uma relação jurídica, de cunho obrigacional, mas de índole sancionatória – sanção administrativa" (CARVALHO, 2016, p. 25).

Para o referido autor, a relação do responsável com o sujeito ativo não é uma obrigação tributária propriamente dita, mas um liame jurídico cuja natureza é de sanção administrativa. A verdadeira obrigação tributária somente surge para o sujeito passivo "[...] que integre a ocorrência típica, motivo pelo qual o liame da responsabilidade apresenta caráter sancionatório, estando limitada às hipóteses estipuladas em lei complementar, conforme prescrito pelo art. 146, III, do Texto Magno" (CARVALHO, 2016, p. 25).

O referido posicionamento, no entanto, não é unânime na doutrina tributária. Para

Ferragut (2020), as normas relativas à responsabilidade tributária, isto é, aquelas que estabelecem uma sub-rogação total ou parcial quanto ao adimplemento de uma obrigação tributária, não apresentam natureza de sanção. Isso, porque, com base no pressuposto adotado pela referida autora, sanção "[...] é consequência necessária de um antecedente ilícito".

Assim, ela entende que a regra-matriz de responsabilidade tributária pode apresentar-se nas modalidades de "[...] norma primária dispositiva ou sancionadora" (FERRAGUT, 2020, p. 30). A esse respeito, adianta-se que se adota aqui a compreensão de que a norma de responsabilidade tem natureza jurídica tributária (FERRAGUT, 2020, p. 30), podendo ser sancionadora ou não.

Por sua vez, Darzé (2010) também não compreende que todas as normas de responsabilidade tributária sejam sancionatórias; para ela, a norma instituidora da responsabilidade pode apresentar um dos seguintes objetivos: punir o responsável (sanção), viabilizar a arrecadação (necessidade) ou simplificar a arrecadação (interesse).

Ao contrário, portanto, do entendimento de Carvalho (2016), compreende-se a responsabilidade tributária não como uma norma sancionatória necessariamente, pois eis que o legislador tributário, dentro dos limites impostos constitucional e legalmente, poderá atribuir a obrigação de pagar o tributo ou de cumprir um dever instrumental a uma outra pessoa que não praticou o comportamento descrito no critério material da regra-matriz de incidência, para facilitar a arrecadação (interesse e necessidade de arrecadar).

Dessa forma, a responsabilidade somente será compreendida como norma sancionatória se decorrente de ato ilícito, cometido pelo responsável tributário, nas chamadas responsabilidades por infrações. Nos outros casos, a responsabilidade instaurar-se-á por interesse ou necessidade da arrecadação, ou seja, como instrumento de política fiscal (DARZÉ, 2010).

Nesse trilhar, a responsabilidade referida no artigo 121, inciso II, do CTN, nem sempre decorrerá de uma relação sancionatória, porquanto a sanção, segundo aqui se compreende, depende de um ilícito cometido pelo sujeito eleito como responsável.

Há situações, no entanto, em que a lei elege o responsável, independentemente do cometimento de um ilícito, de maneira que a responsabilidade revela-se, nesse caso, como uma norma primária dispositiva submetida ao regime jurídico tributário que possui um antecedente lícito. A relação jurídica daí decorrente terá por objeto o pagamento de um tributo, e o respectivo adimplemento apresenta como consequente a extinção do débito tributário (FERRAGUT, 2020). Trata-se, pois, sem dúvida, de uma relação tributária.

Por sua vez, a norma de responsabilidade sancionadora ocorre quando o antecedente normativo prevê um ilícito, isto é, o descumprimento de um dever legal que determinada pessoa deveria cumprir, cuja consequência, de tal descumprimento, é responder pelo adimplemento da obrigação tributária nascida em face do contribuinte (FERRAGUT, 2020). Becho (2014) comunga do mesmo entendimento, segundo o qual as normas de responsabilidade tributária se referem a uma obrigação propriamente tributária, mas não necessariamente sancionadora.

É importante ter em mente que a eleição pela lei de um responsável tributário, seja decorrente de uma sanção ou não, não se pode dar de forma aleatória; há limites e critérios encontrados não somente nas normas gerais de tributação, mas, inclusive, na própria Constituição Federal, ainda que de forma implícita e indireta, consoante o que se desenvolverá mais adiante.

Tome-se como exemplo a situação, paradoxal e esdrúxula, de que determinada lei municipal atribuísse a responsabilidade pelo pagamento do IPTU do seu vizinho, pelo simples fato dessa circunstância. A partir desse exemplo, questiona-se se seria viável, dentro do ordenamento jurídico brasileiro, que um vizinho, apenas por ser vizinho, fosse indicado pela lei como responsável tributário daquele vizinho contribuinte que deixara de pagar o seu IPTU.

É claro que a resposta aqui é negativa, porquanto se sabe que a Constituição não deixou espaço para que a lei atribua o dever de pagar tributo a qualquer pessoa. A relação com as materialidades tributárias previstas constitucionalmente é o mínimo a se exigir, ainda que indiretamente.

Para finalizar o presente tópico, assenta-se que quando aquele a quem cabe o dever de pagar determinado tributo tem relação direta com a sua materialidade, fala-se em contribuinte ou, na regra-matriz de incidência tributária, de sujeito passivo do critério pessoal do consequente.

Quando, porém, a lei estabelece o dever de pagar tributo a uma pessoa que não possua relação direta com a materialidade tributária, tal relação decorre de uma regra-matriz de incidência de responsabilidade tributária que pode ou não ser sancionatória, decorrente ou não do cometimento de um ilícito.

São relações jurídico-tributárias distintas, e a relação do responsável será sempre com o sujeito ativo da regra-matriz de incidência do tributo, e não com o contribuinte. O que significa que a obrigação do responsável tributário não é com o contribuinte, mas com a pessoa a quem se deve pagar o tributo, o credor da relação obrigacional tributária, ou seja, o

Fisco.

Referidas noções importam para o trabalho enquanto se investiga se o ordenamento jurídico brasileiro admite que se atribua responsabilidade solidária entre empresas integrantes de um mesmo grupo econômico pelos débitos tributários por elas gerados.

2.4 A CLASSIFICAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA E SUA CONTEXTUALIZAÇÃO NA RESPONSABILIZAÇÃO DE PESSOAS JURÍDICAS COMPONENTES DE GRUPO ECONÔMICO

A responsabilidade tributária, como visto anteriormente, ocorre, em linhas gerais, quando o sujeito passivo é um terceiro que não detém relação direta e pessoal com o fato jurídico tributário, ou seja, trata-se de atribuir o dever de pagar determinado tributo a quem não praticou o fato jurídico-tributário. Somente a lei poderá atribuir tal dever de adimplemento e, consoante ao que será exposto em momento posterior, apenas a lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso III, alínea "a", da CF de 1988.

Objetiva-se apresentar neste momento, sem pretender esgotar o tema, algumas classificações propostas pela doutrina tributária sobre a sujeição passiva tributária. As classificações são diversas, mas, em regra, consideram os preceitos inseridos no CTN, por este ser o veículo introdutor legítimo para o estabelecimento de regras acerca da responsabilidade tributária.

Para o escopo deste trabalho, apresentar-se-á, para fins didáticos, somente as mais relevantes do ponto de vista científico, indicando-se aquela adotada no presente trabalho.

Num esforço de subdividir e classificar as formas de sujeição passiva tributária estabelecidas no CTN, que a princípio previu apenas a sujeição passiva do contribuinte e do responsável, parte da doutrina tributária estabelece uma subdivisão da responsabilidade tributária entre a responsabilidade por substituição e a responsabilidade por transferência tributária.

Sousa (1981), em sua clássica obra, intitulada Compêndio de Legislação Tributária, explica que a sujeição passiva indireta ocorre quando há "interesse ou necessidade" do Estado de cobrar o tributo de pessoa diferente do contribuinte. O autor assevera, ainda, que a sujeição passiva indireta, isto é, a responsabilidade tributária, subdivide-se em "por transferência" e "por substituição" (SOUSA, 1981, p. 92), a primeira delas ocorre nos casos de solidariedade, sucessão e responsabilidade. A responsabilidade por substituição, segundo o mesmo autor,

"[...] ocorre quando, em virtude de uma disposição expressa de lei, a obrigação tributária *surge desde logo contra uma pessoa diferente* daquela que esteja em relação econômica com o ato, fato ou negócio tributado" (SOUZA, 1981, p. 93).

Já Becker (2018) destaca que, na tarefa de estruturação da norma jurídico-tributária, o Poder Legislativo tem liberdade para indicar qualquer pessoa como sujeito passivo da obrigação tributária, seja ligado à hipótese de incidência ou que "[...] nenhuma relação tenha com a hipótese de incidência" (BECKER, 2018, p. 298).

Entretanto, ele ressalva que, nos ordenamentos jurídicos em que a Constituição limita o poder de tributar pelo princípio da capacidade contributiva, o legislador tem que indicar como sujeito passivo da relação jurídico-tributária (i) aquele, "[...] de cuja renda ou capital [seja] acima do mínimo indispensável, a hipótese e fato-signo presuntivo"; (ii) outra pessoa, por ele chamado de "substituto legal tributário", desde que o legislador lhe reconheça o direito de reembolsar-se da quantia despendida para adimplir o tributo daquele cuja materialidade da hipótese de incidência é "fato-signo presuntivo" (BECKER, 2018 p. 299-300).

Assim, para referido autor, o sujeito passivo da relação tributária tanto pode ser uma pessoa que está diretamente relacionada ao critério material previsto na hipótese de incidência tributária quanto qualquer outra pessoa que não esteja referenciada ao critério material da hipótese, mas que possa ressarcir-se dos valores por ela pagos. E tal ressarcimento será dirigido ao primeiro.

No capítulo IV da mesma obra, referido autor, ao explicitar a figura do "substituto legal tributário", aponta para a existência de 3 (três) espécies de pessoas a quem se atribui o dever de pagar o tributo: o contribuinte de direito (ou de *jure*), o qual é gênero subdividido em duas espécies: no sujeito passivo da relação jurídico-tributária, isto é, "[...] aquele determinado indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato signo" (BECKER, 2018, p. 586), e no "substituto legal tributário", que é a pessoa eleita pela lei que, não estando ligado à materialidade da hipótese de incidência, substitui, desde logo, aquele "[...] indivíduo de cuja renda ou capital a hipótese de incidência é fato-signo presuntivo" (BECKER, 2018, p. 589).

Além desses dois sujeitos passivos, ou contribuintes de fato, o autor refere-se ainda ao fenômeno da responsabilidade tributária que, segundo suas lições, ocorre quando, por força de lei, pode-se "[...] exigir de outra pessoa a satisfação da prestação jurídico-tributária somente depois de ocorrer o fato da não-satisfação da prestação tributária pelo contribuinte de *jure*" (BECKER, 2018, p. 598). Assim, o responsável tributário somente é quem for chamado pela

lei a adimplir a prestação tributária quando o contribuinte não o fizer.

Dessa forma, para Becker, somente em caso de omissão do contribuinte de direito é que surgirá a figura do responsável tributário. Ele ressalta, ainda, que o responsável tributário não responde pelo pagamento de uma dívida de outrem, mas sim uma dívida tributária própria, porque o seu dever perante o Fisco "[...] é dever jurídico dele próprio, todavia é dever jurídico de prestação fiduciária, não de prestação tributária" (BECKER, 2018, p. 599).

Atualmente, não há como concordar com o posicionamento do renomado tributarista, porque a relação estabelecida entre o responsável tributário e o Fisco é uma relação tributária e, ainda que assemelhada a uma fidúcia, não tem a mesma natureza do instituto previsto no direito civil.

A semelhança ocorre, apenas porque o Estado está sendo garantido pela norma que prevê a responsabilidade tributária, mas não se trata de relação fiduciária própria da seara civilista. Por outro lado, nem sempre a responsabilidade tributária decorre necessariamente de uma omissão por parte do contribuinte no adimplemento da sua obrigação tributária; muitas vezes, a lei atribui a responsabilidade tributária, em razão de determinada conduta ou omissão do próprio responsável.

Ferragut (2020) critica ambas as classificações, a de Sousa (1981), por considerar elementos econômicos e pré-jurídicos, ou seja, fatores alheios ao Direito. E a segunda, de Becker (2018), porque, segundo ela, o texto do CTN impõe que a classificação seja outra, além de ela não concordar com alguns conceitos propostos pelos autores citados.

Dessa forma, para a autora acima citada a responsabilidade tributária apresenta-se nos seguintes tipos: a substituição, a solidariedade, a sucessão, de terceiros e por infrações (FERRAGUT, 2020). Adianta-se que não se utilizará esta classificação aqui, porque, como será visto no desenvolver do texto, não se concebe a solidariedade prevista no artigo 124 do CTN como uma forma de responsabilidade tributária autônoma. Isto é, não se entende que a partir do referido dispositivo legal se extraia uma regra-matriz de incidência de responsabilidade tributária.

Entende-se mais adequado, levando-se em conta o próprio texto do CTN, assim como posição doutrinária de relevo, a saber, Darzé (2010), que a sujeição passiva tributária se subdivide em: contribuinte, o qual já foi conceituado acima; e responsável – por sucessão, de terceiros, por infração e por substituição tributária. Essa é a classificação adotada neste trabalho.

Essa é também, em linhas gerais, a classificação sugerida por Becho (2014), a qual,

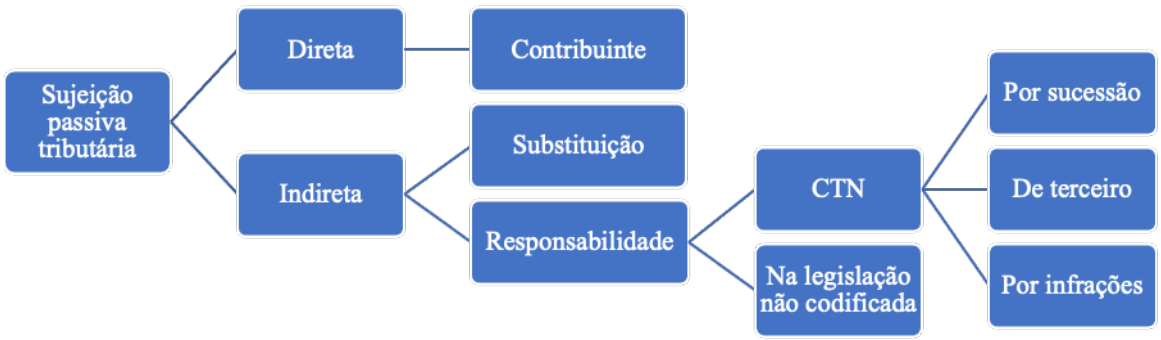
dentre todas as que foram estudadas, parece ser bastante didática, tanto do ponto de vista acadêmico como do ponto de vista pragmático-jurídico. Acrescenta-se, no campo da responsabilidade tributária, que o autor ainda admite a existência não somente dos responsáveis elencados no próprio CTN, como também daqueles que estejam "na legislação não codificada" (BECHO, 2014, p. 38), em razão do disposto no artigo 124, inciso II, do CTN.

No entanto, ele não compreende que a substituição tributária seria uma subdivisão de responsabilidade, porque o "[...] substituto precisa ter vinculação com algum dos critérios da regra matriz constitucional tributária [...]" enquanto o responsável pode ter alguma relação com o fato jurídico-tributário ou nenhum (BECHO, 2014, p. 39).

Assim, a sua classificação seria entre sujeito passivo direto e indireto, sendo o primeiro o contribuinte – aquele que tem relação direta com o fato gerador. Os sujeitos passivos indiretos, por seu turno, seriam o substituto e o responsável, este último, sendo dividido entre os que constam do CTN – subdivididos em sucessor, terceiro ou por infração – e os que estão na legislação não codificada.

Em forma de esquema, a sua classificação ficaria assim representada[1]:

Gráfico 1 – Classificação de sujeitos passivos tributários segundo Becho (2014)



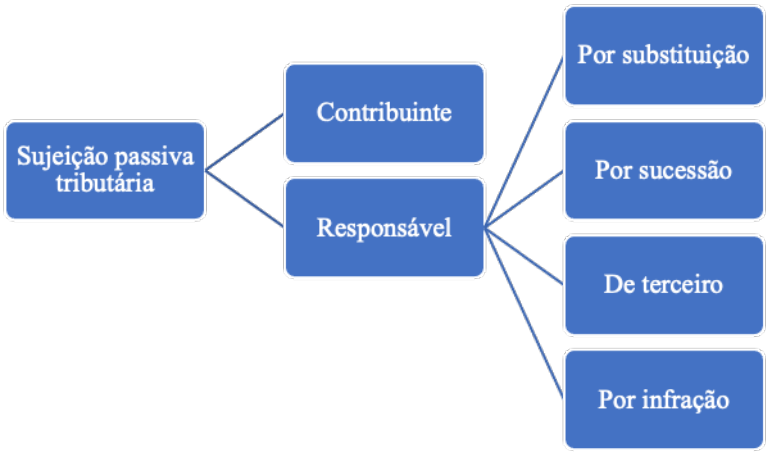
Fonte: Elaboração própria (2023).

Restou assentado, em linhas anteriores, que o responsável há de ter alguma relação com o fato jurígeno, sob pena de não haver legitimidade da sua eleição pelo legislador. Neste ponto, portanto, compreende-se que a classificação dos responsáveis tributários mais

[1] A figura é uma representação feita pela pesquisadora a partir da classificação proposta pelo autor em sua obra Responsabilidade Tributária de Terceiros (BECHO, 2014).

consentânea com a linha de raciocínio adotada neste trabalho é aquela apresentada por Darzé (2010), que, esquematicamente, pode ser assim representada[2]:

Gráfico 2 – Classificação dos sujeitos passivos tributários segundo Darzé (2010)



Fonte: Elaboração própria (2023).

Finalmente, cabe um esclarecimento. A importância da classificação da sujeição passiva tributária no presente trabalho se dá por "interesse prático" (BECHO, 2014 p. 39) e acadêmico, especificamente, quanto à investigação ora proposta, para saber onde estaria enquadrada a responsabilidade de empresa componente de grupo econômico.

Passa-se a apresentar, nas subseções seguintes, cada um dos subtipos de responsabilidade tributária propostos pela classificação acolhida neste trabalho.

2.4.1 A Responsabilidade por Substituição Tributária

Por escapar aos objetivos deste trabalho, a sujeição passiva por substituição, na classificação de Becho (2014), ou responsabilidade por substituição, na classificação de Darzé (2010), não será objeto de maiores investigações. A abordagem será apenas para situar as demais formas de responsabilidade tributária dentro do escopo deste estudo, o que se passa a fazer nas breves linhas seguintes.

A substituição tributária caracteriza-se pela atribuição do dever de pagar o tributo a um terceiro, por força de lei, que substitui o contribuinte, desde logo, afastando a responsabilidade daquele, exonerando, pois, o substituído (contribuinte) a adimplir a

[2] A figura é uma representação feita pela pesquisadora a partir da classificação proposta pela autora em sua obra Responsabilidade Tributária: solidariedade e subsidiariedade (DARZÉ, 2010).

obrigação tributária principal.

Citando Carvalho (2008), Darzé aponta que essa forma de atribuição de responsabilidade tributária é atualmente muito utilizada no Brasil como mecanismo de controle e de fiscalização da arrecadação, que, no entanto, gera dúvidas fundadas sobre os limites jurídicos da sua abrangência e sobre a extensão da sua aplicabilidade (DARZÉ, 2010).

Além disso, segundo a mesma autora, a responsabilidade por substituição tributária implicará "[...] sempre a mutilação do critério pessoal passivo da regra-matriz em sentido amplo" (DARZÉ, 2010, p. 193). Isso porque, segundo explica, quando converge a regra-matriz de responsabilidade por substituição com a regra-matriz de incidência do tributo, impede-se que se exija o tributo de quem realizou a materialidade eleita pelo legislador para determinada incidência exacional, ou seja, "não haverá a possibilidade de constituição do crédito contra aquele que realizou o fato tributário" (DARZÉ, 2010, p. 193-194).

A autora faz, inclusive, uma analogia entre os efeitos da norma isentiva e os efeitos da substituição tributária:

> Como se pode perceber, o efeito produzido aqui é muito similar ao que ocorre com a norma de isenção 308. Nos dois casos, o legislador exerce apenas parcela da competência que lhe foi outorgada. A diferença básica que distancia estas duas realidades, todavia, é que, enquanto a regra de isenção, relativamente ao critério pessoal, se restringe a retirar um ou alguns sujeitos do campo de incidência dos tributos, a regra de substituição vai além, instituindo pessoa nova que deverá figurar no polo passivo da obrigação. Ou seja, enquanto o efeito imputado à isenção é apenas um (inutilizar parte da norma), na regra de substituição são dois (inutilizar parte da norma e agregar novo enunciado), o que dá efetivamente a sensação de permuta do sujeito passivo. Daí a razão do nome substituição, alvo de tantas críticas. (DARZÉ, 2010, p. 195).

Nesse tipo de responsabilidade, o substituto, portanto, paga o tributo do qual ele próprio é sujeito passivo, posto que, por força de lei, fica afastado da relação jurídico tributária o próprio contribuinte (substituído).

A substituição convencional ocorre quando o legislador escolhe outra pessoa, que não aquela que realizou o fato jurídico tributário, para ocupar com exclusividade o polo passivo da obrigação. A diferença em relação às demais formas de substituição é que se refere a um evento tributário, e não a uma cadeia de eventos (DARZÉ, 2010).

A substituição regressiva, antecedente ou para trás (art. 128, do CTN) ocorre quando o Fisco determina a substituição do contribuinte inicial, pelo substituto legal, a quem caberá o adimplemento do tributo. O substituto encontra-se em posição mais afastada da cadeia produtiva. Nesse caso, o tributo a ser pago decorre de um fato já ocorrido, sendo o seu recolhimento postergado para um momento posterior (diferimento).

Como apontados por Darzé (2010, p. 199), três efeitos dela decorrem: tornar ineficaz tecnicamente "todos os critérios da regra-matriz em sentido amplo", cujos efeitos somente serão propagados posteriormente com a efetiva "realização de etapa nova ou final da cadeia"; provocar a ineficácia técnica do sujeito passivo previsto no critério pessoal da regra-matriz de incidência do tributo, porquanto o crédito tributário não pode ser "constituído contra a pessoa que praticou o fato jurídico tributário"; criar um "sujeito passivo novo" que será, normalmente, quem realiza a etapa posterior ou final da cadeia produtiva.

A seu turno, a substituição tributária progressiva, subsequente ou para frente (art. 150, § 7º da CF) dá-se quando o Fisco impõe o recolhimento do tributo antes mesmo da ocorrência do fato jurídico tributário, ocorrendo a antecipação do pagamento.

É realizada por quem se encontra no início da cadeia produtiva, de forma que a lei prevê, a partir de uma presunção de que o fato jurídico tributário ocorrerá, que se faça antecipadamente o pagamento da exação, posto que há uma autorização legal para que se transfira riqueza (pagamento do tributo) ao Fisco "[...] antes mesmo de sua manifestação, tributando-se, em última instância, *fatos futuros*" (DARZÉ, 2010, p. 199).

Esse tipo de substituição é objeto de vastas críticas por parte da doutrina tributária, uma vez que permite a tributação de eventos jurídicos ainda não ocorridos. Cobra-se o tributo por antecipação. No entanto, tendo sido cobrado por antecipação, mas não realizado o fato jurídico tributário, o contribuinte poderá pedir a repetição da exação. Ou, mesmo se a operação posterior vier a ser realizada por um preço menor do que o estimado, pode-se requerer a compensação ou restituição da diferença.

Não será aprofundado o tema, porquanto, como visto, por ele apenas se perpassa para a compreensão da questão central do presente trabalho, que é o de responder se e em que medida o sistema tributário brasileiro comporta a responsabilidade de pessoas jurídicas integrantes de um mesmo grupo econômico.

Como destacado por Becho (2014, p. 42), a classificação é importante para, a partir da consulta à "Constituição Federal (notadamente seus princípios), o Código Tributário Nacional e uma outra legislação (ou, academicamente uma hipótese teórica) para aferir-se a adequação de uma responsabilidade tributária com o sistema tributário brasileiro".

É por essa razão que se entende a importância de se apresentar a classificação da responsabilidade tributária, passando-se a expor, nos subitens em sequência, as notas características de cada uma delas.

2.4.2 A Responsabilidade por Sucessão ou Transferência

Na responsabilidade por sucessão ou por transferência (arts. 129 a 133 do CTN), expressão mais adequada, segundo o que foi apontado por Darzé (2010, p. 151, nota de rodapé nº 247), do que a utilizada pela lei complementar tributária em questão (responsabilidade dos sucessores), ao terceiro é atribuída uma responsabilidade em virtude da ocorrência de um fato posterior ao fato jurídico que fez nascer o tributo.

Há, neste caso, a coexistência de 2 (duas) regras distintas: uma para a ocorrência do fato jurídico tributário (fato gerador) e outra para a caracterização do fato posterior que enseja a responsabilidade em razão da transferência. Fala-se, assim, em regra-matriz de incidência tributária e regra-matriz de responsabilidade por transferência (DARZÉ, 2010).

No que toca ao texto do CTN, percebe-se que a responsabilidade dos sucessores será exclusiva, deixando de existir a responsabilidade do contribuinte-sucedido. Darzé (2010) destaca que tal exclusão da responsabilidade do sujeito passivo *principal* pode se dar de duas formas, de modo que, a depender do momento de constituição do próprio crédito tributário, "[...] variam de acordo com o estágio em que se encontra o próprio processo de positivação da norma tributária" (DARZÉ, 2010, p. 153).

Segundo o que a autora apresenta, se a constituição do crédito se der em momento anterior à sucessão, a norma de responsabilidade por sucessão provocará, de um lado, "[...] a constituição da obrigação tributária contra o sucessor" e, de outro, a "[...] anulação da norma individual e concreta na qual o sucedido figurava no polo passivo" da relação tributária com o sujeito ativo (DARZÉ, 2010, p. 153). Aplicam-se, pois, duas normas: num primeiro momento, a regra-matriz de incidência do tributo, e, num segundo momento, a regra-matriz de responsabilidade por sucessão.

Por outro lado, não tendo sido originalmente constituído o crédito em face do sujeito passivo que praticou a materialidade prevista na regra-matriz de incidência tributária, a lei assente que a obrigação tributária seja constituída em face do sucessor, o que, consequentemente, gera o efeito da "ineficácia técnica do critério pessoal passivo da regra-matriz de incidência em sentido amplo" (DARZÉ, 2010, p. 157).

Uma vez mais, ressalta-se que apenas se apresentam as noções gerais deste instituto da responsabilidade por sucessão, para eventualmente verificar em qual das hipóteses se subsome a responsabilidade de grupos econômicos, razão pela qual não serão desdobrados os

conteúdos dos artigos 129 a 133 do CTN no presente momento.

2.4.3 A Responsabilidade de Terceiros

A responsabilidade de terceiros encontra-se prevista no CTN nos artigos 134 e 135.

O primeiro artigo dispõe sobre situações lícitas, mas em descumprimento de obrigações que deveriam ter sido observadas para com o contribuinte, ou seja, o terceiro irá responder pelo pagamento do tributo, porque descumpriu um dever em relação à obrigação tributária do contribuinte. Não fica claro da leitura simples do artigo 134 do CTN se as situações seriam sanções enquanto as disposições do artigo 135 do CTN permitem concluir com facilidade que se trata de fatos ilícitos que autorizarão a atribuição da responsabilidade tributária a um terceiro.

O artigo 134 do CTN fundamenta-se na necessidade de se conferir maiores garantias à arrecadação tributária, porque prevê a responsabilidade do terceiro quando o contribuinte não puder adimplir a obrigação tributária, mas também tem natureza sancionatória, tendo em vista o descumprimento de um dever por parte do responsável.

Por sua vez, o artigo 135 do CTN, exatamente por prever situações fáticas ilícitas, demonstra terem nítido caráter sancionatório as regras de responsabilidade nele previstas. Darzé (2010, p. 173) aponta ainda que "a providência sancionatória aparece aqui de maneira clara, revelando a existência de *animus puniendi* motivando o legislador no momento da fixação do enunciado normativo".

Quanto à interpretação da expressão "pessoal" no alcance da responsabilidade do terceiro no caso do artigo 135 do CTN, Darzé (2010) entende que se dessume da própria leitura do *caput* do dispositivo legal, no qual se determina que a responsabilidade daquelas pessoas elencadas nos incisos será pessoal quanto aos créditos tributários resultantes de "[...] atos praticados com excesso de poderes ou infração à lei, contrato social ou estatutos" (BRASIL, 1966), que a regra de responsabilidade afastará o contribuinte da relação obrigacional tributária originária, passando a ser exclusiva do contribuinte.

Conforme as lições da autora, sempre que o CTN utilizou a expressão "[...] pessoal estava se referindo às relações estabelecidas exclusivamente com o responsável" (DARZÉ, 2010, p. 178). O seguinte trecho é elucidador do seu pensamento:

> A exclusão do dever do realizador do fato tributado é justamente uma das consequências jurídicas da certificação do ato ilícito tendente a impedir ou dificultar,

> voluntariamente, a constituição do crédito contra o seu devedor originário. A outra, obviamente, é a imputação do débito ao infrator (DARZÉ, 2010, p. 179).

O referido posicionamento não é unânime entre os tributaristas. Para Machado (2004, p. 157), por exemplo, tal entendimento de exoneração da pessoa jurídica é "inaceitável", porquanto "a lei diz que são pessoalmente responsáveis, mas não diz que sejam os únicos. A exclusão da responsabilidade a nosso ver, teria de ser exclusiva".

São vastos os precedentes judiciais que não encampam a tese de que o contribuinte ficaria desonerado da obrigação tributária, o que obviamente não impede que ela seja acolhida no presente trabalho. Apenas para citar um exemplo, dada a sua clareza, transcreve-se trecho do acórdão proferido no AgRg no AgRg nos EDcl no REsp 1.485.532/RS:

> [...] a orientação desta Corte firmou-se no sentido de que os arts. 134 e 135 do CTN estabelecem a responsabilidade de terceiros quando impossível a exigência do cumprimento da obrigação tributária em face do devedor principal. Ressalte-se que há inúmeros precedentes deste Tribunal que tratam a responsabilidade prevista no art. 135 do CTN como "subsidiária", especialmente o acórdão proferido no REsp 1101728/SP (1ª Seção, Rel. Min. Teori Albino Zavascki, DJe de 23.3.2009) submetido ao regime dos recursos repetitivos (BRASIL, 2018).

Aliás a própria autora ressalva que o seu posicionamento não é encampado pela majoritária doutrina, nem pelo Fisco, tampouco pela jurisprudência (DARZÉ, 2010). Quanto ao Fisco, é evidente que, quanto mais numerosos forem os sujeitos para os quais se possa atribuir o dever de pagar o tributo, mais adequada será a tese jurídica.

Todavia, a doutrina tributarista mais moderna entende que o termo "pessoal" utilizado no CTN está apto a afastar a responsabilidade do sujeito passivo originário, como aduz Carvalho (2021). Segundo esse autor, "as condutas que geram a responsabilidade exclusiva e pessoal são: excesso de poderes, infração à lei, infração do contrato social ou do estatuto" (CARVALHO, 2021, p. 539).

Becho (2014, p. 102) também entende que, na responsabilidade de terceiro, o contribuinte fica afastado da relação jurídico-tributária, e somente o responsável arca com obrigação tributária, dado o "caráter punitivo" dessa responsabilidade.

2.4.4 A Responsabilidade por Infrações

Na seara da responsabilidade por infrações, prevista nos artigos 136 a 138 do CTN, o legislador previu que estará caracterizada a responsabilidade pessoal do agente que, na esteira

do que foi explicitado no item anterior, exclui o contribuinte da obrigação tributária, quando for caracterizada uma infração à legislação tributária.

Exige-se, para a caracterização dessa responsabilidade, segundo a interpretação mais aceita, que alguém tenha praticado uma infração tipificada na esfera penal ou tributária, independentemente da intenção do agente.

Requer-se, ainda, o efetivo dano ao erário ou ao contribuinte, de forma que a "[...] infração fiscal é objetiva, configurando-se pelo mero descumprimento dos deveres tributários de fazer e não fazer e da obrigação de dar" (FERRAGUT, 2020, p. 136). Todavia, embora objetiva a infração fiscal, a responsabilidade pela sua prática depende de dolo.

Além disso, Ferragut (2020, p. 137) explica que o artigo 136 do CTN não se refere apenas a infrações no campo criminal, posto que a disposição legal "[...] não define as infrações por ele regulamentadas, nem apresenta qualquer tipo de restrição quanto à sua aplicabilidade".

Assim, a autora conclui que qualquer infração tributária praticada, seja no campo penal ou no campo administrativo, atrai a aplicabilidade da responsabilidade prevista no referido dispositivo legal. Todavia, para ela todas as hipóteses descritas no artigo 137 do CTN tratam de tipos penais, e não de infrações administrativo-fiscais (FERRAGUT, 2020).

Araújo, Conrado e Catunda (2017, s.p.) advertem, no entanto, que a leitura dos referidos dispositivos legais – artigos 136 a 138 do CTN – não pode estar dissociada dos princípios norteadores do ilícito penal. Dessa forma, "[...] o elemento para aplicação da sanção é uma das vigas mestras do Estado Democrático de Direito, exige-se do infrator o mínimo de culpa pela prática do ato ilícito, já que sua inocência é presumida" (ARAÚJO; CONRADO; CATUNDA, 2017, s.p.).

De tal maneira, não se pode fazer uma leitura inadvertida do artigo 136 do CTN, de modo a entender que a responsabilidade do infrator seria objetiva, sem o necessário elemento subjetivo. Para os referidos autores, então, o citado artigo deve ser interpretado em conjunto com o artigo 112 do CTN, de forma que não se exige dolo para a caracterização da infração tributária, mas pelo menos a culpa.

Becho (2014), por sua vez, parece entender que a responsabilidade por infrações estaria prevista apenas no artigo 137 do CTN, e seria apenas aquela decorrente de infrações a condutas tipificadas como infrações penais previstas na Lei nº 8.137/1990. Para ele, a disposição do artigo 136 do CTN "não interfere na responsabilidade tributária de terceiro" (BECHO, 2014, p. 55), e ele estaria deslocado no código. Segundo o que o autor apresenta, tal

artigo trata apenas de significar que a responsabilidade por infração tributária é objetiva (BECHO, 2014), mas seria despiciendo dizê-lo.

Comentando o artigo 137 do CTN, Becho (2014, p. 55, itálicos no original) posiciona-se no sentido de que o referido dispositivo legal é uma "[...] autorização dada pelo legislador das *normas gerais em matéria de legislação tributária* para que o legislador ordinário tipifique como crimes e contravenções práticas lesivas ao Fisco". Além disso, para a configuração desse tipo de responsabilidade é necessário que, previamente, esteja caracterizada a imputação penal por meio de processo judicial criminal.

A seu turno, Darzé (2010) entende que, para a configuração da responsabilidade por infração, é necessária a presença do dolo do agente, embora o Código não tenha deixado isso claro, porquanto, pela redação dada pelo legislador ao artigo 136, "no que se refere à responsabilidade por infrações, a princípio a culpa seria suficiente" (DARZÉ, 2010, p. 183).

Darzé (2010, p. 183) adverte, no entanto, que essa não é a melhor interpretação dada à responsabilidade por infrações, sendo necessário que esteja presente o elemento subjetivo, ou seja, o dolo "para a conformação do ilícito tributário", o que não se exige, na verdade, é a intenção direcionada ao resultado.

Há, ainda, na doutrina tributária, quem identifique a responsabilidade por infrações como uma responsabilidade mesmo objetiva, embora mitigada pela redação "não absoluta" do artigo 136 do CTN. Carvalho (2021, p. 598) destaca, comentando o dispositivo, que haveria uma "declaração de princípio em favor da responsabilidade objetiva", mas o legislador está autorizado a construir "infrações subjetivas".

Ainda que a doutrina tributária não aprofunde o estudo da responsabilidade por infrações, compreende-se aqui, a partir do que foi estudado, que dita responsabilidade tanto pode decorrer de infrações administrativo-tributárias como de infrações penais (crimes ou contravenções), sendo necessário o elemento subjetivo pelo menos culposo para a sua configuração. Assim, não se exige o dolo, ou mesmo a intenção de gerar danos ao erário ou a terceiro.

Por outro lado, não se concebe que, nas condutas previstas nos incisos do artigo 137 do CTN, especialmente do inciso primeiro, seja necessário haver a responsabilização penal definitiva para a caracterização da responsabilidade tributária.

Em momento nenhum, o dispositivo em questão determina a necessidade de reconhecimento prévio do crime na instância penal. Além disso, os incisos II e III do artigo 137 sequer falam que as infrações precisam estar descritas em leis criminais, ou seja, a priori

a referência é a infrações administrativo-fiscais que exijam dolo para a sua caracterização. Na verdade, o artigo 137, em todos os incisos, exige a presença do elemento subjetivo do dolo para a subsunção da responsabilidade pessoal do agente.

Entende-se pela independência entre as esferas administrativa e tributária, sob pena de se esvaziar o conteúdo do dispositivo legal. Explica-se melhor: se determinada ação ou comportamento for uma infração à legislação tributária e estiver enquadrado como crime nas leis penais, e isso for constatado em um processo administrativo fiscal, no qual estejam garantidos o contraditório e a ampla defesa, nada impede que o Fisco possa atribuir o dever de cumprimento da obrigação tributária a quem o tenha praticado, seja contribuinte ou responsável.

É evidente que, se posteriormente apurado o fato na seara penal, vier a ser constatado que a infração penal efetivamente não ocorreu, tal decisão determinará a exclusão da responsabilidade por infração eventualmente reconhecida na esfera administrativa, cabendo eventual restituição pelo Fisco do que houver sido pago pelo responsável.

Uma vez mais, destaca-se que não será aprofundado o estudo dos diversos tipos de responsabilidade tributária previstos no CTN, já que não é o objetivo deste trabalho, mas apresentar as características principais de cada uma delas para identificar se, em alguma delas, é possível enquadrar a chamada responsabilidade das empresas integrantes de grupo econômico.

2.5 A SOLIDARIEDADE NA ESFERA TRIBUTÁRIA

Como adiantado, entende-se que a solidariedade estabelecida no artigo 124 do CTN não estabelece uma forma autônoma de atribuição de responsabilidade tributária, trata-se de um efeito da atribuição da obrigação tributária em razão da responsabilidade decorrente de outra norma.

Tal posicionamento é adotado, a título exemplificativo, por Becho (2014) e Baleeiro e Derzi (2018, p. 1595), para quem “[...] a solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo”.

Também comunga do mesmo posicionamento Schoueri (2019), ao afirmar que a solidariedade pode ocorrer entre dois ou mais contribuintes, entre contribuinte e responsável (sujeito passivo indireto). Trata-se do fato de que mais de uma pessoa ocupem a posição de

sujeito passivo da relação tributária. Além disso, o referido autor assevera que a solidariedade não pode abarcar qualquer pessoa, "mas apenas alguém que possa ser enquadrado como responsável", porquanto o artigo 128 do CTN limita a responsabilidade a quem "esteja vinculado ao fato jurídico tributário" (SCHOUERI, 2019, p. 588). Parte da doutrina tributária, contudo, não tem a mesma convicção.

Ferragut (2020, p. 49-65), por exemplo, tem a solidariedade como espécie de responsabilidade tributária autônoma, posto que a apresenta como uma das espécies de responsabilidade tributária previstas no código. Assim, para essa autora, por exemplo, "o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal" leva a chamar uma pessoa estranha à figura do contribuinte a responder pelo débito tributário, mesmo que não haja outra norma estabelecendo a sua responsabilidade.

Semelhante leitura também se vê em Araújo, Conrado e Catunda (2017), para quem é possível extrair-se do artigo 124 do CTN, desde que preenchidos os requisitos nele estabelecidos, a responsabilidade de dado grupo econômico, seja de direito ou de fato:

> Segundo se vê, tomando o fundamento cravado no incido I do art. 124, seria possível falar em responsabilidade solidária entre empresas integrantes de um grupo – formalmente constituído ou não –, quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador (ARAÚJO, CONRADO e CATUNDA, 2017, s.p.).

Essa distinção é, no que toca ao presente trabalho, extremamente importante, posto que não se entende a solidariedade passiva tributária como uma espécie de atribuição de responsabilidade, mas apenas um efeito decorrente de dispositivo legal e que pode ocorrer tanto em relação a contribuintes, como no caso dos coproprietários de um imóvel que são solidariamente responsáveis pelo IPTU, e todos estão na posição de contribuintes, como quando estiverem várias pessoas no polo passivo da relação tributária a responderem pelo mesmo crédito tributário, podendo o sujeito ativo cobrá-lo de qualquer um. E isso pode se dar entre contribuinte e responsável, assim como entre responsáveis.

Contudo, essa não parece ser a posição adotada pelas Fazendas nem pelos Tribunais pátrios em termos de responsabilidade tributária, como se verá adiante, porque o artigo 124, do CTN, especialmente no seu inciso primeiro, consoante se verificou ao longo do trabalho, é reiteradamente invocado para atribuir-se responsabilidade tributária para além da figura do contribuinte, sem invocar-se outra regra que estabeleça ser aquela determinada pessoa, física ou jurídica, um responsável tributário. Isso parece decorrer do fato de se querer dar maiores

garantias ao Fisco no cumprimento das obrigações tributárias.

Para Darzé (2010), quando se estabelece a solidariedade na sujeição tributária passiva, o Fisco passa a ter a prerrogativa de cobrar a dívida de qualquer um deles ou de todos, de forma simultânea ou sucessiva, tratando-se de instituto "[...] que resguarda os interesses arrecadatórios do Estado, tutelando com mais vigor os créditos fiscais" (DARZÉ, 2010, p. 226).

Esse parece ser o ponto crucial do que significa a responsabilidade no campo da tributação: dotar o Fisco de maiores garantias na cobrança do crédito tributário. Talvez por isso interessa tanto às Fazendas, nas suas diversas esferas, o reconhecimento de normas que atribuam responsabilidade tributária solidária a uma gama variada de codevedores ou corresponsáveis. Isso sem dúvida implica mais e maiores garantias para o sujeito ativo da obrigação tributária tê-la adimplida.

Outro importante ponto acerca da solidariedade tributária, prevista no veículo introdutor de normas gerais em matéria tributária, é a sua classificação. A partir da divisão feita pelos incisos I e II do artigo 124 do CTN, a majoritária doutrina subdivide a solidariedade entre solidariedade "de fato" (art. 124, inc. I, do CTN) e solidariedade "de direito" (art. 124, inc. II, do CTN). Tributaristas mais recentes, e geralmente ligados à Escola do Constructivismo Lógico-Semântico, não concordam com tal classificação; para eles, a exemplo de Amaro (2019) e Darzé (2010), ambas as situações de solidariedade previstas no Código são obviamente decorrentes de lei.

No próximo subtópico, pretende-se refletir, de forma mais detida, sobre se a Constituição estabeleceu ou não normas acerca da responsabilidade tributária e, em caso positivo, sobre os limites à eleição de responsáveis tributários pelo legislador infraconstitucional.

2.6 OS LIMITES CONSTITUCIONAIS À ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Numa análise superficial da CF de 1988, pode-se acreditar que não haveria normas constitucionais acerca da sujeição passiva e, muito menos, de normas tangentes à responsabilidade tributária.

No entanto, a doutrina tributária evoluiu e, hodiernamente, entende-se, de forma pacificada, que a sujeição passiva tributária se encontra implicitamente prevista na

Constituição, donde se extrai, consequentemente, que há, igualmente, limites para que o legislador tributário aponte nas leis tributárias, não somente os sujeitos passivos diretos (contribuintes), como também os responsáveis tributários da obrigação tributária.

A doutrina tributária aponta a dificuldade de se identificarem, com clareza, os sujeitos passivos das obrigações tributárias na Constituição, mas, ao mesmo tempo, é assente o entendimento de que é a partir dela que se deve verificar a legitimidade da escolha de um sujeito passivo – seja contribuinte ou responsável – de determinado tributo.

A esse respeito, as lições de Carvalho (2016) são elucidativas. Segundo o que o autor considera, a CF de 1988 não indica "[...] quem deva ser o sujeito passivo das exações cuja competência legislativa faculta às pessoas políticas" (CARVALHO, 2016, p. 24). Na verdade, existem apenas referências a eventos escolhidos para estruturar o critério material do antecedente da regra-matriz de incidência tributária, de maneira tal que, ao legislador infraconstitucional, restou atribuída a tarefa de definir a pessoa que deverá adimplir o tributo criado.

Com efeito, a leitura dos dispositivos constitucionais prescritos no Sistema Tributário Nacional não revela imediatamente a pessoa devedora do tributo. Cabe olhar para as leis que instituíram o tributo para buscar com precisão o seu contribuinte e os respectivos responsáveis. Contudo, embora a competência tributária seja limitada de uma "[...] maneira discreta, mediante a indicação de meros eventos" (CARVALHO, 2016, 25), o legislador não pode ir além do quanto se encontra prescrito na Constituição.

No mesmo sentido, Becho (2014) assevera que o texto constitucional carrega informações acerca dos sujeitos passivos dos impostos nela discriminados; deduz-se, portanto, que existe uma determinação constitucional direcionada ao legislador das normas infraconstitucionais de editar lei complementar, disciplinando os contribuintes que "[...] são os principais sujeitos passivos tributários" (BECHO, 2014, p. 16).

Destaca ainda o mesmo autor que o artigo 146, inciso III, da CF de 1988, refere-se não somente ao sujeito passivo do tributo, mas também a "[...] outro dos elementos dessa classe de figuras jurídicas, o responsável", de maneira tal que o texto constitucional ali se refere de forma expressa "[...] à sujeição passiva tributária, ao contribuinte e ao responsável" (BECHO, 2014, p. 17).

Dessa forma, uma interpretação atenta e sistemática da disciplina constitucional tributária permite dizer que não só o artigo 146, inciso III, alínea "a", da CF de 1988, determina ao legislador ordinário a definição dos contribuintes dos tributos, cabendo à lei

complementar igualmente a disciplina da sujeição passiva tributária, aí incluídos não somente o sujeito passivo direto da relação tributária, mas também os responsáveis tributários.

Por sua vez, o artigo 150, parágrafo 7º, do texto constitucional, estabelece que "[...] a lei poderá atribuir a sujeito passivo de obrigação tributária a condição de responsável pelo pagamento do imposto ou contribuição" (BRASIL, 1988). Há, portanto, previsão constitucional expressa da responsabilidade tributária estabelecida a um terceiro estranho ao evento jurídico tributário (ou fato gerador).

Estabelece-se, assim, uma primeira premissa: é para a Constituição Federal – e não para disposições infraconstitucionais – que se deve olhar quando se fala em sujeição passiva tributária e, especialmente, em responsabilidade tributária. O próprio constituinte estabeleceu limites para que o legislador defina o contribuinte e os que serão considerados responsáveis tributários. Não é livremente que a lei pode estabelecer o sujeito passivo da obrigação tributária, e muito menos o responsável tributário. Há critérios e limites constitucionais a serem observados.

Nos dizeres de Becho (2014, p. 18), "[...] comungamos com a doutrina que vê na Constituição Federal os dados para se extrair cientificamente o sujeito passivo. Em muitos casos, vamos até a afirmação de que o sujeito passivo está delimitado claramente na Carta".

Nesse trilhar, se a sujeição passiva é encontrada na própria CF de 1988, a partir da materialidade das espécies tributárias nela previstas (BECHO, 2014), também a responsabilidade tributária, considerada como espécie de sujeição passiva tributária, está, sem dúvida, submetida aos limites constitucionalmente estabelecidos.

Todavia, se até mesmo a identificação do sujeito passivo (principal ou contribuinte) nas normas constitucionais não é tarefa fácil ao intérprete, tampouco o será a visualização dos responsáveis tributários, enquanto terceiros que não realizaram o fato jurídico-tributário. Mas, sem dúvida, há limites na própria Constituição a serem observados pelo Legislativo na atribuição de responsabilidade tributária a terceiros.

É necessário citar, uma vez mais, pela clareza e pertinência, as lições de Becho (2014), para o qual, na tarefa de se analisar o direito tributário, deve o intérprete pressupor inicialmente que somente existe o texto da Constituição e se indagar como interpretá-lo, sem dele se desviar.

Se, diante do texto constitucional, o intérprete se deparar com alguma dificuldade de encontrar o que precisa para as respostas buscadas, dele poderá se afastar para procurar sentido em outros textos, mas jamais se apartar da Constituição. Becho (2014) afirma que, no

texto constitucional do Sistema Tributário Nacional, só é possível ver de forma fácil o contribuinte.

A seu turno, a figura do responsável tributário acha-se veiculada nas leis e demais dispositivos normativos infralegais, mas "[...] então voltamos à fonte do direito das pessoas (o responsável é uma pessoa) e ali começamos o nosso trabalho de manipulação. E vemos proteções constitucionais à propriedade dessa pessoa, por exemplo" (BECHO, 2014, p. 21-22).

Dessa forma, pode-se concluir que inexistem regras específicas e explícitas na CF de 1988 acerca da responsabilidade tributária. O texto constitucional não desce a tantos detalhes, embora se saiba que, em matéria tributária, a Constituição brasileira é bastante extensa, e é olhando para ela que devem ser encontrados os limites que o legislador e o intérprete deverão observar.

No entanto, o fato de estarem implícitos não significa haja ausência de limites postos em face do Legislativo, na sua competência tributária, de definir os responsáveis tributários, tampouco do Fisco na sua tarefa de atribuir responsabilidade em lançamentos, ou mesmo do Judiciário ao decidir casos de responsabilidade tributária.

Outro ponto importante a ser considerado, no campo das limitações impostas ao legislador ordinário na definição dos responsáveis tributários, isto é, no exercício da sua competência tributária para apontar responsáveis tributários, é o veículo introdutor reservado a essa matéria.

Como Darzé (2010) assevera, o exercício da competência tributária por parte do legislador infraconstitucional demanda deste que sejam respeitados não somente os limites materiais para a criação de normas tributárias, mas também os limites formais, ou seja, aqueles relacionados ao procedimento de produção da norma. Dessa forma, para se averiguar se a norma que estatui a responsabilidade tributária está de acordo com o ordenamento jurídico, não somente se deve mirar para os pressupostos e limites materiais da sua produção, mas igualmente para os requisitos formais.

Nesse ponto, divide-se a doutrina tributária basicamente em duas vertentes. De um lado, encontram-se aqueles que entendem que a Constituição somente permite a atribuição de responsabilidade tributária à pessoa que não praticou o fato jurídico tributável por meio de lei complementar (ALMEIDA, 2021; CARVALHO, 2016; DARZÉ, 2010; FONTE, 2017; MEDEIROS, 2019). Do outro, existe aquela posição que aceita a possibilidade de serem apontados responsáveis tributários por meio de lei ordinária, desde que observados os limites

materiais impostos pela Constituição (AZEVEDO, 2021; BECHO, 2014; FERRAGUT, 2020), assim como observadas as imposições previstas no artigo 128 do CTN.

Mais consentânea com a segurança jurídica e com as garantias constitucionais estabelecidas em matéria tributária afigura-se a primeira corrente, adotada, pois, no presente trabalho e que guiará a investigação proposta.

De acordo com os autores estudados defensores do posicionamento de que as regras sobre responsabilidade tributária somente podem vir a ser veiculadas em Lei Complementar, essa matéria está dentre aquelas consideradas eleitas pelo constituinte como "[...] especiais e merecedoras de maior vigilância, demandando disciplina mais rigorosa, a ser introduzida no ordenamento mediante veículo normativo de posição intercalar; em decorrência de seu procedimento legislativo mais complexo" (CARVALHO, 2016, p. 26).

Além disso, a previsão de responsabilidades tributárias deve ser homogênea e harmônica para todos os entes federativos tributantes, sendo esta mais uma razão por que devem estar exclusivamente previstas na lei complementar veiculadora de regras gerais em matéria tributária, evitando-se que cada ente possa eleger responsáveis tributários diferentes para as mesmas exações (CARVALHO, 2016).

Assentadas as premissas acima, chega-se ao problema central do presente trabalho. Permite a Constituição Federal de 1988 que o legislador infraconstitucional, o Fisco ou o julgador possam atribuir a responsabilidade pelo pagamento de um tributo a todas as empresas integrantes de um grupo econômico pelo simples fato o integrarem?

Para responder a esse questionamento, deve-se analisar a Constituição como um todo, mas, mais especificamente, no estudo proposto, o Sistema tributário nacional e o capítulo que trata da ordem econômica, tarefa que será realizada ao longo do desenvolvimento das seções seguintes.

3 O GRUPO ECONÔMICO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO

De início, objetiva-se, nesta seção, realizar uma visão panorâmica dos diversos dispositivos legais que preveem a categoria: grupo econômico. Em seguida, são apresentados as características e os tipos de grupo econômico identificados pela doutrina nacional.

Aborda-se, ainda, a autonomia da personalidade jurídica das empresas integrantes de grupo econômico, assim como a figura do incidente processual de desconsideração da personalidade jurídica e sua correlação na responsabilização tributária de grupos econômicos.

3.1 AS REFERÊNCIAS LEGAIS ACERCA DO GRUPO ECONÔMICO NO BRASIL

A figura denominada de grupo econômico tem sido crescentemente referida nas contendas judiciais, nos processos administrativos tributários, na doutrina, na legislação e na jurisprudência.

No entanto, o grupo econômico ainda é relativamente pouco estudado academicamente, e sua disciplina legal é tímida no Brasil. Embora frequente no campo dos negócios, trata-se de fenômeno relativamente novo.

Koury (1998), entretanto, indica haver referências históricas de que a primeira formação de grupo econômico teria ocorrido ainda no Século XV, com a organização da "Casa Médicis", em Florença. A referida autora faz a ressalva de que, conquanto haja a referência histórica de que a primeira manifestação de um grupo econômico remonta ao Século XV, somente a partir do século XIX é possível falar no fenômeno denominado "era dos grupos", resultante da "imensa acumulação de capitais e de poder pelas sociedades por ações, que passaram a unir-se e adquiriram dimensão mundial" (KOURY, 1998, p. 58).

Sendo, pois, fenômeno relativamente recente no campo dos negócios, tanto na academia como na prática jurídica há certa confusão, ou mesmo dificuldade na identificação do instituto. Por essa razão, ora se estudam as notas características dessa categoria jurídica, propondo-lhe uma definição.

Para tanto, realiza-se, inicialmente, uma análise descritiva dos preceitos legais e infralegais que se referem ao instituto do grupo econômico. Após isso, traçam-se as principais

linhas de entendimento da doutrina tributária sobre o grupo econômico. Ao final, propõe-se uma definição do grupo econômico mais compatível com o ordenamento jurídico brasileiro.

O modelo econômico brasileiro posto na CF de 1988 é de um Estado que atue, de forma direta, o mínimo possível na economia, devendo o mercado e a economia serem de iniciativa dos particulares (art. 173 da CF de 1988).

Nesse sentido, o Estado brasileiro deve atuar apenas como regulador e normatizador da economia (art. 174 de CF de 1988), por meio, basicamente, das agências reguladoras. Está, além disso, expresso no *caput* do artigo 170 da CF de 1988, que a ordem econômica está fundada na livre iniciativa. A livre concorrência, portanto, é a base da economia brasileira.

A princípio, então, os agrupamentos e aglomerações de empresas, embora sejam uma realidade no mercado cada vez mais globalizado, devem ser objeto de regulamentação por parte do Estado, uma vez que "[...] quanto mais concentrado for um mercado, menos alternativas qualitativas restam ao consumidor e fica muito mais fácil o ajuste sobre preços pelos fornecedores" (ALMEIDA JUNIOR; OLIVEIRA, 2020, p. 188).

Dessa forma, retomando-se os dizeres de Almeida Junior e Oliveira (2020), não somente os interesses e direitos dos consumidores podem ser ameaçados, mas, sim, todo o funcionamento do mercado, ou ao menos de determinado ramo dele, pode vir a ser influenciado, geralmente de maneira negativa, pela concentração do capital.

Mais difícil se torna que pequenos empresários possam desenvolver suas atividades no mesmo ramo de atuação de empresas agrupadas que desfrutam de uma organização praticamente inconcebível e inatingível por pequenas formações empresariais. Assim, ao Estado cabe regulamentar a formação dos grupos econômicos, a associação entre empresas, a fim de resguardar o bom funcionamento da economia livre de mercado, sem, no entanto, perder de vista o livre exercício da atividade econômica.

A regulamentação estatal não deve, portanto, tolher a liberdade econômica dos atores de mercado; pelo contrário, devem estar inseridas no ordenamento normas claras e capazes de conferir segurança jurídica ao setor econômico, preservando igualmente todos os princípios que regem a ordem econômica no Brasil.

Com o propósito de estabelecer garantias de livre mercado, editou-se a Lei nº 13.874/2019, que instituiu a Declaração de Direitos da Liberdade Econômica. Nela se encontram estabelecidas normas de proteção à livre iniciativa e ao livre exercício da atividade econômica, assim como sobre a atuação do Estado como agente normativo e regulador. Em suma, a referida lei tem o propósito de regulamentar os artigos 170 a 174 da CF de 1988.

Dentre as suas novidades, revela-se a alteração do artigo 50 do Código Civil (CC) de 2002, que trata da desconsideração da personalidade jurídica, para fins de extensão da responsabilidade ao patrimônio particular dos administradores ou de sócios beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso da personalidade jurídica, no caso de formação de grupo econômico.

Foi, então, incluído o parágrafo 4º ao artigo 50 do CC de 2022, que, talvez, pela primeira vez, tratou na legislação civil codificada, do grupo econômico, estabelecendo que "[...] a mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade jurídica" (BRASIL, 2002).

O assunto da desconsideração da personalidade jurídica relacionada com os grupos econômicos será retomado mais adiante. Por ora, cabe fazer um apanhado geral acerca das previsões legais expressas acerca da figura do grupo econômico.

A figura do grupo econômico é tratada, na legislação brasileira, de forma esparsa, ainda que com uma maior previsão na Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações). Embora seja uma "[...] tônica do desenvolvimento econômico nacional mediante fusões, aquisições, instituições, participações cruzadas, *joint-ventures*, alianças, consórcios e associações entre grandes empresas e grupos" (ALMEIDA JUNIOR; OLIVEIRA, 2020, p. 189), a doutrina especializada ressente-se da necessidade de uma normatização mais específica sobre o grupo econômico.

Além disso, se comparado a outros institutos do Direito brasileiro, constata-se que a referência a grupos econômicos na legislação brasileira não é farta. Todavia, é de suma importância analisar cada uma dessas previsões legais para que, adiante, apresente-se uma definição de grupo econômico a ser adotada neste estudo.

Em ordem cronológica, é possível visualizar referências ao grupo econômico no artigo 2º, parágrafo 2º, do Decreto-Lei nº 5.452/1943 (CLT); no artigo 3º, parágrafo 2º, da Lei nº 5.889/1973; na Lei nº 6.404/1976; no artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991; no artigo 28, parágrafo 2º, da Lei nº 8.078/1990 (CDC); no artigo 6º, da Lei nº 9.449/1997; e nos artigos 33 e 34, da Lei nº 12.529/2011.

No campo infralegal e, especificamente, fiscal, encontra-se referência ao grupo econômico no artigo 494 da IN RFB nº 971/2009, recentemente revogada pela IN RFB nº 2110/2022. Esta última trouxe previsão semelhante à IN anterior acerca do grupo econômico no seu artigo 136, inciso I e artigo 275.

A CLT, antes da alteração promovida pela Lei nº 13.467/2017, assim estabelecia no seu artigo 2º, parágrafo 2º:

> Art. 2º [...]
> § 2º - Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas. (BRASIL, 1943)

Na legislação trabalhista, são solidariamente responsáveis, nas relações de emprego, as empresas que, mesmo com personalidades jurídicas próprias, encontrem-se sob direção, controle ou administração de outra, constituindo um grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Como se sabe, o Direito trabalhista é extremamente protetivo dos direitos do trabalhador, razão da previsão da responsabilidade solidária das empresas integrantes de grupo econômico pelas obrigações advindas da relação empregatícia. Com a alteração de redação promovida pela Lei nº 13.467/2017, o parágrafo segundo do artigo 2º da CLT passou a ter a seguinte redação:

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

A Lei nº 5.889/1973, por seu turno, estabelece normas reguladoras do trabalho rural, assim expressando no artigo 3º, parágrafo 2º:

> Art. 3º - Considera-se empregador, rural, para os efeitos desta Lei, a pessoa física ou jurídica, proprietário ou não, que explore atividade agro-econômica, em caráter permanente ou temporário, diretamente ou através de prepostos e com auxílio de empregados.
> [...]
> § 2º Sempre que uma ou mais empresas, embora tendo cada uma delas personalidade jurídica própria, estiverem sob direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico ou financeiro rural, serão responsáveis solidariamente nas obrigações decorrentes da relação de emprego. (BRASIL, 1973)

Segundo os dispositivos legais acima transcritos, no campo das obrigações decorrentes da relação de emprego, seja rural ou não, uma ou mais empresas, embora cada uma tenha personalidade jurídica própria, desde que esteja(m) sob a direção, controle ou administração

de outra, ou mesmo quando, embora apresentando autonomia, integrar(em) grupo econômico ou financeiro rural, é(são) considerada(s) solidariamente responsável(is) pelas obrigações trabalhistas.

Veja-se que, a um tempo, fala-se em empresas com personalidade jurídica própria, mas sob a direção, controle ou administração de outra. Por outro lado, diz-se que, mesmo quando elas são autônomas, integram um grupo econômico. Haveria, a princípio, na legislação trabalhista, uma distinção entre empresas com personalidade jurídica própria sob direção, controle ou administração de outra e a existência de um grupo econômico entre empresas autônomas entre si.

Ver-se-á que tal distinção pode decorrer do fato de que há previsão na legislação brasileira de formação de grupos econômicos formalmente constituídos que coexistem com os grupos econômicos de fato, isto é, não constituídos por convenção.

Por seu turno, a Lei nº 6.404/1976 – Lei das Sociedades Anônimas – traz no seu bojo um capítulo inteiro, ao que denomina de "Grupo de Sociedades", estabelecendo as suas características e natureza, destacando-se os artigos 265, *caput*, e 266, os quais são reproduzidos a seguir, dada a sua relevância.

> 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.
>
> Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos. (BRASIL, 1976)

Da dicção legal, é possível extrair que um grupo de sociedade se institui mediante convenção, pela qual a sociedade controladora e as controladas se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos seus respectivos objetivos sociais, ou a participar de atividades ou empreendimento comuns. A despeito da formação do grupo econômico, as sociedades conservam as suas personalidades e seus patrimônios próprios e independentes entre si.

A Lei nº 8.212/1991, no seu artigo 30, inciso IX, determina que as empresas integrantes de um mesmo grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da lei quanto a contribuições previdenciárias. Nesse artigo, estabeleceu-se uma responsabilidade tributária solidária entre empresas

integrantes de grupo econômico relativamente às obrigações tributárias de cunho previdenciário.

Não serão realizadas críticas, por enquanto, ao referido dispositivo legal, o que será empreendido ao longo do desenvolvimento do texto. Importa, no momento, saber da existência de tal previsão legal.

O Código de Defesa do Consumidor (CDC), a seu turno, traz referência a "grupos societários e sociedades controladas", determinando que elas são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações estabelecidas na legislação consumerista (art. 28, § 2º, da Lei nº 8.078/1990).

A Lei nº 9.449/1997, que trata do Imposto de Importação, no seu artigo 6º, considera como sociedade do mesmo grupo econômico a controladora e suas controladas.

Por seu turno, a Lei nº 12.529/2011, que estruturou o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência, nos seus artigos 33 e 34, faz referência a grupos econômicos e assim disciplina em relação às infrações contra à ordem econômica:

> Art. 33. Serão solidariamente responsáveis as empresas ou entidades integrantes de grupo econômico, de fato ou de direito, quando pelo menos uma delas praticar infração à ordem econômica.
>
> Art. 34. A personalidade jurídica do responsável por infração da ordem econômica poderá ser desconsiderada quando houver da parte deste abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. (BRASIL, 2011)

É relevante notar que nenhum desses dispositivos legais define o que venha a ser grupo econômico, tarefa que ficará a cargo do intérprete, portanto. Contudo, é fácil constatar que o ordenamento jurídico brasileiro, nos seus diversos ramos de regulação, não desconhece a figura do grupo econômico, tentando adaptá-la às específicas necessidades da esfera do Direito que se visa tutelar.

Especificamente no âmbito tributário, mas em nível infralegal, destaca-se a IN nº 971/2009, que trazia, no seu artigo 494, uma definição de grupo econômico, para fins da responsabilidade atribuída pelo artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991. É importante destacar, contudo, que a normativa infralegal foi substituída pela vigente IN RFB nº 2110/2022, que igualmente trouxe uma definição de grupo econômico no seu artigo 275.

Ainda que tenha sido revogada a primeira IN acima citada, a sua menção é relevante para o objeto deste estudo, tanto porque é a partir desse dispositivo que diversas autuações foram realizadas pelo Fisco federal até o advento da IN RFB nº 2110/2022, como porque

variados trabalhos mencionam e questionam a aptidão dessa disposição normativa infralegal para atribuir-se responsabilidade tributária a empresas integrantes de grupo econômico. Assim, transcreve-se o referido dispositivo a seguir: "Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica" (BRASIL, 2009).

Fonte (2017, p. 81) destaca que esse conceito é muito semelhante àquele adotado pela legislação trabalhista, ressaltando que a "única diferença entre eles é que, na legislação trabalhista, há menção expressa à relação de subordinação entre as entidades empresariais". Ao passo que, na Instrução editada pela RFB, a relação de subordinação entre as empresas não seria determinante para o conceito. O mesmo raciocínio é válido na interpretação do artigo 275 da IN RFB nº 2110/2022, que assim dispõe:

> CAPÍTULO IV
> DO GRUPO ECONÔMICO
> Art. 275. No momento do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do inciso I do caput do art. 136 serão cientificadas da ocorrência. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, caput, inciso IX; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 222)
> § 1º Caracteriza-se grupo econômico quando uma ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica. (CLT, art. 2º, § 2º)
> § 2º Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes. (CLT, art. 2º, § 3º) (BRASIL, 2022, p. 46).

Ao longo da pesquisa, percebeu-se que os variados estudos que se debruçam sobre o grupo econômico asseveram que, para cada ramo do Direito, a definição de grupo econômico seria uma. Assim, para o ramo trabalhista, o grupo econômico seria definido de determinada forma; para o direito empresarial e comercial, a definição seria outra; para o direito tributário, então, a definição de grupo econômico seria diversa das demais searas do Direito.

Fonte (2017) sintetiza com bastante propriedade, na sua dissertação de mestrado, que os diversos ramos do Direito se referem à categoria do grupo econômico por meio de variadas e diversas expressões. Além disso, os requisitos para se identificar as diversas formações em grupo a que se referem "[...] não totalmente claros, não são uniformes e atendem a diferentes e específicos interesses juridicamente tutelados: defesa das minorias nas sociedades anônimas,

do trabalhador na relação de emprego, do consumidor, da livre concorrência e, possivelmente, do fisco" (FONTE, 2017, p. 83).

Verificam-se, pois, variadas referências legais e infralegais acerca do grupo econômico, e cada ramo do Direito cuida de lhe atribuir efeitos diversos, mas sempre no campo da responsabilidade patrimonial, nas relações negociais, trabalhistas, consumeristas, civilistas ou tributárias. Parece, então, não ser adequado, dentro da perspectiva de unicidade do sistema positivo brasileiro, falar-se em uma definição de grupo econômico para cada um desses ramos do Direito.

Nesse sentido, propõe-se entender a definição de grupo econômico como uma só para todos os ramos do Direito. É evidente, no entanto, que os efeitos jurídicos que tal agrupamento de pessoas jurídicas propaga, em cada esfera ou ramo do Direito, são diversos, de forma que é possível se prever uma responsabilidade subsidiária, solidária ou objetiva, e até mesmo nenhum efeito jurídico em relação às empresas do grupo, seja nas suas relações intergrupais ou com terceiros – consumidores, empregados, Fisco etc.

Quer-se significar, em resumo, que um grupo econômico apresenta características comuns a todos os ramos do Direito, pelo que se propõe aqui entendê-lo como uma categoria jurídica com características próprias dentro do sistema jurídico brasileiro.

Pensando-se, por exemplo, no instituto do casamento, sabe-se que se trata de uma categoria jurídica própria, ainda que os seus efeitos, por exemplo no campo tributário, sejam diferentes daqueles previstos no campo do direito civil, trabalhista, penal. No entanto, não se pode dizer que a definição de casamento é diferente para cada ramo do Direito.

Nesse mesmo sentido, Fonte (2017) caminhou, ao propor que o fenômeno do grupo econômico deve ser compreendido como um sistema. Para ele, "[...] com os devidos temperamentos, pode-se dizer que 'grupo econômico' forma uma classe, mas um tipo especial de classe: um sistema" (FONTE, 2017, p. 96).

Não se ousa chegar tão longe, mas entende-se que, no sistema jurídico brasileiro, o *grupo econômico* pode e deve ser compreendido como uma categoria própria que apresenta efeitos diferentes a depender do ramo do Direito ao qual suas relações forem juridicamente relevantes.

Dessa forma, neste estudo, observa-se o grupo econômico como uma categoria jurídica própria com características comuns no sistema jurídico positivo nacional, adotando-se, ao final, uma definição única desse fenômeno, e não uma definição compartimentada para o direito tributário, como comumente encontrado na literatura especializada.

3.2 CARACTERÍSTICAS, TIPOLOGIAS E DEFINIÇÕES DE GRUPO ECONÔMICO

Visto anteriormente que não existe, no Direito brasileiro, uma definição convergente de grupo econômico, tal categoria demanda a construção de uma definição por parte do intérprete. Dessa forma, para se chegar a uma definição científica do instituto, passa-se a apresentar as variadas definições adotadas pela doutrina, pela advocacia pública e privada, pela atividade julgadora jurisdicional e administrativa.

Medeiros (2019, p. 30) conclui que "[...] independentemente do campo, duas características são constitutivas do grupo econômico: o controle societário e a existência de duas ou mais pessoas jurídicas". Além disso, o autor afirma que a mera participação patrimonial entre sociedades não é suficiente para caracterizar o grupo, sendo necessário haver um controle de uma sociedade sobre as outras. Então, define grupo econômico, nestes termos:

> [...] como um conjunto de sociedades que, mantendo os seus respectivos patrimônios e personalidades, têm o seu controle concentrado, seja através de uma sociedade controladora, seja por meio de um quadro societário comum ou composto de forma variada por um mesmo grupo reduzido de indivíduos. (MEDEIROS, 2019, p. 31)

Por seu turno, Carvalho (2016) compreende que somente é possível se reconhecer um grupo econômico como tal se houver o preenchimento de determinados requisitos legais. E destaca que, na legislação pátria, tais requisitos encontram-se consubstanciados no artigo 265 da Lei nº 6.404/1976.

Um grupo econômico consiste, para ele, numa união de diversas pessoas jurídicas que conjugam as suas forças econômicas para envidar esforços na concretização dos seus objetivos sociais, sob a influência dominante de uma delas sobre as demais. Assim, "[...] tem-se grupo econômico de empresas, portanto, quando houver sociedades que, mediante acordo firmado entre elas, se comprometem a envidar esforços para a concretização de seus objetivos sociais" (CARVALHO, 2016, p. 37).

Aliado à consecução do objetivo comum, é necessário, ainda, que as pessoas jurídicas do grupo sejam dirigidas por uma delas que exerce a denominada "influência dominante" (CARVALHO, 2016, p. 37). Para ele, é igualmente possível a existência de grupos econômicos de fato que não formalizam uma convenção, mas cujas notas características

acima destacadas devem estar presentes, especialmente a influência dominante de uma empresa sobre as demais.

A influência dominante consiste no controle comum de uma sobre as outras e ocorre quando houver "[...] controle permanente e efetivo de uma sociedade em relação às demais, de modo que todas sigam a mesma diretriz comercial" (CARVALHO, 2016, p. 38). Dessa forma, se esse controle for casual, fortuito, eventual, não se pode falar em "influência dominante" e inexistirá, obviamente, um grupo econômico.

O que interessa para o objeto deste estudo é essencialmente quando se caracteriza um grupo econômico de fato e em que medida o ordenamento jurídico brasileiro admite atribuir-se a responsabilidade solidária tributária a empresas integrantes de grupo econômico.

O grupo econômico de direito fica afastado da problemática central da pesquisa, porquanto havendo uma convenção, um instrumento jurídico que formalmente o institui, é desnecessário averiguar-se se ele está ou não caracterizado, se existe ou não e se, da sua criação, ressoam efeitos jurídicos.

Ressalta-se que as conclusões a serem adotadas quanto à responsabilidade tributária dos grupos econômicos de fato igualmente podem ser aplicadas aos grupos de direito, pois eis que, inclusive, quando a legislação tributária a eles se refere, não se faz distinção quanto à sua forma de constituição.

No entanto, estudar as características legalmente estabelecidas para a criação de um grupo econômico de direito, formalmente estabelecido segundo a Lei das Sociedades Anônimas, é essencial para propor uma definição do grupo econômico de fato. Entende-se, pois, que é a partir das características legalmente estabelecidas, essenciais e comuns aos grupos de direito, que se pode identificar um grupo econômico de fato.

Na quase totalidade da bibliografia pesquisada, encontra-se o grupo econômico dividido em dois tipos: os grupos de direito e os grupos de fato. Os primeiros são formalizados segundo o disposto nos artigos 265 a 278 da Lei das Sociedades Anônimas enquanto os de fato apresentam as mesmas características, mas não estão constituídos através de uma convenção. E, exatamente por não estarem formalizados por meio de um documento que assim o estabeleça, a sua identificação, na prática, torna-se mais difícil e gera maiores discussões acerca da amplitude da responsabilidade tributária dos entes assim agrupados.

Essa circunstância abre margem para se apontar a existência de um grupo econômico sem as notas que o caracterizam. Além disso, como destaca Prado (2005, p. 13) "[...] os grupos empresariais brasileiros não se organizam como grupos contratuais". Isso significa

que, na realidade empresária brasileira, a regra é a formação de grupos de fato ou não formalizados. Para a autora:

> A não-utilização do instrumento para a formação de grupos de direito não significa que inexistem grupos societários no Brasil. Muito pelo contrário. As grandes empresas brasileiras organizam-se na forma grupal, mas a partir do poder de controle societário. [...] Como até aqui demonstrado, após 29 anos da entrada em vigor da Lei 6.404/1976, constato que o modelo dual não funciona na realidade brasileira, na medida em que os grupos convencionais são praticamente inexistentes nas estruturas das grandes empresas (PRADO, 2005, p. 14-15).

É claro que a realidade retratada pela pesquisadora acima citada passa de mais de 17 (dezessete) anos. Embora se tenha tentado, ao longo da pesquisa, obter dados atualizados acerca da realidade dos grupos econômicos no Brasil, a informação não é de fácil acesso. Para obter esses dados, seria necessário fazer-se uma pesquisa direcionada junto às instituições empresariais do País, o que não foi possível dentro do limite temporal de uma pesquisa de mestrado, além de não ser esse o escopo deste estudo.

Contudo, partindo-se do pressuposto de que essa realidade não se alterou significativamente, destaca-se que o objeto de estudo deste trabalho, exatamente por isso, gira em torno do grupo econômico de fato e a (eventual) responsabilidade tributária solidária das pessoas que o compõem. Por ora, apresenta-se a divisão tipológica proposta pela doutrina majoritária e aceita neste trabalho.

Ferragut (2014, s.p.) identifica esses dois tipos, não a partir da doutrina, mas a partir do Direito brasileiro. Para ela, os grupos de direito são aqueles formados segundo os artigos 265 a 278 da Lei nº 6.404/76, e os de fato, aqueles referidos na "[...] legislação trabalhista (Decreto-lei n. 5.452/1943), previdenciária (IN RFB n. 971/2009) e tributária (IN RFB n. 971/2009)".

Discorda-se da concepção acima, segundo a qual os grupos de fato seriam aqueles decorrentes das leis trabalhistas e da IN RFB nº 971/2009 (revogada pela IN RFB nº 2110/2022), pois eis que tais diplomas legislativos apenas se referem a grupo econômico de forma genérica e indicam a extensão da responsabilidade das empresas que o compõem nas relações de emprego, nas relações previdenciárias e tributárias. Contudo, não se compreende que, dessas regras postas nos veículos introdutores indicados, decorra a divisão que se apresenta doutrinariamente ou mesmo o conceito de grupo econômico de fato.

Com base nos estudos realizados por Prado (2005), identifica-se que foi, na própria concepção da Lei das Sociedades por Ações, o nascedouro do modelo dual adotado pelo Brasil, inspirado pelo modelo alemão.

Segundo explicitado pela autora, na época da edição da Lei nº 6.404/1976, a Alemanha era o único país que disciplinava a sistemática dos grupos empresariais e, em 1965, introduziu "a divisão em controle contratual e controle de fato" (PRADO, 2005, p. 9). Ademais, ela observa que, no Brasil, inexistia "[...] esta prévia forma contratual de organização de empresas plurissocietárias" (PRADO, 2005, p. 9) e que o modelo dualista foi importado, mas em relação somente às regras de formação de um grupo por uma convenção.

No entanto, não foram absorvidos pela legislação brasileira os respectivos tipos de contrato, as regras para a proteção de interesses decorrentes da dependência econômica entre as empresas do grupo e dos interesses dos credores, o que ficou reservado para a autonomia das sociedades (PRADO, 2005).

Dessa maneira, dadas as lacunas da legislação das sociedades anônimas quanto às responsabilidades das empresas integrantes do grupo, tanto no que diz respeito às suas relações internas como às suas relações com credores, inclusive o Fisco, a regulação de direitos e deveres, quando da formação de um grupo de direito, ficará por conta do que vier a ser estabelecido na convenção estabelecida pelo grupo. Todavia, sabe-se que as convenções particulares não são oponíveis ao Fisco em matéria tributária, de maneira que se faz necessário haver regulação em lei acerca da responsabilidade tributária dos grupos econômicos.

Apresentadas as linhas gerais sobre as origens da divisão entre grupos econômicos de direito e os de fato, passa-se a expor as suas características comuns, assim como as diferenças existentes entre eles.

O grupo econômico de direito está expressamente previsto nos artigos 265 a 278 da Lei nº 6.404/1976, e sua nota diferenciadora em relação ao grupo econômico de fato é a formalização por meio de convenção ou consórcio por meio da assembleia geral da sociedade que deverá escolher a sociedade líder. Esta, a seu turno, precisa ter ao menos a maioria qualificada das ações da empresa, nos termos do que está disposto nos artigos 121 a 129 da Lei nº 6.404/1976 (FERRAGUT, 2014).

Na mesma linha de pensamento, outros doutrinadores, a exemplo de Medeiros (2019), sem maiores dificuldades, observam que a formação de um grupo econômico de direito demanda a presença de um instrumento formal devidamente registrado com a especificação da pessoa jurídica que controlará as demais. Nos termos do referido autor:

> A legislação societária prevê dois requisitos para a formalização do grupo de sociedades: a identificação de sociedades controladas e controladora e a aprovação, por todas, de convenção em que sejam reguladas as suas obrigações na consecução

> conjunta dos respectivos objetos sociais ou de projetos compartilhados (MEDEIROS, 2019, p. 32).

Como se vê, é fácil identificar um grupo econômico formalmente estabelecido, porquanto, além do instrumento escrito, encontram-se nele estabelecidas as funções de cada uma das sociedades componentes do todo para a consecução do objetivo comum estabelecido. Além disso, sabe-se quem é a sociedade controladora, estando a "influência dominante" expressamente indicada no instrumento constitutivo.

É importante ressaltar que o artigo 266 da Lei nº 6.404/76 dispõe claramente que as sociedades integrantes do grupo conservam as suas respectivas personalidades e os seus correspondentes patrimônios distintos entre si. A lei, em disposição que não dá margem a dúvidas ou interpretações muito discrepantes, reafirma a autonomia da personalidade jurídica e do patrimônio das sociedades agrupadas.

A autonomia jurídica e patrimonial das empresas componentes é uma das notas características do grupo econômico, como destaca Medeiros (2019, p. 33), afirmando que a configuração de um grupo de sociedades não lhes afeta "[...] a integridade patrimonial e a personalidade jurídica". O autor assevera, ainda, ser decorrência expressa da lei e requisito essencial para a "[...] própria existência do instituto. Isso porque, se assim não fosse, a constituição de grupo econômico seria equivalente a uma fusão ou incorporação de sociedades (artigos 227 e 228 da Lei nº 6.404/76), o que evidentemente não é o seu propósito" (MEDEIROS, 2019, p. 33).

A nota diferenciadora entre os tipos de grupos econômicos – de fato e de direito – está exatamente na existência ou não da convenção formalizada entre as empresas. Essa é uma característica do "sistema dual" para o qual é imprescindível identificar a natureza do vínculo entre as sociedades, sendo "relevante verificar se a ligação entre elas se estabelece por meio de uma convenção grupal ou decorre da mera participação de sociedade do capital social da outra sociedade, de modo a lhe conferir o poder de controle" (PRADO, 2005, p. 11).

O grupo de fato, dessarte, surge da junção de empresas para a realização de objetivos comuns, sob controle único, mas sem qualquer documento ou convenção formalizada nesse sentido. Prado (2005) ressalva, no entanto, que, nos grupos de fato, embora haja direção de uma das empresas sobre as demais, aquela (direção) não deve ser economicamente unificada. E isso, porque, tendo a Lei das Sociedades por Ações previsto expressamente a autonomia jurídica entre elas, cada uma conserva a sua parcela de interesse no grupo. Em outras palavras as empresas devem ser efetivamente autônomas, patrimonial e juridicamente, ainda que a

empresa que exerce a influência dominante possa ter participação no capital social das demais.

Prado (2005) destaca ainda que a Lei das Sociedades por Ações, portanto, não regula apenas os grupos convencionais ou de direito, havendo ainda disciplinamento expresso quanto a sociedades controladas e controladora, por meio da participação, direta ou indireta, de uma delas no capital das demais componentes do grupo.

No entanto, a despeito dessa possibilidade de uma empresa participar do capital de outra, o ordenamento brasileiro não admite que haja uma "[...] direção econômica unificada, na medida em que exige a manutenção da autonomia jurídica da sociedade, que está expressa de forma bastante abrangente com a obrigação de controladores, acionistas e administradores de agirem sempre no interesse da companhia" (PRADO, 2005, p. 12).

Disso se extrai que, até mesmo nos grupos econômicos de fato, cada uma das sociedades tem o seu interesse respeitado "[...] sob pena de configurar abuso do poder de controle e conflito de interesses (arts. 246 e 115)" (PRADO, 2005, p. 12).

Aponta a mesma autora, para o fato de que as limitações legais previstas na Lei das Sociedades por Ações circunscrevem-se à responsabilidade dos administradores, prevista no artigo 245; ao relatório da administração e demonstrativos financeiros, consoante o que se encontra veiculado nos artigos 243, *caput*, 247 a 250, do mesmo diploma normativo; à proibição de que haja participações recíprocas entre as pessoas jurídicas que formam o grupo, conforme se extrai do artigo 244; à obrigação de reparação de danos da controladora em relação às sociedades controladas (art. 246); à constituição e o funcionamento do grupo (art. 251-252); e, finalmente, à regulação da incorporação da sociedade controlada pela controladora.

Afora essas previsões, o ordenamento jurídico brasileiro não traz normatividade acerca da formação e do funcionamento dos grupos econômicos de fato, de maneira que as pessoas jurídicas componentes de um grupo econômico "[...] devem observar a disciplina aplicável às sociedades isoladas. Em outras palavras, nessas relações intersocietárias continua incidindo o regime jurídico incidente nas demais sociedades por ações" (PRADO, 2005, p. 12).

Em suma, a nota que diferencia os grupos de direito dos de fato é a existência ou não de uma convenção. Estabelecida essa diferença, passa-se a investigar a característica central de um grupo econômico, seja de fato ou de direito. A doutrina parece convergir no sentido de que a nota de toque do grupo econômico é a existência de um centro de controle a ser seguido e observado nos empreendimentos comuns.

É certo que há quem divirja desse entendimento, a exemplo de Azevedo (2021, p. 64) que, ao definir os grupos societários ou econômicos como o "[...] conjunto de empresas que, mantendo as suas respectivas personalidades, coordenam esforços inseridos em uma política empresarial comum para a maximização do resultado", destaca que as empresas podem estar ou não sob um controle único. Para ele,

> Caso exista um comando central, tal controle pode ser exercido, alternativamente, mediante participações societárias e registro de uma convenção grupal; apenas mediante a detenção de cotas ou ações, ou ainda [...], por canais informais em que se exerce a submissão de uma ou mais empresas ao interesse de outra" (AZEVEDO, 2021, p. 64).

É preciso destacar que o referido entendimento é minoritário dentre os autores estudados neste trabalho. A maior parte dos estudos destaca, quase que invariavelmente, a necessidade de haver um comando único do grupo por uma das pessoas jurídicas que o integra.

Dessa maneira, pode-se afirmar que o fenômeno denominado grupo econômico, para estar caracterizado, depende necessariamente de um "comando único", um "centro de controle", uma "influência dominante", uma direção em prol das atividades empresariais que o grupo entendeu por maximizar.

Nesse sentido, Koury (1998, p. 58-59) indica que o grupo econômico se caracteriza por apresentar "uma unidade de direção" entre as empresas, mas sem que estas tenham as suas respectivas personalidades jurídicas afetadas, mesmo objetivando elas os mesmos fins e estando submetidas a essa direção única que lhes assegura coesão.

Esse(a) denominado(a) "centro de controle", "influência dominante" ou "direção única" não necessariamente é identificado(a) pela participação societária majoritária de uma empresa sobre as demais que compõem o agrupamento. Como Fonte (2017, p. 98) destaca, o "[...] controle pode ser decorrente de participação societária não ostensiva ou mesmo ocultada, de relações familiares, desde que exista um centro de comando ao qual se submetam as sociedades envolvidas no grupo".

O comando, todavia, precisa estar necessariamente presente para a identificação do grupo econômico; sem ele, sem essa coordenação e direção centralizada, estar-se-á apenas diante de empresas que atuam independentemente de uma direção única, ainda que coordenada, mas não diante de um grupo econômico.

Nesse sentido, a simples participação, ainda que majoritária, de uma empresa no capital social de outras, sem a chamada "influência dominante", despida dessa direção única

com objetivos comuns, não denota a existência de um grupo econômico, porque, além de terem as empresas autonomia jurídica, terão autonomia de direção, na tomada das decisões e no desenvolvimento dos seus respectivos negócios.

Uma vez mais, citam-se as ponderações de Fonte (2017), para quem a mera circunstância de uma pessoa jurídica ter participação majoritária no capital de outra ou outras não importa concluir pela existência do grupo. Isso, porque, estando as decisões diretivas das entidades preservadas independentemente das outras, de maneira a contemplarem apenas as necessidades da própria sociedade, "[...] não haverá grupo; haverá apenas entidades autônomas perseguindo seus próprios interesses, o que afasta a ideia de conjunto de sociedades" (FONTE, 2017, p. 99).

Igualmente, Mozer (2021, p. 89), a respeito do tema, afirma que "[...] uma situação é uma sociedade apenas investir em outra sem controlá-la, e outra, muito diferente, é as sociedades existirem sob uma convenção que dita as regras para todas". Em suma, a participação de uma sociedade no capital de outra ou de outras não é elemento configurador de um grupo econômico, será imprescindível estar configurada a "influência significativa" (FERRAGUT, 2020, p. 15) de uma sobre as demais.

É pertinente trazer ainda a distinção ou subdivisão realizada por Ferragut (2020, p. 213-214) dos grupos econômicos de fato, a qual é apresentada em duas subespécies: "os grupos econômicos de fato por relações societárias" e "os grupos econômicos de fato presumidos".

Nos primeiros, as sociedades do grupo econômico, ainda que inexista uma convenção estabelecendo a organização e as funções de cada uma para a consecução dos objetivos comuns, "[...] encontram-se relacionadas em decorrência da participação que uma possui no capital social das outras" (FERRAGUT, 2020, p. 214). A esse respeito, a autora faz ainda a seguinte observação:

> Portanto, para a configuração de grupo econômico de fato por relações societárias é necessário que (i) uma das sociedades tenha influência significativa na outra, sem controlá-la (coligada), ou (ii) uma das empresas seja titular de direitos de sócio sobre as outras que lhe assegure, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais, em especial o de eleger a maioria dos administradores (art. 116, "a"), hipótese em que será considerada sociedade controladora (FERRAGUT, 2020, p. 215).

O que importa, no entanto, é que esse grupo de sociedades esteja sob uma "influência dominante", um centro de decisão único e capaz de ditar as diretrizes do grupo, o que, nesse

caso, do grupo de fato por “relações societárias”, revela-se pela participação societária majoritária de uma sobre as demais empresas.

Por sua vez, no segundo subtipo de grupo econômico de fato, denominado pela citada autora de “grupo econômico de fato presumido, “[...] as sociedades não são coligadas e tampouco controladoras/controladas, mas, em função da *unicidade de controle*, conclui-se pela formação do grupo” (FERRAGUT, 2020, p. 216), cabendo a comprovação do controle unificado. E essa prova, segundo ela, poderá ser realizada por meio de indícios fortes e coesos aptos a sustentarem a presunção (FERRAGUT, 2020).

É sobre esse tipo de grupo econômico de fato no qual se centra este estudo, isto é, sobre os grupos econômicos que, além de não apresentarem uma convenção, também não apresentam relações de participação do capital entre as sociedades, e nos quais a existência do grupo se dá pela “influência dominante” ou “unicidade de controle”.

A tarefa de comprovar a configuração desse tipo de grupo econômico é árdua, uma vez que inexiste participação entre as sociedades e, tampouco, uma convenção que o reconheça. Após se questionar se o direito poderia reconhecer a existência de um grupo com base num dado conjunto indiciário, Ferragut (2020) responde positivamente. Segundo ela, a comprovação da existência de um controle uno das empresas componentes do grupo pode ocorrer “[...] de forma direta ou indireta (presunções)” (FERRAGUT, 2020, p. 217).

Nesse ponto, discorda-se da autora, pois a comprovação do controle diretivo único deve ser objeto de um acervo probatório robusto, jamais assentado em presunções e indícios, ainda que estes fortemente apontem para a existência de um grupo econômico.

Nota-se, por outro lado, que a própria autora, embora admita a caracterização indiciária, aduz que a presunção será relativa no caso de um conjunto indiciário da existência de um “grupo econômico de fato presumido” (FERRAGUT, 2020, p. 217). Assim, no curso do processo, segundo o que ela afirma, após o exercício da defesa, a caracterização do grupo econômico pode ser desconstituída, comprovando-se a inexistência do controle, que é o dado decisivo para o convencimento da caracterização do grupo (FERRAGUT, 2020).

Não se comunga, no presente estudo, com tal posição.

Primeiro, porque a utilização de presunções em direito tributário é tema extremamente polêmico. Segundo, porque, à míngua de uma regulamentação específica sobre como se caracteriza o controle dominante de uma empresa sobre outras, o Fisco somente está autorizado a considerar a formação do grupo com provas irrefutáveis, e somente depois de

oportunizar às pessoas jurídicas ou físicas interessadas o exercício de ampla defesa com a garantia do devido processo legal.

Em âmbito judicial, também, o reconhecimento da existência de um grupo depende de uma ampla produção de provas – e não indícios – com o respeito ao contraditório e ao devido processo legal, garantias constitucionais inafastáveis.

O grande problema que hoje se afigura em termos de responsabilidade tributária de grupos econômicos advém justamente da forma como o Fisco, de maneira generalizada, em quaisquer das esferas – federal, estadual, distrital ou municipal –, facilmente atribui responsabilidade a empresas que alegadamente fazem parte de um grupo econômico, sem a devida garantia ao contraditório e à ampla defesa das pessoas jurídicas envolvidas na formação do grupo que se pretende caracterizar.

Isso, porque, como visto, nem sempre a aproximação de empresas ou pessoas jurídicas pode significar a caracterização de um grupo econômico. Além disso, como se passará a defender adiante, somente é possível no atual ordenamento jurídico brasileiro se atribuir responsabilidade tributária à empresa componente do grupo que não tenha praticado diretamente o fato jurídico tributário, se houver algum tipo de infração à lei por parte de outra empresa do grupo, relacionada à prática do fato que dá ensejo ao tributo.

Convém abrir um parêntese para esclarecer que não se defende aqui a impossibilidade de o Fisco reconhecer a existência de um grupo econômico, tampouco a impossibilidade de serem investigados casos de fraudes fiscais, confusão patrimonial, excesso de poder ou ilícitos. Nada disso se apoia neste trabalho.

Quer-se significar apenas que é necessário adotar critérios legais e seguros, sempre respeitando o devido processo legal e a ampla defesa, na comprovação da existência de um grupo econômico, sabendo-se especialmente da atual tendência de se responsabilizar solidariamente as empresas dele integrantes, ainda que não tenham concorrido para o fato tributável ou mesmo que não tenham atuado de forma ilícita.

Ao contrário de Ferragut (2020), entende-se não ser do contribuinte o ônus da prova para a descaracterização de um grupo econômico, ou provar que ele não faz parte de determinado grupo.

Cabe ao Fisco, após detido e minudente trabalho de investigação e comprovação, caracterizar de forma robusta e com base em provas, e não em indícios ou presunções, a existência do grupo e a participação ou contribuição de cada empresa que dele faça parte na

constituição do fato tributário ou eventualmente na realização de ilícitos que sobre ele tenham influência.

De tudo o que fora acima explicitado, propõe-se definir um grupo econômico como uma união de duas ou mais sociedades empresárias, ou pessoas jurídicas, que, conservando as suas personalidades e autonomias patrimoniais, objetivam a consecução de metas e políticas empresariais comuns, havendo controle, administração e direção únicos e dominantes de uma delas sobre as outras.

3.3 PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO, LIBERDADE ECONÔMICA E GRUPO ECONÔMICO

Realizada a definição do grupo econômico, passa-se a olhar essa organização sob a perspectiva do planejamento tributário. Neste tópico, apresentam-se, ainda que em linhas gerais, noções de planejamento tributário, de liberdade econômica e sua correlação com a formação de grupos econômicos.

A CF de 1988, nos seus artigos 170 a 181, estabelece as normas gerais em que deve ser desenvolvida a atividade econômica no país, o ambiente de negócios, a atividade empresarial. No que toca ao objeto deste trabalho, destacam-se os princípios da livre iniciativa, da propriedade privada e da livre concorrência.

Além disso, o texto constitucional determina que a ordem econômica deve ser pautada pela valorização do trabalho humano, assegurando-se a existência digna das pessoas, segundo os preceitos da justiça social, os princípios de soberania nacional, propriedade privada, função social da propriedade, defesa do consumidor e do meio ambiente, redução das desigualdades regionais e sociais, busca pelo pleno emprego e tratamento favorecido para empresas brasileiras de pequeno porte.

A partir de uma leitura singela dos artigos 170 a 181 da CF de 1988, percebe-se que o Brasil é regido pela liberdade econômica e de trabalho. E, como destaca Lima Neto (2017, p. 131), na sua tese de doutoramento, o Brasil conta com "[...] um regime de economia expressamente aberto e receptivo ao empreendimento privado". Além disso, inexiste qualquer óbice no ordenamento jurídico brasileiro à organização de empresas em grupos econômicos, havendo "[...] medidas legais e corriqueiras há tempos no cenário empresarial brasileiro" (LIMA NETO, 2017, p. 131).

A doutrina tributária nacional converge neste ponto: as pessoas físicas e jurídicas são livres para, dentro da legalidade, organizarem os seus negócios como lhes parecer mais adequado e vantajoso. A esse respeito, Darzé (2010, p. 242) traz a seguinte explicação:

> São inegavelmente lícitas as atitudes dos particulares que objetivam a reorganização de seus negócios. A própria Constituição da República, ao garantir o direito de propriedade, a livre iniciativa e a liberdade contratual, confere-lhes permissão para ordenar-se do modo que melhor lhes aprouver. Assim, para otimizar suas atividades e alcançar os resultados econômicos pretendidos, estão habilitados a realizar cisões, incorporações, fusões ou simplesmente reestruturar-se em grupos empresariais.

A liberdade de organização das empresas, pessoas jurídicas e físicas, com o objetivo de otimizar as suas atividades econômicas e até mesmo de lograr uma carga tributária menos onerosa, desde que isso obviamente não implique em cometimento de ilícitos com vistas a fraudar o Fisco, é admitida pelo ordenamento jurídico nacional e corroborada pelo entendimento doutrinário.

Em termos de planejamento tributário, igualmente o ordenamento jurídico admite a sua utilização, desde que estritamente dentro da legalidade. A redução da carga tributária e a gestão eficiente do pagamento de tributos não são vedadas pelo Direito brasileiro.

Aliás, um planejamento tributário bem elaborado e pensado pode vir a ser benéfico tanto para a atividade econômica privada, como para toda a sociedade, posto que pode igualmente contribuir para a implementação de um sistema tributário mais justo e para o desenvolvimento econômico e social do país. Deve-se, no entanto, realizar qualquer planejamento tributário nos termos legalmente estabelecidos. Em outras palavras, desde que não objetive a desoneração ilícita da carga tributária, pautando-se sempre pelos princípios constitucionais tributários e pelos limites da atuação econômica, o planejamento tributário deve aceito.

Benites (2020, p. 74) destaca que a organização fiscal em busca de uma menor oneração tributária está amparada nos princípios constitucionalmente estabelecidos da propriedade privada e da livre iniciativa, mas “[...] deve ser procedida com liceidade, pois, do contrário, será combatida pelas autoridades fiscal e criminal e será sancionada pelo direito”.

Não se pretende aqui estudar de forma aprofundada conceitos e termos relacionados ao planejamento tributário, como simulação, evasão, elisão, negócio jurídico indireto, dentre outros, ainda objeto de muitas divergências doutrinárias. A finalidade, no presente momento, é correlacionar o grupo econômico com aspectos gerais do conceito mais aceito de planejamento fiscal na literatura especializada sobre o tema.

Trata-se, portanto, de uma análise pontual, sem pretensões de ser exaustiva. Isso se dá, porque o planejamento tributário de empresas não é o tema central do trabalho, mas tangencia-o na medida em que um planejamento tributário ilícito ou abusivo pode vir a repercutir na própria licitude e regularidade do grupo econômico, implicando consequências tributárias para as pessoas que participam do grupo. Além disso, a própria formação de um grupo econômico pode surgir como medida decorrente de um planejamento tributário.

O parágrafo único do artigo 116 do CTN, introduzido no ordenamento pela Lei Complementar nº 104/2001, trouxe a denominada "Norma Geral Antielisiva", que autoriza o Fisco a "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" (BRASIL, 2001).

Na aparência de licitude de um ato ou negócio jurídico, pode ocultar-se a realização do fato jurídico tributário, revelando-se que, na verdade, tratava-se de um ilícito cujo objeto é o não pagamento de tributos.

Contudo, o dispositivo introduzido na Lei Complementar nº 104/2001 depende de lei ordinária regulamentadora das normas gerais antielisivas, pois eis que devem ser "observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária" (BRASIL, 2001). A referida lei ordinária, contudo, não foi editada até o momento, permitindo que muitos atos e negócios jurídicos fiquem numa zona de penumbra, tornando ainda mais difícil a tarefa de se realizar um planejamento tributário seguro e lícito.

Greco (2009) adverte que, mesmo não havendo o dispositivo do CTN sido regulamentado por lei, o Fisco brasileiro tem questionado planejamentos tributários com base em outros dispositivos legais e "[...] categorias da simulação, do abuso de forma e da fraude à lei", ressaltando que "[...] o arcabouço teórico e normativo possui instrumentos suficientes para deflagrar medidas de controle sobre a eficácia das operações do contribuinte que visem reduzir a carga tributária" (GRECO, 2009, s.p.).

Neste ponto, cabe a distinção entre a chamada elisão fiscal e a evasão fiscal. A primeira é referida pela majoritária literatura tributária como a busca pela diminuição no pagamento de tributos de forma lícita e legítima. A segunda configura a realização de um planejamento tributário decorrente de práticas ilícitas (BENITES, 2020). A esse respeito, são elucidativas as seguintes palavras de Benites (2020, p. 81):

> Cometeria evasão fiscal o contribuinte que abusa do seu direito de livre iniciativa e de economia tributária; e que abusa da forma dos negócios jurídicos realizados. O

> contribuinte que utiliza negócios jurídicos artificiais, sem substância, que falseia, simula ou dissimula fatos apenas para reduzir tributos também pratica evasão fiscal.

Para Greco (2009), a elisão fiscal é o efeito decorrente de um planejamento tributário admitido pelo ordenamento jurídico, resultando em uma carga tributária menos onerosa. E adverte que tanto a atividade de planejar tributariamente como a sua consequência podem não estar amparados pelo direito, razão pela qual o estudo do tema é de relevância econômica, jurídica e política, na medida em que, conforme o que Greco (2009, s.p.) ressalta:

> [...] a questão fundamental que se põe atualmente consiste em saber em que condições certa operação realizada pelo contribuinte que leve à menor tributação (ou à sua postergação no tempo) é oponível ao Fisco e tem seus efeitos tutelados pelo ordenamento. Não se trata mais de aferir apenas sua legalidade; outras variáveis assumem igual relevância.

Segundo explica o referido autor, qualquer ilícito (penal, civil, administrativo ou tributário) cometido na perspectiva de se estar realizando um planejamento tributário não pode ser assim considerado. Ele afirma que "[...] sempre que estiver configurado um ilícito estaremos diante de hipótese que se encontra fora da noção de planejamento" (GRECO, 2009, s.p.). Defende, assim, que atividade de planejar tributariamente se submeta a um "*fair play*".

Outra forma de atuação ilícita, ainda que não evidente, de planejamento tributário, cunhada por Tôrres (2003), é a "elusão" fiscal. Esta está relacionada com situações que não são claramente ilícitas, são as zonas cinzentas da atuação do contribuinte que ferem o sistema jurídico de forma difusa, conforme destacado por Benites (2020, p. 83) da seguinte maneira:

> A elusão tributária também seria ilícita, podendo ser combatida pelo Fisco. Ela ofenderia o sistema jurídico de forma global, pois o contribuinte, utilizando meios aparentemente lícitos, abusaria do seu direito de economia fiscal, abusaria das formas jurídicas utilizadas e ofenderia princípios constitucionais como o da igualdade e o da capacidade contributiva.

Bem se vê a relação da chamada elusão fiscal com o abuso da personalidade jurídica e a figura dos denominados grupos econômicos irregulares que objetivam, de forma sub-reptícia e sob uma aparência de legalidade, furtar-se ao pagamento de tributos. É o que Greco (2009, s.p.) denomina de "patologias dos negócios jurídicos", a pretexto de se realizar um planejamento tributário.

Para ele, um planejamento somente será juridicamente compatível com o ordenamento e oponível ao Fisco se atender a "quatro crivos sucessivos": inexistir ilegalidade ou ilicitude; inexistir patologia no negócio jurídico; estar presente uma justificação do negócio em termos

de motivo, finalidade e congruência; e, finalmente, existir justificação “por inserção no planejamento estratégico do respectivo empreendimento econômico” (GRECO, 2009, s.p.).

Contudo, não se diz aqui que a formação de um grupo econômico não pode ser utilizada pelas empresas para melhorar o impacto da carga tributária nas suas despesas, tampouco que a união de empresas em grupo simplesmente seja considerada um ilícito.

O que se afirma é a necessidade de que, dentro do planejamento tributário, optando-se por formar um grupo de empresas, sejam tomadas cautelas redobradas para não se formatar um grupo irregular. Prática esta que, segundo o que é veiculado pela doutrina, Fisco e jurisprudência do STJ, como se demonstrará adiante, implica em ilicitude, seja pelo abuso da personalidade jurídica, seja pela confusão patrimonial, ou mesmo por outras práticas lesivas ao ordenamento jurídico.

3.4 A AUTONOMIA DA PERSONALIDADE JURÍDICA, A FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO E A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

Até o momento, reiterou-se ser o grupo econômico formado por pessoas jurídicas empresariais que conservam as suas personalidades jurídicas e patrimônios próprios, mas, a despeito de serem parte de um todo, são partes autônomas em relação a esse todo.

Além disso, constatou-se que o grupo econômico em si considerado não detém personalidade jurídica própria, ainda que formado por meio de convenção nos moldes da legislação das sociedades por ações. Assim, o todo (grupo econômico), mesmo que formalmente constituído, não tem autonomia e personalidade jurídica próprias.

Como destacado nos tópicos anteriores, a característica essencial para a formação do grupo econômico é a existência de uma direção única, controle diretivo unificado para a consecução dos objetivos comuns das empresas reunidas.

O controle de uma sobre as outras deveras não significa que as sociedades perdem a sua personalidade e a sua autonomia; tais características permanecem. Na verdade, são essenciais para se identificar um grupo econômico. Como Medeiros (2019, p. 31) ressalta, “[...] o grupo econômico caracteriza-se ainda pela pluralidade de sociedades com patrimônio e personalidade próprios”. Além disso, diz ele que o “grupo não se constitui como pessoa jurídica”.

A doutrina empresarial e tributária é uníssona em dizer que tais agrupamentos empresariais têm a nota característica de que cada empresa ou pessoa jurídica componente do

grupo conserva a sua personalidade jurídica de forma autônoma. Não há maiores questionamentos quanto a tal autonomia da personalidade jurídica de cada uma das pessoas que formam determinado grupo econômico.

Para Ferragut (2014, s.p.), a formação do grupo "não compromete ou desnatura a identidade das empresas associadas, que permanecem como pessoas jurídicas distintas e autônomas, respondendo cada qual pelo pagamento das dívidas contraídas de forma isolada", ressalvando-se eventual obrigação legal.

E essa autonomia e independência entre as pessoas jurídicas formadoras de um grupo foi, por força de alteração promovida pela Declaração da Liberdade Econômica, expressamente tonificada pelo parágrafo 4º do artigo 50, do Código Civil de 2002, ao dispor expressamente que "[...] a mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade jurídica" (BRASIL, 2002).

Como se vê, somente nos casos expressamente previstos em lei, isto é, nos casos de desvio de finalidade ou confusão patrimonial, o sistema jurídico autoriza a desconsideração da personalidade jurídica e, consequentemente, a responsabilização patrimonial de empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico.

Essa alteração legal corrobora a posição adotada neste trabalho de que, igualmente para a responsabilização tributária de empresas agrupadas, não basta a mera existência ou caracterização do grupo econômico. É necessário, igualmente, a configuração de uma das hipóteses de responsabilidade tributária atribuídas por lei dentro dos limites constitucionais.

Contudo, antes mesmo da inclusão do § 4º ao artigo 50, do Código Civil de 2002, a autonomia da personalidade jurídica entre as pessoas instituidoras de um agrupamento empresarial, no caso dos grupos formalmente estabelecidos, era objeto de expressa previsão na Lei nº 6.404/1976, no seu artigo 266:

> Art. 266. As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos (BRASIL, 1976).

A doutrina especializada, por seu turno, destaca que a personalidade jurídica distinta e o patrimônio autônomo das pessoas jurídicas que participam do grupo também são características essenciais daqueles agrupamentos de fato. Não há dúvidas, portanto, acerca da

conservação das personalidades jurídicas próprias das empresas componentes do grupo, embora sob uma direção única.

Cabe refletir, todavia, se essa direção única não seria capaz de interferir na autonomia da pessoa jurídica, a ponto de anulá-la. A pesquisa realizada revela que não, porque as partes do grupo não renunciam às suas próprias personalidades jurídicas. No entanto, apenas para que se atinjam os interesses e objetivos comuns, renunciam-se a uma parcela dessa autonomia, para permanecer usufruindo das vantagens da formação do grupo.

Isto posto, uma vez que determinada pessoa jurídica não mais queira permanecer, poderá se retirar do grupo, o que nada mais será do que concretização da sua autonomia e independência em relação ao todo.

Como visto anteriormente, além de não perderem as suas autonomias, as pessoas jurídicas consideradas em grupo não formam uma nova entidade dotada de personalidade própria, ainda que constituídas por um instrumento formal. E isso decorre de expressa disposição encartada na Lei das Sociedades Anônimas. Além disso, a simples perda de uma parcela do poder decisório pelas sociedades em relação àquela pessoa jurídica que exerce o poder diretivo não importa a criação de uma nova sociedade autônoma.

Assentado que as pessoas jurídicas formadoras do grupo não perdem as suas personalidades nem as suas autonomias, fica o questionamento de que forma o ordenamento jurídico brasileiro admite (se admite) que as empresas componentes do grupo respondam pelas dívidas tributárias uma das outras.

Uma indagação recorrente na literatura investigada é a necessidade (ou não) de utilizar o instituto da desconsideração da personalidade jurídica para o atingimento do patrimônio de todas as pessoas jurídicas integrantes de um grupo.

Esse é um ponto sobre o qual teoria e prática se debruçam bastante, havendo a tendência do Fisco e do Poder Judiciário em se defender inexistir qualquer necessidade de instauração do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ) para a atribuição de responsabilidade tributária de uma empresa do grupo pelas dívidas fiscais das demais.

Por outro lado, significativa parte da literatura tributária entende ser tecnicamente mais consentânea com o ordenamento jurídico a desconsideração da personalidade jurídica por meio de procedimento próprio em casos como tais.

A Procuradoria Geral da Fazenda Nacional externou o seu posicionamento formal acerca dessa questão por meio do Parecer PGFN/CRJ/nº618/2016. Nele se conclui, em suma,

que o IDPJ, previsto nos artigos 133 a 137 do Código de Processo Civil (CPC), é expediente incompatível com a execução fiscal (COELHO, 2016). Entende-se assim, tanto porque inexistente qualquer previsão nesse sentido na Lei de Execuções fiscais, bem como porque seria contrário ao "conjunto de regras e princípios norteadores da cobrança dos créditos fazendários" (BRASIL, 2016).

O STJ, a seu turno, teve a oportunidade de decidir em 2019 sobre a questão no julgamento do Recurso Especial (REsp) nº 1.775.269, asseverando ser, em regra, desnecessário instaurar o IDPJ na execução fiscal, quando esta foi ajuizada em face de pessoa jurídica distinta da devedora originária, mas cujo nome conste da certidão de dívida ativa (CDA), após ter sido apurada a responsabilidade por meio de procedimento administrativo fiscal regular; ou, embora não constando o nome da CDA, reste demonstrado pelo Fisco haver responsabilidade nos termos dos artigos 134 e 135 do CTN.

No mesmo julgado, ficou assentando, ainda, que "[...] depende da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta no art. 50 do Código Civil" (BRASIL, 2019). Nos termos desse acórdão, é imprescindível a instauração do IDPJ quando o nome de determinada pessoa jurídica integrante de grupo econômico da empresa originalmente executada não consta da CDA e não esteja comprovada a responsabilidade nos termos dos artigos 134 e 135 do CTN.

Significativa parte da doutrina tributária (BIAR; TINOCO, 2016; FERRAGUT, 2020; HARADA, 2016; MASSUD, 2016; QUEIROZ; SOUZA JÚNIOR, 2015; PEROTO, 2021), no entanto, não vê incompatibilidade entre o IDPJ e o processo executivo fiscal, defendendo inclusive a necessidade da sua instauração para redirecionamentos de execuções fiscais, independentemente de constar ou não o nome dos corresponsáveis tributários na certidão de dívida ativa.

Isso, porque, ainda que tenha havido a inclusão do nome do responsável na CDA, é possível a existência de abusos ou inadequações procedimentais na esfera administrativa. De tal forma que, em face da independência de instâncias, administrativa e judicial, cabe a instauração do IDPJ para a verificação da responsabilidade tributária e, se for o caso, culminar com o redirecionamento da execução fiscal.

Ferragut (2020) defende ser o IDPJ meio processual adequado no âmbito de redirecionamentos ou responsabilização de grupos econômicos, especialmente porque a jurisprudência consolidada não aceita a exceção de pré-executividade como forma de defesa. Uma vez que a constatação de responsabilidade tributária depende de dilação probatória e a

instauração do IDPJ seria incompatível com a via estreita da exceção de pré-executividade. Dessa forma, estaria garantido o contraditório e a ampla defesa da pessoa que se pretende responsabilizar sem a necessária garantia prévia do juízo.

No mesmo sentido, inclina-se Peroto (2021, p. 194), para quem o IDPJ é imprescindível para se apurar a responsabilidade de empresas integrantes de grupo econômico, sob pena de se verificar "[...] infundadas restrições em pessoas jurídicas que sequer podem ser futuramente responsabilizadas pelo débito".

Araújo, Conrado e Catunda (2017, s.p.) fazem interessante leitura sobre a utilização do IDPJ no âmbito das execuções fiscais para fins de atingimento do patrimônio de terceiro. Para os referidos autores, o incidente em questão não é instrumento adequado para se constituir a legitimidade passiva do terceiro, uma vez que somente o patrimônio dele seria atingido e naquele processo.

Nessa ordem de ideias extraídas dos autores acima, não poderia haver o reconhecimento de um grupo econômico nem a responsabilização tributária por meio desse mecanismo processual, que seria voltado exclusivamente à responsabilização patrimonial (e não tributária) do terceiro. Parece haver, para eles, uma diferença entre o IDPJ e o redirecionamento da execução fiscal em relação ao responsável tributário, posto que este mecanismo (redirecionamento) "autoriza o reconhecimento da sua legitimidade passiva em nível executivo fiscal" (ARAÚJO; CONRADO; CATUNDA, 2017, s.p.).

Essa é uma distinção, no entanto, que não foi observada na maior parte dos estudos consultados. Compreende-se, em geral, que a atribuição de responsabilidade tributária à pessoa diversa da que foi executada demanda (senão aconselha) a instauração do IDPJ como mandamento decorrente das garantias constitucionais processuais do contraditório, da ampla defesa e do devido processo legal. O incidente, assim, seria mecanismo processual adequado para que se realizasse o redirecionamento, ainda que não tenha sido a função prevista para este instituto.

Em que pese a consolidada posição tanto do Fisco como da jurisprudência dos mais diversos tribunais pátrios, segundo a qual, estando o nome do corresponsável, seja sócio ou empresa integrante de grupo econômico, na CDA, o redirecionamento está autorizado sem a instauração de IDPJ, entende-se que, dada a gravidade de se responsabilizar outrem que não o contribuinte, por dívidas fiscais, deve-se evoluir o posicionamento para se aplicar tal incidente nos autos das execuções fiscais.

Não se desconhece a presunção validade de que goza a CDA, por ser título executivo dotado de exequibilidade, liquidez e certeza, o que justifica o posicionamento do Judiciário e do Fisco pela desnecessidade de instauração do IDPJ para a apuração de responsabilidade tributária e consequente redirecionamento da execução.

Contudo, sabe-se que, de forma frequente (embora não se possa generalizar), o procedimento de responsabilização no âmbito de processos administrativos fiscais não observa o contraditório e a ampla defesa materialmente considerados. Muitas vezes, tão somente os seus aspectos formais são atendidos, o que pode resultar em responsabilizações calcadas em acervo probatório frágil, ou mesmo sem a efetiva defesa do responsável.

Por isso, defende-se a necessidade de que sejam aceitos meios processuais menos onerosos que os embargos à execução – que exigem prévia garantia do juízo – para que determinada a defesa em face da imputação de responsabilização tributária, nos autos de execuções fiscais.

Ademais, além da desnecessidade de se prestar caução, a instauração do IDPJ oportuniza o oferecimento da defesa contra a responsabilização no processo judicial, perante autoridade que dará a última palavra ao caso concreto. Além disso, o referido incidente tem duplo objetivo, tanto de proteção daquele que a Fazenda visa responsabilizar como dos próprios interesses fazendários de satisfação do crédito tributário.

Para Massud (2016), em artigo sobre a responsabilidade do administrador fulcrada no artigo 135, inciso III, do CTN, mas em tudo aplicável à lógica do presente estudo, o IDPJ, previsto no CPC de 2015 não só se presta a garantir o contraditório e a ampla defesa daquele (terceiro) a quem se quer imputar a responsabilidade tributária, mas igualmente se destina à proteção do crédito executado, “na medida em que torna ineficaz, por fraude à execução, a alienação ou oneração de bens do responsável” (MASSUD, 2016, p. 233).

Assim, em síntese conclusiva do presente tópico, indica-se a plena possibilidade de instauração do IDPJ, mormente no âmbito das execuções fiscais, quando se pretender responsabilizar empresa/pessoa jurídica integrante de grupo econômico, ainda que o seu nome conste da CDA, pelas razões que acima foram expostas.

3.5 O GRUPO ECONÔMICO DE FATO E O GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR

Outro ponto essencial para responder ao problema proposto é a necessária distinção que se deve fazer entre um grupo econômico irregular e os grupos de fato, como destacado

por Ferragut (2020). A referida distinção também é trazida no bojo do Parecer Normativo COSIT/RBF nº 04/2018, o qual será objeto de análise mais detida adiante.

Segundo as premissas estabelecidas anteriormente, a caracterização de um grupo econômico pressupõe a existência de 2 (duas) ou mais empresas com autonomias jurídica e patrimonial entre si e o exercício de um controle de uma delas sobre a outra ou sobre as demais. Assim, questiona-se: é possível pensar na existência de um grupo econômico entre empresas ditas de fachada ou fictícias?

Adianta-se que não, exatamente porque empresas fictícias ou de fachada não existem na realidade fática, não passam de mera ficção. Surge assim a noção de "grupo econômico irregular" que é, segundo relatado pela doutrina e jurisprudência, uma formação grupal na qual os integrantes não apresentam qualquer autonomia seja patrimonial, operacional ou em relação aos empregados.

Há apenas uma independência formal entre as empresas do dito grupo, havendo uma simulação de autonomia, de forma que "as sociedades juridicamente distintas são, na verdade, uma só" (FERRAGUT, 2020, p. 218). Dessa forma, há uma verdadeira simulação de autonomia das pessoas jurídicas. No entanto, inexistem diferentes pessoas jurídicas, mas apenas uma pessoa jurídica que, utilizando-se de expedientes aparentemente legais, abusa da personalidade jurídica.

Em suma, o denominado "grupo econômico irregular" caracteriza-se pelo abuso de personalidade jurídica, uma vez que as sociedades supostamente integrantes daquele agrupamento, na verdade, não existem efetivamente, mas apenas formalmente. Trata-se uma ficção. Há, então, uma situação de ilicitude que permeia o grupo irregular enquanto isso não ocorre com o grupo econômico de fato regularmente formado. É claro que as situações são muito próximas e a distinção é tênue e difícil de ser identificada.

Ferragut (2020) elenca situações exemplificativas de um grupo irregular: não realização de atividades, falta de estrutura para o desenvolvimento do serviço ou da produção, ausência de empregados ou mão de obra própria, transferência acentuada de patrimônio entre as pessoas jurídicas falsas, transferência de ativos que continuam a ser utilizados pelo suposto ex-proprietário (por meio de locação, arrendamento.

Assim, se o abuso da personalidade jurídica e a confusão patrimonial caracterizam o grupo irregular, conclui-se que, na verdade, não se trata de verdadeiro grupo, porque ele não preenche o requisito da autonomia das personalidades jurídicas das partes do grupo. O que se tem, na verdade, é uma simulação, uma aparência.

E essas são as situações que tanto doutrina, Fazendas e jurisprudência indicam como pressupostos para a responsabilização de pessoas jurídicas integrantes de grupo econômico. Revela-se aqui um paradoxo.

Se a confusão patrimonial, a fraude, a simulação, o abuso da personalidade jurídica descaracterizam a regularidade do grupo, de grupo na verdade não se trata e de responsabilidade tributária não se cuida, mas senão de sujeição passiva em sentido estrito; estar-se-á, portanto, diante da figura do próprio contribuinte, posto que ele praticou a conduta prevista no critério material, situada no antecedente da hipótese de incidência tributária.

No entanto, como existe uma aparência de regularidade daquilo que é, de fato irregular, é necessário que o Fisco, tanto administrativa como judicialmente, utilize mecanismos para descaracterizar a regularidade e comprovar que, na verdade, trata-se de uma só pessoa jurídica "disfarçada" em forma de grupo econômico.

No desenvolver deste estudo, constatou-se que a maior parte dos casos analisados, especialmente aqueles que chegaram ao STJ, tratava de grupos irregulares, e não de verdadeiros grupos de fato, pois a fraude, a simulação, a confusão patrimonial, o abuso da personalidade jurídica foram o fundamento para a responsabilização tributária de "outras empresas" do "grupo". As expressões foram postas entre aspas para destacar que inexistem outras empresas tampouco grupo.

De toda forma, a constatação de que aquilo tratado na praxe é um tanto quanto diferente do objeto do presente trabalho – responsabilidade tributária dos grupos de fato regular – não invalida a pesquisa. Todavia, é necessário pontuar tal constatação que ficará mais evidente à medida do desenvolvimento da dissertação.

4 UMA PROPOSTA DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ÂMBITO DO GRUPO ECONÔMICO

Nas seções anteriores, foram estabelecidos os elementos da sujeição passiva tributária, a definição da responsabilidade tributária, seus fundamentos e as hipóteses previstas no ordenamento jurídico pátrio, assim como a definição de grupo econômico, suas características, tipos e arcabouço legal brasileiro.

Pretende-se, nesta seção, trazer uma proposta de responsabilização tributária de empresa pertencente a um grupo econômico compatível com limitações ao poder de tributar do ordenamento pátrio.

A solução jurídica proposta será utilizada como modelo referencial para o estudo crítico do posicionamento do Fisco Federal acerca da responsabilização de grupos econômicos e da jurisprudência do STJ.

4.1 A RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DE GRUPO ECONÔMICO SEGUNDO A DOUTRINA BRASILEIRA

Identifica-se, na doutrina tributária nacional, essencialmente, duas distintas posições acerca da responsabilidade das empresas que integram grupo econômico: aqueles que entendem pela possibilidade dessa responsabilidade, com fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN, quando comprovado o interesse comum no fato que enseja o tributo; e os que negam a existência de fundamento legal para tal responsabilidade e, assim, não admitem que empresas integrantes de grupos econômicos possam ser responsabilizadas apenas por formarem um grupo.

A corrente de estudiosos que se posiciona pela possibilidade de responsabilização de empresas componentes de grupo econômico enxerga o artigo 124, inciso I, do CTN, como a base legal da regra-matriz de responsabilidade tributária.

Em recente obra publicada sob a coordenação e organização de Silva (2020), intitulada Créditos tributários e grupos econômicos de fato: abordagens multidimensionais, apresenta-se um conjunto de artigos elaborados por vários profissionais do Direito, desde acadêmicos,

passando por magistrados e advogados públicos e privados, nos quais se buscam critérios objetivos para a responsabilização de grupos econômicos de fato.

Nessa obra, pode-se dizer que existe uma forte tendência a interpretar o artigo 124, inciso I, do CTN, como apto a ensejar a responsabilidade tributária solidária entre as empresas participantes de um mesmo grupo econômico.

É bem verdade que, ao se debruçarem sobre as implicações acerca da formação de um grupo econômico, admitem os autores que somente no caso de fraudes, de utilização do grupo para furtar-se ao pagamento de tributos ou de confusão patrimonial é que o "interesse comum" estaria configurado e, assim, seria possível falar em responsabilidade solidária das empresas do grupo.

Essa é a posição de Canuto Neto e Barros (2020, p. 38), no artigo intitulado Breves apontamentos sobre a possibilidade de extensão da responsabilidade tributária de contribuinte pessoa jurídica para as demais sociedades integrantes de grupo econômico de fato, que integra a referida obra. Para esses autores, para se atrair a incidência do artigo 124, inciso I, do CTN, é necessária "a existência de grupo de fato, formado para fins de evasão fiscal, em conduta contrária ao Direito". Afirmam, ainda, o seguinte:

> Inexistem dúvidas pois de que o interesse comum apto a ensejar a responsabilização tributária não é meramente econômico, mas sim o interesse jurídico. Ou seja, é aquele em que há a prática do fato gerador do tributo pelos diferentes sujeitos passivos, ainda que de forma indireta. E isso ocorre, como se disse alhures, pela partilha do acréscimo patrimonial, da receita e do faturamento auferidos em prol do desenvolvimento conjunto de mesma empresa (atividade empresarial) por grupo de fato (CANUTO NETO; BARROS, 2020, p. 38).

Para eles, portanto, deve haver uma realidade comprovada por meio de elementos concretos de que as pessoas jurídicas do grupo existem de forma individual apenas formalmente. E, restando reconhecida a ilicitude da formação grupal, porque, em verdade, trata-se de uma única pessoa jurídica disfarçada de grupo, é que todas as pessoas jurídicas respondem de maneira solidária pelos tributos das demais componentes do grupo (CANUTO NETO; BARROS, 2020). Então, concluem que o interesse comum advém da conduta ilícita de se utilizar do grupo como fachada para fraudar o Fisco.

Além disso, expressam que, para se configurar a responsabilidade solidária, prevista no artigo 124, inciso I, do CTN, não é necessário que as pessoas integrantes do grupo tenham influenciado ou mesmo praticado qualquer conduta tendente à configuração do fato jurídico-tributário previsto na regra-matriz de incidência do tributo.

Segundo eles, sendo o referido dispositivo legal (art. 124, inc. I, do CTN) “uma norma de extensão da obrigação tributária, não se pode emprestar interpretação restritiva à expressão interesse comum para entendê-la como a própria prática do fato gerador” (CANUTO NETO; BARROS, 2020, p. 45). Assim, a formação do grupo não é o fato que enseja a responsabilidade, mas a formação irregular com a prática de ilícitos. Por outro lado, é desnecessário que as empresas tenham atuado diretamente para a prática do fato jurígeno do tributo.

O referido posicionamento apresenta contradição em relação ao pressuposto inicialmente indicado pelos próprios autores.

De proêmio, destacam ser necessário verificar, no caso concreto, que o grupo econômico, na verdade, não passa de uma só empresa e, portanto, o interesse comum estaria no fato da utilização ilícita ou abusiva da personalidade jurídica. No entanto, ao afirmar ser necessário que os responsáveis pratiquem a conduta prevista no critério material da regra-matriz de incidência tributária (fato gerador), negam o que antes haviam afirmado.

Ora, se, em relação ao grupo de fato, de que trata o artigo citado, é preciso se configurar um ilícito refletido pelo abuso da personalidade jurídica das empresas do grupo, resta evidente que “todas elas”[3] praticaram o fato jurídico tributário, já que são, na verdade, “uma só”. Não é concebível, portanto, na perspectiva por esses autores defendida, que todas as pessoas jurídicas não tenham praticado o fato gerador para configurar a responsabilidade solidária do dispositivo legal em referência.

Ainda na mesma obra compilatória, encontra-se o artigo de Carvalho e Carrá, intitulado Grupos Econômicos de Fato e Responsabilidade Tributária por Solidariedade: uma análise conglobante do art. 124 do CTN. Os autores desse artigo, diferentemente da posição externada anteriormente, compreendem a responsabilidade por solidariedade prevista nos artigos 124 e 125 do CTN como um “instituto específico, não se confundindo com a desconsideração da personalidade jurídica, com a responsabilidade por sucessão nem com a responsabilidade vicária (por atos de terceiros) constituídas a partir dos artigos 128 do CTN” (CARVALHO; CARRÁ, 2020, p. 67).

Segundo o que os autores supramencionados apresentam, para o reconhecimento da responsabilidade de empresas que constituam grupo econômico, é preciso estar configurado o interesse comum. E este, para eles, consiste na participação dos entes integrantes do grupo na constituição do fato jurídico tributário, estabelecendo-se um nexo de causalidade entre “as

[3] As aspas foram utilizadas tão somente para evidenciar a expressão, dando-lhe ênfase.

demais empresas integrantes do grupo e o fato gerador" (CARVALHO; CARRÁ, 2020, p. 67).

Os autores concluem que a responsabilidade das empresas integrantes do grupo não advém da simples conjugação delas em grupo, sendo imprescindível que participem do fato jurídico tributário que constitua a materialidade descrita na regra-matriz de incidência do tributo. A par de não haver concordância quanto ao posicionamento de o artigo 124, inciso I, do CTN, ser uma hipótese autônoma de responsabilidade tributária, como antes pontuado, o posicionamento por eles defendido apresenta-se compatível com os limites constitucionais da responsabilidade tributária.

O grande mérito dessa posição é que a responsabilidade tributária de empresas de grupo econômico somente aparece na medida da participação delas no fato gerador. Para bem se ilustrar a situação, no artigo, os autores traçam um paralelo da situação jurídica da sociedade em conta de participação com aquela dos grupos econômicos:

> No direito empresarial há uma clássica lição que pode ser exemplificativa dessa afirmação e que caberia como uma luva para os grupos econômicos de fato. É aquela da chamada sociedade em conta de participação, a qual pode ser por analogia transposta para cá, quando o sócio participante passa a atuar ativamente nas relações da sociedade com terceiros, conforme regra do parágrafo único do art. 933 do Código Civil.
> Em tais casos, o sócio participante passa a ter responsabilidade como se ostensivo fosse, respondendo com este pelas dívidas geradas. Assim, se uma sociedade participante de um grupo econômico participa da contratação de empregados, da tomada de investimentos compartilhados, da importação conjunta de material etc., aí sim haverá solidariedade, porque juridicamente partilhado o interesse no fato gerador (CARVALHO; CARRÁ, 2020, p. 70).

Pode-se dizer, de uma forma geral, que a corrente que admite a responsabilização tributária de empresas integrantes de grupo econômico com fundamento principal no artigo 124, inciso I, do CTN, volta as suas análises, no mais das vezes, para as situações de grupos econômicos irregulares. Normalmente, não se fala da responsabilidade de grupos de empresas quando a formação é lícita e regular, como se esse não fosse um aspecto relevante a se considerar ou como se todo grupo econômico atuasse irregularmente.

Nessa perspectiva da ilicitude do grupo, Silva Júnior *et al.* (2020) chamam a atenção para a ideia de que a responsabilidade tributária de pessoas jurídicas componentes de grupos econômicos irregulares deve ser enxergada à luz do princípio constitucional da livre iniciativa, em seu duplo aspecto, como fundamento da ordem econômica e do Estado Democrático de Direito.

Os autores defendem, então, que quando o grupo tem a nota de toque da irregularidade, do abuso da personalidade jurídica, da concorrência desleal, da confusão patrimonial, o artigo 124, inciso I, do CTN, deve ser interpretado "à luz dos paradigmas do pós-positivismo". Para eles, o interesse comum referido no dispositivo legal configura-se pela simples circunstância do funcionamento contrário ao direito do grupo econômico, sendo desnecessária a comprovação da participação das empresas no fato jurídico da hipótese de incidência do tributo.

Consoante o que ficará mais claro adiante, entende-se que, nesses casos de grupo econômico irregular, fraudulento e abusivo, a resposta do ordenamento jurídico é outra, sendo tais situações hipóteses de responsabilidade decorrentes de infrações ao ordenamento jurídico.

A corrente defensora da inexistência de previsão legal para se atribuir responsabilidade tributária de empresas pertencentes a um grupo econômico, despontada por Carvalho (2016), pressupõe, em síntese, que o artigo 124 do CTN não prevê hipótese de incidência de responsabilidade tributária.

Para essa vertente, somente os artigos 128 a 138 do referido Código apresentam previsão de hipóteses de incidência da responsabilidade tributária. A autonomia da personalidade jurídica e a livre iniciativa impedem que a simples formação de um grupo econômico possa ser causa de uma responsabilidade tributária das empresas dele componentes perante o Fisco.

Refuta-se, ainda, a possibilidade de atribuição de responsabilidade com base no artigo 124, inciso I, do CTN, porque inexistente interesse comum entre as pessoas jurídicas que integram um grupo econômico. Em outras palavras, a formação de um grupo econômico denota apenas um interesse econômico que não é, por si só, capaz de atrair a responsabilidade tributária. Para a referida corrente, portanto, o interesse comum do artigo 124, inciso I, do CTN, "[...] deve ser compreendido como alusão à prática, por mais de um sujeito, do fato que dá ensejo à obrigação" (CARVALHO, 2016, p. 44).

Além disso, apenas se pode atribuir responsabilidade a um sujeito estranho à prática do fato que ensejou o nascimento da obrigação tributária da qual advém o dever de pagar o tributo se ele houver contribuído, ainda que indiretamente, para a prática do fato jurídico tributário previsto na hipótese de incidência. Então, conclui assim o tributarista:

> Em vista disso, inexiste fundamento jurídico para a pretensão de atribuir responsabilidade solidária a pessoas jurídicas diversas, com base no singelo argumento de que integrariam grupo econômico. Como demonstrado, cada sociedade possui patrimônio e personalidade próprios, respondendo pelas obrigações

> a que dão causa em virtude de seus atos. A segregação patrimonial e de personalidades é imposta pelo ordenamento, impedindo que se faça confusão entre as entidades assim constituídas. Nesse contexto, somente se houver lei complementar que, prevendo ilícito, atribua-lhes responsabilidade, seria de se cogitar a solidariedade pelos respectivos débitos tributários. Tal previsão, porém, não consta do sistema jurídico brasileiro, restando inaplicável, à situação que delimitei, o preceito vinculado ao art. 124, II, do CTN (CARVALHO, 2016, p. 47).

No mesmo sentido, desponta o posicionamento de Martins (2015) que, por ocasião da sua participação no XL Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEU, concluiu que os artigos 124, inciso I, 128, 134 e 135 não autorizam o reconhecimento da responsabilidade solidária entre entidades integrantes de um grupo econômico.

O autor asseverou que, em relação ao artigo 124, inciso I, do CTN, o interesse que autoriza a solidariedade é aquele vinculado ao fato gerador do tributo. Assim, como as empresas de um grupo econômico estão "desvinculadas em suas ações, objetivos, atos ou fatos geradores de tributos, não estão sujeitas à solidariedade" (MARTINS, 2015, p. 37). Bem se percebe que esses tributaristas pressupõem a existência de um grupo econômico regular e lícito, ainda que meramente de fato.

Aliás, na obra referenciada, resultante de uma conferência no referido Simpósio, em que se discutiu a responsabilidade tributária dos grupos econômicos, pode-se dizer que a maioria dos pesquisadores que dele participou concluiu pela impossibilidade de se atribuir responsabilidade tributária a empresas pertencentes a um grupo econômico apenas pela formação do grupo. Somente no caso de fraudes ou de atuação ilícita das empresas do grupo é que se cogitou a responsabilidade tributária, mas não porque se trata de um grupo econômico, mas, sim, pela atuação comissiva ou omissiva contrária ao Direito (CARVALHO, 2015; COÊLHO, 2015a).

Todavia, Harada (2015), embora reitere que a responsabilidade do grupo não advém da sua simples formação, admite que se possa atribuir responsabilidade tributária solidária entre empresas do mesmo grupo quando houver o "interesse comum na situação deflagradora do fato gerador", fazendo, assim, uma alusão, ainda que implícita, ao artigo 124, inciso I, do CTN. Para ele:

> Uma vez caracterizada a responsabilidade solidária entre as empresas coligadas ou pertencentes ao mesmo grupo econômico, assim entendida a atuação conjunta das empresas na situação configuradora do fato gerador da obrigação tributária, poderá haver o redirecionamento da cobrança do crédito tributário caso a execução fiscal não tenha sido ajuizada, desde o início, contra ambas as empresas. Tirante a hipótese de fraude ou conluio entre as empresas do mesmo grupo econômico, não se pode atribuir a responsabilidade tributária por créditos tributários decorrentes de fatos geradores que não praticou, sendo absolutamente irrelevante a existência de

> interesse comum na exploração de atividade econômica ensejadora do fato gerador (HARADA, 2015, p. 153).

Como se constata, duas posições estão assentadas na doutrina tributária, mas a leitura atenta da literatura existente sobre responsabilidade tributária de grupo econômico revela que, na verdade, a suposta divergência é apenas a ênfase diferente sobre o mesmo objeto de estudo.

Enquanto uma corrente se concentra mais nos grupos que atuam de forma ilícita, para fraudar o Fisco, os direitos trabalhistas, dentre outras práticas contrárias ao direito, outra banda se concentra em defender que o grupo econômico regularmente formado e atuando segundo os ditames legais não pode ser responsabilizado tributariamente pelas dívidas fiscais das demais empresas componentes do aglomerado. A questão, portanto, é o ponto de partida do olhar. Não há propriamente uma divergência entre os doutrinadores.

Verificam-se, assim, situações diferentes que demandam tratamentos diversos. Não é possível generalizar que todas as pessoas jurídicas componentes de um grupo econômico são responsáveis tributariamente pelas dívidas recíprocas. Igualmente, não é acertado afirmar que inexiste fundamento, no ordenamento jurídico brasileiro, para se atribuir o dever das empresas de um grupo econômico irregular ou mesmo, ainda que formado por pessoas jurídicas regularmente constituídas e autônomas, que não sejam responsabilizadas reciprocamente pelas dívidas tributárias das demais componentes do grupo.

É necessário analisar cada situação de forma distinta, na medida dessa distinção. Nesse sentido, identificou-se, na literatura especializada, pelo menos duas situações que podem repercutir na responsabilização tributária das empresas do grupo por dívidas tributárias de outras empresas.

Passa-se a observar cada uma dessas situações distintamente, objetivando-se responder ao problema central proposto neste trabalho, isto é, se o ordenamento jurídico brasileiro comporta a responsabilização de empresas pertencentes a grupos econômicos e em que medida isso se dá.

4.2 A ATUAÇÃO CONTRÁRIA À LEI COMO PRESSUPOSTO PARA A ATRIBUIÇÃO DA OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA A TODAS AS EMPRESAS DO GRUPO ECONÔMICO

A primeira situação que, a rigor, não revela uma responsabilidade tributária propriamente dita, é a do denominado grupo econômico irregular. Nessa situação, viu-se que

o grupo é formado por empresas ficticiamente criadas para fraudar o Fisco e que atuam com abuso da personalidade jurídica, ou mesmo que, regularmente constituídas, as pessoas jurídicas atuam de forma fraudulenta para esquivar-se do pagamento de tributos.

No caso do grupo irregular, não há dúvidas de que todas as empresas, que na verdade são somente uma, devem responder pelas dívidas tributárias das demais. No entanto, entende-se que a responsabilidade em questão não se dá em razão do disposto no artigo 124, inciso I, do CTN.

Diante da aparência de existência de um grupo econômico, a empresa de fato existente e que, consequentemente, comanda o grupo deve responder enquanto contribuinte pelas dívidas das demais empresas. Não existe aqui uma reponsabilidade tributária propriamente dita na medida em que há, na verdade, apenas um sujeito passivo da obrigação tributária, ainda que dissimulado.

Essa é a posição até mesmo daqueles que não enxergam fundamento no CTN para se atribuir responsabilidade tributária solidária para empresas participantes de um mesmo grupo econômico.

Coêlho (2015a) apresenta conclusões muito elucidativas nesse sentido e afirma, em artigo elaborado para o XL Simpósio Nacional de Direito Tributário do CEU, que, caso a constituição das pessoas jurídicas que formam o grupo seja irregular, é impossível falar-se em separação e autonomia patrimoniais das pessoas jurídicas, donde se conclui ser inexistente o grupo.

Para ele, somente é possível falar-se em grupo econômico quando as pessoas jurídicas que dele são integrantes estiverem regularmente constituídas, e assim complementa:

> Ausente a devida constituição das diferentes sociedades, tratar-se-á de uma única pessoa jurídica, no qual não se cogitará falar em separação patrimonial ou limitação de responsabilidade. Assim, a primeira possibilidade real que vislumbramos a extensão da responsabilidade a integrantes de grupo é a irregularidade na constituição das pessoas jurídicas que o compõe (COÊLHO, 2015a, p. 171).

Conquanto a afirmação apresente certa contradição, concorda-se com a conclusão. A contradição consiste em dizer que, no caso da irregularidade das pessoas jurídicas que formam o grupo, está-se diante de uma só e depois afirmar que é possível a extensão da responsabilidade. Não se trata, no entanto, de extensão da responsabilidade, mas de responder-se enquanto contribuinte, isto é, enquanto sujeito passivo principal.

Acerca do tema, Ferragut (2020) propõe que, nessas hipóteses, o artigo 149, inciso VII, do CTN, seja utilizado para a responsabilização da pessoa jurídica que existe

verdadeiramente. Segundo o que a autora considera, nos casos de simulação da autonomia da personalidade jurídica das empresas, "[...] é fundamental que se considere *não se tratar de grupo econômico*, e tampouco exigir que se comprove o interesse comum" (FERRAGUT, 2020, p. 232). Para ela, tal como concluiu no desenvolvimento do estudo, na situação descrita,

> [...] não há realização conjunta do fato jurídico, mas sim prática por apenas uma delas (a única que efetivamente existe), razão pela qual afastamos o art. 124, I, e tomamos como correto o inciso VII do art. 149 do CTN, de forma que a cobrança do crédito reste assegurada ao se responsabilizar a sociedade existente pelos débitos da fictícia, sem que isso implique afronta ao princípio da autonomia patrimonial da sociedade (FERRAGUT, 2020, p. 232-233).

Se determinadas sociedades são criadas apenas de fachada, e isso vem a ser decididamente comprovado pelo Fisco ou em processo judicial, é evidente trata-se de uma fraude ou, no mínimo, abuso da pessoa jurídica, de forma que todas sejam obrigadas, enquanto contribuintes, a pagar pelos débitos tributários.

Resta claro que a atuação ilícita – seja do grupo como um todo, porque formado irregularmente, seja das empresas componentes do grupo regularmente formado (até mesmo na situação de um grupo econômico de direito) que atuam de forma contrária ao direito – é a nota de toque para se atribuir responsabilidade tributária.

No caso de um grupo econômico irregular, já se disse nas linhas anteriores que a atribuição da responsabilidade advém não da participação remota no fato jurídico tributário, mas porque todas as empresas não passam de um ardil para enganar o Fisco ou outros credores e, assim, respondem pelos tributos enquanto contribuintes, isto é, sujeitos passivos diretos dos tributos.

O que pouco ou quase nunca se aborda na doutrina tributária é a situação de um grupo legalmente formado, mas cujas empresas passem a atuar, seja em suas relações recíprocas ou com terceiros, de forma contrária ao direito para furtar-se ao pagamento de dívidas fiscais.

No próximo tópico, assim, propõe-se uma resposta para a situação de atuação ilícita de empresas de um grupo regularmente formado.

4.3 O ARTIGO 136 COMO POSSÍVEL FUNDAMENTO DA RESPONSABILIDADE DA PESSOA JURÍDICA INTEGRANTE DE GRUPO ECONÔMICO

A situação aqui tratada é aquela em que efetivamente existe um grupo econômico, seja ele de direito constituído por convenção, seja ele de fato que, embora não constituído por um

instrumento próprio, existe e é regular, lícito. Nesses casos, o grupo econômico efetivamente funciona enquanto uma conjunção lícita de empresas que objetivam maximizar os seus lucros.

Como se viu, inexiste contrariedade ao direito brasileiro quanto à organização de grupos econômicos. Aqui se cogita a ideia de um grupo regularmente estruturado, com pessoas jurídicas autônomas em suas personalidades e seus patrimônios, mas guiadas por um centro de controle. Nada de ilícito existe na formação do grupo.

No entanto, no funcionamento do grupo lícito, seja ele de fato ou de direito, é possível que sejam praticados atos ilícitos, seja especificamente para fraudar o Fisco, seja com abuso da personalidade jurídica das empresas envolvidas no cometimento do ato ou omissão contrária ao Direito.

Nesses casos, entende-se que a responsabilidade tributária das empresas envolvidas não encontra fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN. Isso, porque, como anteriormente assentado, esse dispositivo legal não é veículo introdutor de regra-matriz de responsabilidade tributária, tratando-se apenas de uma das consequências de uma responsabilidade já estabelecida.

Além disso, entende-se que a participação, conquanto indireta, no fato jurídico-tributário ou nos atos comissivos ou omissivos que ensejam a ocultação do fato jurídico ensejador do tributo, é fator limitador da responsabilidade. Tal raciocínio advém diretamente do que se encontra estabelecido no artigo 128 do CTN, isto é, de não haver uma ligação, indireta ou mesmo remota, com o fato jurídico tributário, sendo impossível cogitar-se responsabilidade tributária.

Portanto, eventuais empresas que componham determinado grupo econômico regularmente formado e que nada praticaram ou omitiram para influenciar a respectiva dívida tributária não podem vir a ser responsabilizadas pelos tributos devidos de outra empresa do grupo.

No caso de pessoas jurídicas que formem um grupo econômico regular (de fato ou de direito), mas tenham atuado com infração ao Direito e que tenham contribuído ou tenham sido determinantes para a ocorrência do fato jurídico tributário previsto na hipótese de incidência do tributo, enxerga-se uma responsabilidade por infração. Dessa forma, a responsabilidade das empresas do grupo envolvidas no surgimento daquela determinada obrigação tributária encontra respaldo nos artigos 136 e 137 do CTN.

Como se disse antes, não é compatível com o ordenamento jurídico brasileiro (art. 128 do CTN) que as empresas do grupo, sem atuarem ilicitamente, respondam pelas dívidas tributárias daquelas outras que assim tenham procedido.

Por sua vez, reza o artigo 136 do CTN que, "salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato" (BRASIL, CTN). Já o artigo 137 do mesmo diploma legal estabelece que a responsabilidade do agente é pessoal, isto é, responde quem praticou o ato ou a omissão que enseja infração à legislação tributária.

Assim, referidos dispositivos legais permitem que, além de o tributo ser atribuído ao sujeito passivo direto da hipótese de incidência tributária, responsabilize-se a pessoa jurídica que tenha atuado com infração à lei tributária. Contudo, somente se estenderá a quem houver praticado o ato ou omissão infracional, e não solidariamente a todas as empresas integrantes do grupo econômico, como defende parcela da doutrina e o Fisco.

Vislumbrando a mesma situação, isto é, existente um grupo econômico regular, mas cujos entes atuem de forma ilícita, Ferragut (2020), tal qual a situação do grupo irregular, defende a aplicação do artigo 149, inciso VII, do CTN, para a responsabilização das empresas envolvidas na ilicitude.

O referido artigo, embora trate da atuação em que "sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele" tenha atuado com "dolo, fraude ou simulação", não trata propriamente de uma regra-matriz de incidência de responsabilidade tributária. Cuida-se de dispositivo que permite ao Fisco proceder ao lançamento de ofício ou revisá-lo, caso venha a constatar uma das hipóteses de dolo, fraude ou simulação.

No entanto, Ferragut (2020) não diz qual é o fundamento da responsabilidade das empresas do grupo que tenham atuado com simulação, fraude ou dolo. O artigo 149, inciso VII, do CTN, é, portanto, insuficiente para fundamentar a responsabilidade tributária, mas autoriza a autoridade fiscal, de ofício, a proceder ao lançamento ou revisá-lo. Em complemento, há de estar o lançamento fundamentado não somente na regra-matriz de incidência do tributo, mas numa regra-matriz que autorize a atribuição da responsabilidade ao terceiro que, com dolo, simulação ou fraude, tenha atuado em benefício do sujeito passivo.

E, voltando-se para o CTN, enxerga-se que tal responsabilidade deve estar fincada no seu artigo 136, porque trata da responsabilidade tributária por infrações à legislação. É importante pontuar que não foi encontrada na literatura pesquisada qualquer referência à

utilização desse dispositivo como hipótese para a responsabilização de empresas integrantes de grupos econômicos.

Embora não haja referências na doutrina especializada a esse dispositivo, não se vislumbra incompatibilidade dele como fundamento à atribuição de responsabilidade tributária de empresas pertencentes a grupo econômico, na medida em que tenham atuado de forma contrária ao direito.

Assentou-se, antes, que a organização em grupo econômico não é fato suficiente por si só apto a ensejar a responsabilidade dos seus membros. Por outro lado, viu-se que a doutrina, e logo mais se mostrará que igualmente a jurisprudência do STJ, somente vislumbra a responsabilidade quando há prática ou omissão contrária ao direito e na medida da participação da pessoa jurídica no fato jurídico que tenha originado a obrigação tributária.

Ora, o artigo 136 do CTN parece estar consentâneo com esses pressupostos, pois eis que trata exatamente da responsabilidade por infrações da legislação tributária, dentre as quais a prática de atos ou omissões fraudulentas e simuladas para se esquivar da tributação.

4.4 A RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA DE EMPRESAS DE GRUPO REGULARMENTE FORMADO DECORRENTE DE ATOS LÍCITOS

Por outro lado, ainda no campo da existência de um grupo econômico estatuído de forma regular, e que não tendo havido qualquer prática contrária ao ordenamento jurídico, pensa-se que somente na medida em que as empresas integrantes do grupo tenham contribuído indiretamente para a realização do fato jurídico tributário seja possível admitir-se a responsabilidade tributária.

Suponha-se um grupo econômico formado por uma pessoa jurídica que presta serviço de ensino escolar (A); outra pessoa jurídica que presta serviços de transporte escolar (B); e uma terceira que fornece merenda escolar (C). Todas atuam licitamente, de modo que o grupo foi formado de forma regular, mas sem nenhum instrumento que assim o reconheça. Trata-se de um grupo econômico de fato regular, portanto.

O exemplo é simplório, mas pode ilustrar o que se quer afirmar aqui.

A pessoa jurídica (A) firma um acordo com a segunda pessoa jurídica (B) de transporte de professores a um custo mínimo para a escola. (A) utiliza-se regularmente desse serviço de (B). No entanto, por dificuldades financeiras, (B) passa a não pagar o imposto sobre a propriedade de veículos automotores (IPVA) dos veículos utilizados para o transporte dos estudantes e dos professores.

No caso acima, seria possível cogitar-se, dentro das limitações constitucionais ao poder de tributar, uma lei que estabelecesse a responsabilidade de (A) pagar o IPVA devido por (B), porquanto (A), dentro da sua atividade econômica, valeu-se do serviço de uma empresa do seu grupo econômico, estando indiretamente ligada ao fato jurídico tributário.

Por outro lado, não seria razoável pensar em se atribuir à empresa (C) qualquer responsabilidade pelos tributos inadimplidos por (B), porquanto aquela não utilizou os veículos desta para atuar no âmbito da exploração da sua atividade econômica no grupo. Não há nenhum liame entre as empresas com relação ao nascimento do tributo. O liame entre elas é apenas econômico, enquanto participam do grupo.

No primeiro caso, inexiste no ordenamento jurídico brasileiro um veículo introdutor que atribua a (A) o dever de pagar o IPVA de (B), impedindo que se realize a subsunção do fato à descrição da hipótese. Como repisado, o artigo 124, inciso I, do CTN, não se presta a tal desiderato.

Por outro lado, eventual dispositivo legal que viesse a hipoteticamente atribuir a responsabilidade a (C) estaria viciado de inconstitucionalidade, pois nenhuma razão fática ou ontológica se vislumbra para tal responsabilidade. A simples participação de uma empresa num grupo econômico não pode servir de circunstância a atribuir-se a sua reponsabilidade tributária.

Em consequência dessa premissa, não se pode, ao menos no presente momento legislativo brasileiro, admitir a responsabilização de uma empresa pertencente a grupo econômico por dívidas tributárias de outras empresas quando atuarem licitamente nas suas relações intergrupais ou mesmo com terceiros.

Isso poderá vir a ser previsto em lei complementar, limitando-se eventual responsabilidade na medida da participação, direta ou indireta, de cada empresa para a configuração do fato jurídico tributário.

O sistema jurídico brasileiro, todavia, não comporta que todas as empresas de um grupo econômico sejam objetivamente responsáveis tributariamente pelas dívidas das demais participantes, sob pena de se admitir uma responsabilidade tributária objetiva que não se coaduna com o que se espera do ordenamento tributário brasileiro.

É evidente que a realidade dos grupos econômicos não pode mais ser ignorada pela legislação tributária, sendo urgente a previsão legal dessa categoria dentro das normas gerais de tributação. Contudo, eventual previsão legal há de ser nos limites constitucionalmente estabelecidos. E a CF de 1988, seja em razão da garantia fundamental ao direito de

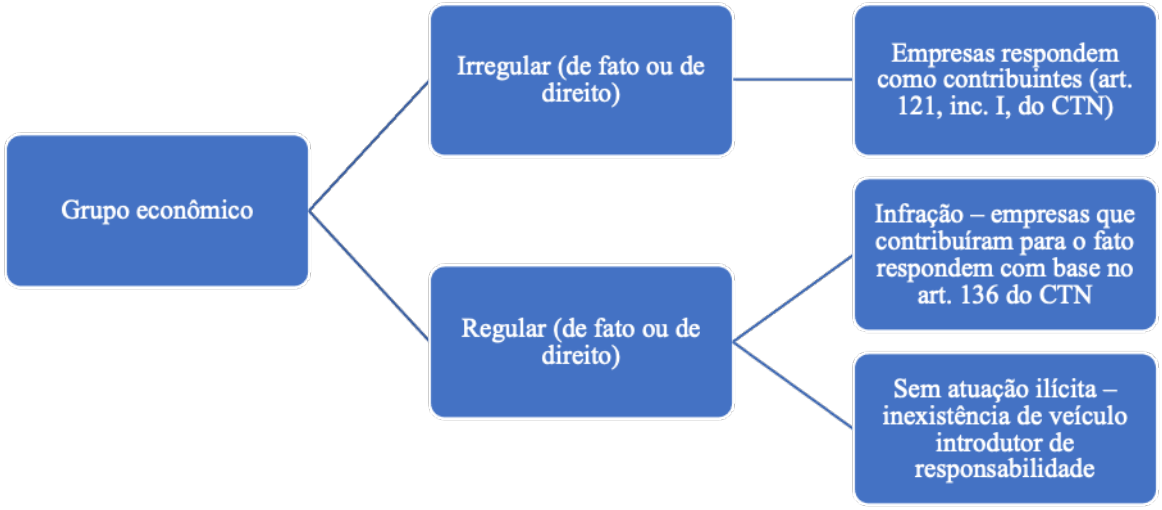
propriedade, seja em razão do princípio da liberdade de iniciativa, não permite a responsabilidade de todas as empresas do grupo de forma indistinta e solidária.

A legislação tributária brasileira não traz segurança jurídica para as empresas que constituem grupos econômicos. É hora de se pensar em soluções legislativas que, de um lado, não tolham a liberdade de iniciativa e de associação das pessoas jurídicas nem afrontem o direito de propriedade; de outro, prevejam hipóteses de responsabilidade tributária relacionadas aos integrantes de um grupo econômico, de forma clara e segura.

A situação atualmente vivenciada é de incerteza quanto ao reconhecimento do grupo e à atribuição de responsabilidade solidária. O que é certo, no entanto, é que não é possível responsabilizar empresas de grupo econômico regularmente formado que não atuem (ou não contribuam) ilicitamente para o nascimento da obrigação tributária. E, ainda que todas as situações de atuação dissimulada ou fraudulenta de empresas integrantes de um grupo econômico regular não estejam abarcadas no artigo 136 do CTN, o intérprete pode ainda se valer do artigo 137 do CTN, no qual se encontram previstas hipóteses de responsabilidade decorrentes de dolo do agente.

Nessa senda, propõe-se o seguinte esquema para tratar da responsabilidade de grupos econômicos no Brasil:

Gráfico 3 – Esquema sinóptico da responsabilidade tributária de grupos econômicos no Brasil



Fonte: Elaboração própria (2023).

É evidente que será necessário às Fazendas, seja no processo administrativo que culmina com o lançamento, seja num processo judicial em fase executiva, comprovarem cada situação por meio de provas. Se o grupo é irregular, deve-se comprovar que as empresas não são autônomas, jurídica e economicamente, atribuindo-se a todas elas as dívidas tributárias nos termos do artigo 121, inciso I, do CTN.

Sendo o grupo regular, viu-se que duas situações podem ocorrer. A de um grupo regular em que algumas empresas (ou mesmo todas elas) atuem de forma ilícita nas suas obrigações perante o Fisco. Neste caso, as empresas do grupo responderão na medida das suas participações diretas ou indiretas no fato jurídico tributário com fundamento no artigo 136 do CTN, isto é, havendo infração à legislação tributária, respondem as empresas que assim tenham procedido.

Por outro lado, se as empresas atuarem de forma lícita, sem qualquer infração à lei, não se pode atribuir que respondam pelas dívidas tributárias umas das demais em razão da formação do grupo. O ordenamento jurídico brasileiro não comporta uma regra de responsabilidade nesse sentido.

É possível pensar-se numa responsabilidade, na atuação lícita das empresas do grupo, desde que, de algum modo, tenham contribuído para o surgimento da obrigação tributária, estando relacionadas, direta ou indiretamente, ao fato jurídico tributário. Contudo, inexistente um veículo introdutor dessa regra no atual momento legislativo brasileiro.

É necessário pontuar, finalmente, que a proposta de responsabilização de empresas integrantes de grupo econômico ora realizada não leva em conta o artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, porque, como antes assentado, além de ser introduzida responsabilidade por meio de lei ordinária, o que não encontra respaldo na CF de 1988, atribui-se, por meio dessa lei, uma responsabilidade objetiva das empresas do grupo, independentemente da sua contribuição para o nascimento da obrigação tributária, o que é igualmente inconstitucional.

É certo, no entanto, que no plano da prática fiscal o referido artigo tem sido aplicado em combinação com o artigo 124, inciso II, do CTN, como será mais detalhado adiante, como hipótese de responsabilização das empresas pertencentes a grupos econômicos pelas suas dívidas previdenciárias.

5 A RESPONSABILIDADE DE GRUPOS ECONÔMICOS NO CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS E NO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Na seção que se inaugura, a partir das premissas estabelecidas nas seções anteriores, apresenta-se uma visão crítica acerca da posição da Fazenda Nacional, assim como do STJ acerca da responsabilização tributária de pessoas jurídicas componentes de um mesmo grupo econômico.

Para tanto, é objeto de abordagem o artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, assim como o disposto no artigo 494 da IN RFB nº 971/2009, atualmente revogado pelo artigo 275 da IN RFB nº 2110/2022.

Após isto, analisa-se o Parecer Normativo COSIT/RBF nº 04/2018, que interpreta vários dispositivos legais que abordam a responsabilidade tributária solidária, inclusive aquela das empresas integrantes de grupo econômico. São, ainda, comentados acórdãos do CARF, para se observar a posição adotada por esse órgão jurisdicional administrativo relativamente ao contencioso administrativo tributário federal.

Nesse sentido, são apresentados os precedentes sobre os quais a investigação se debruçou, com vistas a encontrar a *ratio decidendi* adotada pelo STJ na atribuição da responsabilidade tributária solidária entre pessoas jurídicas integrantes do mesmo grupo econômico. Objetiva-se, ao final, confirmar a adequação da jurisprudência do STJ ao ordenamento jurídico brasileiro ou refutá-la.

5.1 A RESPONSABILIDADE DE GRUPO ECONÔMICO QUANTO ÀS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS

A Lei nº 8.212/1991 prevê, no seu artigo 30, inciso IX, que “as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei” (BRASIL, 1991).

A interpretação adotada pela União – Receita Federal do Brasil e Procuradoria da Fazenda Nacional – é a de que o citado dispositivo legal autoriza a responsabilização solidária

de empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico pelas obrigações decorrentes de obrigações previdenciárias, dada a simples circunstância de formarem o grupo.

Parte-se do pressuposto de que o artigo 124 do CTN traz regras matrizes de responsabilidade autônomas, uma decorrente do "interesse comum no fato gerador" (responsabilidade de fato) e outra prevista na legislação não codificada (responsabilidade de direito).

Dessarte, assentando-se na chamada solidariedade de direito (art. 124, inc. II, do CTN), a Fazenda Nacional entende que, por meio do artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, instituiu-se uma regra matriz de responsabilidade solidária entre empresas integrantes do mesmo grupo pelas obrigações tributárias decorrentes da legislação previdenciária.

Tal interpretação é essencialmente extraída do Parecer Normativo COSIT/RBF nº 04/2018, que, logo em breve, será objeto de desenvolvimento mais aprofundado, e da jurisprudência majoritária do CARF, consoante o que será exposto a seguir.

No entanto, o dispositivo legal sofre variadas críticas pela doutrina tributária, que, basicamente, apresenta 3 (três) posições.

De um lado, uma corrente rechaça a constitucionalidade do artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, porque somente por meio de lei complementar o texto constitucional permite a previsão de responsabilidade tributária (ALMEIDA, 2021, p. 55; FONTE, 2017, p. 131; MEDEIROS, 2019, p. 128). Adicionalmente, sustenta-se que o dispositivo fere materialmente a CF de 1988, uma vez que esta somente se permite responsabilizar quem esteja direta ou indiretamente ligado ao fato jurígeno do tributo.

Por outro lado, parcela da doutrina aceita a constitucionalidade do dispositivo. Dessa forma, admite-se a responsabilidade tributária das empresas integrantes de grupo econômico, independentemente de estarem ligadas direta ou remotamente ao fato gerador.

Finalmente, uma terceira interpretação compreende que a responsabilidade tributária de empresas pertencentes ao grupo econômico prevista na Lei de Custeio da Seguridade Social somente pode ser admitida se preenchidos cumulativamente os requisitos do artigo 124, inciso I, do CTN, e do artigo 128 do CTN. Em outras palavras, desde que haja interesse comum no fato que enseja a incidência da exação, admite-se a responsabilização das empresas integrantes do grupo, atribuindo-se à legislação previdenciária uma interpretação conforme a Constituição (AZEVEDO, 2021, p. 167-187; BECHO, 2014, p. 129-138; FERRAGUT, 2020, p. 227).

Lembrando-se dos pressupostos estabelecidos no desenvolvimento deste trabalho, posiciona-se pela inadmissibilidade de que lei ordinária possa criar hipótese de responsabilidade tributária, pois eis que se trata de matéria reservada à lei complementar nos termos da CF de 1988. Ademais, qualquer hipótese de responsabilidade tributária há de pressupor um nexo causal mínimo estabelecido entre a pessoa do responsável e o fato jurídico tributário.

A despeito de defender a inconstitucionalidade formal e material do artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, neste estudo não se furtará de trazer a discussão em torno do tema, especialmente porque empresas integrantes de um mesmo grupo econômico vêm sendo responsabilizadas solidariamente com base no referido artigo legal.

Independentemente de maiores requisitos, o Fisco federal tem lavrado autos de infração contra empresas pertencentes a grupo econômico por contribuições previdenciárias devidas pelas demais componentes. Para tanto, basta a configuração e a prova da existência do grupo econômico, para que todas as empresas a ele pertencentes respondam pelas dívidas tributárias decorrentes da legislação previdenciária.

Desta feita, não é possível furtar-se à análise a partir de como se dá a aplicação do preceito pelo Fisco federal na sua prática, nas suas autuações, nos seus lançamentos e redirecionamentos de execuções fiscais.

Nesse caminhar, a pretexto de regulamentar a Lei de Custeio da Seguridade Social, editou-se a IN RFB nº 971/2009, que estabeleceu um "conceito" de grupo, consoante o que se extrai do seguinte dispositivo: "Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica." (BRASIL, 2009).

Segundo o que consta do mencionado dispositivo, o grupo econômico, no tocante às dívidas de origem previdenciária, resta caracterizado quando 2 (duas) ou mais empresas se encontram sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, independentemente da atividade econômica explorada.

O citado ato normativo previa, ademais, que, no lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa pertencente a grupo econômico, as demais empresas a ele pertencentes deveriam ser cientificadas da ocorrência:

> Art. 495. Quando do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis

> solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, serão cientificadas da ocorrência.

Depreende-se das mencionadas disposições infralegais que os requisitos exigidos, no âmbito da RFB, para a caracterização de um grupo econômico, são os seguintes: direção, controle ou administração de uma das pessoas jurídicas sobre as demais que formam o grupo. Nesse caso, não se fala em patrimônios distintos tampouco em autonomia das personalidades jurídicas.

Convém registrar que o referido ato normativo foi objeto de expressa revogação pela IN RFB nº 2110/2022 (BRASIL, 2022), por meio da qual são traçados os requisitos para a responsabilização do grupo econômico em matéria de tributação previdenciária e contribuição social. A esse respeito, confere-se o artigo 275 da citada IN:

> Art. 275. No momento do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do inciso I do caput do art. 136 serão cientificadas da ocorrência. (Lei nº 8.212, de 1991, art. 30, caput, inciso IX; e Regulamento da Previdência Social, de 1999, art. 222).
> § 1º Caracteriza-se grupo econômico quando uma ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica. (CLT, art. 2º, § 2º).
> § 2º Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes. (CLT, art. 2º, § 3º).

Segundo o que se lê, a RFB estabelece, por meio do artigo 136, inciso I, da IN RFB nº 2110, que "são responsáveis solidários pelo cumprimento da obrigação tributária principal [...] as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza entre si". Não parece haver outra interpretação possível: para a Receita Federal, no caso de obrigações previdenciárias, a responsabilidade tributária solidária das empresas de grupo econômico decorre do simples fato de integrarem-no.

O parágrafo primeiro do artigo 275, por sua vez, traz uma redação um pouco distinta daquela do artigo 494 da revogada IN RBF nº 971/2009 acerca dos requisitos de formação de um grupo econômico.

Para a caracterização do grupo, as empresas devem estar sob direção, controle ou administração de outra, mas também se admite na redação do parágrafo que grupos econômicos também são aqueles cujas empresas que, mesmo guardando as suas respectivas

autonomias, ou seja, mesmo não havendo uma direção centralizada, sejam integrantes de grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

Parece ter havido a preocupação em se distinguir o grupo econômico irregular do grupo econômico regular, mas a formulação do texto foi, no mínimo, infeliz. Na primeira parte do dispositivo, depreende-se que a norma se refere ao grupo irregular, isto é, aquele grupo em que as empresas não mantêm as suas respectivas autonomias financeiras nem jurídicas. Na segunda parte, a redação quis se referir ao grupo regular, ou seja, àquele em que as empresas conservam as suas autonomias, mas são lideradas por um controle comum.

No entanto, a falta de clareza do dispositivo deixa margem a variadas dúvidas e interpretações. Por exemplo, dá a entender que ao estarem sob direção única, as empresas, necessariamente, perderiam as suas autonomias, e que, no caso de integração de grupo industrial, comercial ou qualquer outra atividade, por empresas autônomas, não haveria necessidade de uma direção única ou influência dominante.

Tais dúvidas parecem se dissipar quando se lê o parágrafo segundo do artigo 275 da IN RFB nº 2111/2022, no qual se assevera que, para a configuração do grupo econômico, são imprescindíveis a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas que formam o grupo.

A redação do parágrafo primeiro é desnecessária, porquanto é o parágrafo segundo que estabelece, de forma mais clara e até mesmo consentânea com os estudos sobre o tema, os requisitos para a configuração do grupo. Nota-se, inclusive, que fica ressalvado de forma expressa que a simples identidade de sócios não será suficiente para a formação de um grupo econômico.

Ressalta-se, no entanto, que a interpretação do dispositivo pode vir a ser mais restrita. É possível dar-lhe o seguinte sentido: no caso de empresas em que haja identidade de sócios, será necessário que elas tenham interesse integrado, comunhão de interesses e atuem conjuntamente para que se caracterize um grupo econômico.

Ao contrário, no caso de empresas que não tenham quadro societário comum, bastaria a mera direção, administração ou controle de uma sobre as demais, sem a presença da necessária comunhão de interesses entre elas.

Resta saber qual dessas interpretações é comumente adotada pela Receita, embora esta última ora aventada não se revele a mais adequada. A interpretação do dispositivo há de ser sistemática, não podendo se desviar do regramento legal (ainda que escasso) sobre grupos econômicos.

Então, estando nele estabelecidos os requisitos e as características para a identificação de um grupo econômico, deve ser interpretado na sua inteireza e sistematicamente, sem se desviar de todo o ordenamento jurídico nacional. Propõe-se, assim, a seguinte exegese: o grupo econômico caracteriza-se quando 1 (uma) ou mais empresas, (a) guardando as suas personalidades jurídicas e autonomias financeiras, estiverem sob (b) direção, controle ou administração de outra, independentemente do setor econômico por elas explorado, devendo haver entre elas (c) interesse integrado, comunhão de interesses e, finalmente, atuação conjunta.

Os requisitos na interpretação ora proposta devem ser cumulativos e não alternativos, de tal forma que os requisitos (a) + (b) + (c) estejam presentes na identificação de um grupo econômico. A alternatividade se dá apenas quanto à configuração interna da "influência dominante" (e não quanto à sua presença em relação aos demais), que poderá se revelar por meio de direção, controle ou administração de uma das empresas do grupo em relação às demais.

5.2 O PARECER NORMATIVO COSIT/RBF Nº 04/2018

Um dos instrumentos normativos mais referenciados pela literatura acerca da responsabilidade tributária de grupos econômicos é o Parecer Normativo COSIT/RBF nº 04/2018. Nele se encontram estabelecidas normas de observância geral pela administração tributária federal acerca dos requisitos para a configuração da responsabilidade tributária de grupo econômico.

É importante ressaltar, desde já, que, embora o referido Parecer seja diversas vezes utilizado pelo Fisco, apto a subsidiar a responsabilidade de qualquer empresa presente na composição de um grupo econômico, uma leitura cuidadosa desse instrumento certamente leva o intérprete a concluir que, na realidade, ele trata da responsabilidade tributária solidária de empresas ou pessoas jurídicas formalmente constituídas para evadir-se da tributação, sonegando tributos, ou seja, cuida da responsabilidade tributária do denominado grupo econômico irregular.

Nesse instrumento, a RFB estabelece o seu entendimento acerca da expressão "interesse comum" para a caracterização da responsabilidade prevista no artigo 124, inciso I, do CTN, dispositivo legal de suma importância neste estudo, pois é a partir dele que o Fisco costuma atribuir responsabilidade às diversas empresas de um mesmo grupo econômico.

Sem querer esgotar o tema, faz-se uma análise do Parecer acima mencionado, com o objetivo de se identificarem os principais pressupostos que, para o Fisco federal, autorizam a responsabilização tributária de empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico.

A fim de se compreender exatamente o tema que o Parecer visa solucionar, é necessário investigar os questionamentos realizados na consulta formulada.

De proêmio, verifica-se que a consulta interna nº 2 de 29 de junho de 2018, formulada pela Coordenação-Geral de Fiscalização (COFIS), indaga se é possível se atribuir responsabilidade tributária a terceiro, com fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN, que tenha realizado atos ilícitos com o contribuinte, mais especificamente quando tal prática importa em sonegação fiscal.

O referido Parecer Normativo, portanto, não trata especificamente da responsabilidade tributária de sociedades pertencentes a um mesmo grupo econômico, mas, sim, da responsabilidade de terceiros que, tendo praticado ato ilícito em conjunto com o contribuinte, deu causa à sonegação fiscal. Não parece correta, portanto, a compreensão de que tal Parecer estaria a estabelecer exclusivamente uma interpretação acerca da responsabilidade de empresas integrantes de grupo econômico.

Do seu relatório, no entanto, é possível extrair que o artigo 124, inciso I, do CTN, é usado, no âmbito da Receita Federal, como fundamento para a realização de lançamentos concernentes à situação de grupos econômicos, isto é, para a atribuição de responsabilidade solidária entre empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico.

A partir desse dado, constante expressamente do Parecer, constata-se ser prática do Fisco federal atribuir responsabilidade solidária a empresas componentes de um mesmo grupo econômico, fincado no artigo 124, inciso I, do CTN. Não fica claro, porém, se essa atribuição de responsabilidade decorre da prática de ato ilícito ou não por parte da empresa agrupada que se visa responsabilizar.

Não obstante essa prática do Fisco, o fato é que o questionamento principal da consulta é o seguinte:

> 37.1. O art. 124 do CTN admite a responsabilização solidária por débitos tributários entre componentes do mesmo grupo econômico quando restar comprovada a existência de liame inequívoco entre as atividades desempenhadas por seus integrantes mediante comprovação de confusão patrimonial ou de outro ato ilícito contrário às regras societárias? (BRASIL, 2018, p. 4).

Inicialmente, no Parecer se estabelece a premissa de que a responsabilidade prevista no artigo 124, inciso I, do CTN, é forma de responsabilização autônoma, isto é, não seria uma

forma de solidariedade necessariamente ligada às demais hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN. Com base em autores como Neder (2007) e Araújo, Conrado e Vergueiro (2017), apresenta-se no Parecer a ideia de que, estando caracterizado o "interesse comum na situação que constitua o fato jurídico tributário", está autorizada a responsabilização tributária de um terceiro.

Neste trabalho, pontua-se, uma vez mais, que não se adere a esse posicionamento. Primeiro, porque a legalidade tributária (art. 150, inc. I, da CF) é regra que proíbe os entes tributantes de exigirem ou aumentarem tributo senão em virtude de lei, ou seja, somente se pode exigir tributo e, consequentemente, atribuir-se responsabilidade tributária se houver lei que assim expressamente determine.

A própria Constituição estabeleceu limites ao Poder de tributar e, neles, estão inseridos a definição do sujeito passivo tributário. O mais importante dentre esses limites é o de não se autorizar a eleição de um sujeito passivo (seja contribuinte ou responsável) dissociado da materialidade tributária (FREIRE; LIMA, 2022).

Entende-se que o referido dispositivo legal, na verdade, não estabelece uma regra de responsabilidade autônoma, mas, sim, um dos efeitos de uma previsão hipotética de responsabilidade antes estabelecida em lei, cuidando-se de uma consequência da regra de responsabilidade (BECHO, 2014). Ou seja, se o responsável, já identificado segundo uma das regras-matrizes de responsabilidade previstas na legislação complementar, tiver interesse na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, aí estará estabelecida a solidariedade.

Para se estabelecer a solidariedade prevista no artigo 124, inciso I, do CTN, há de ser previamente identificado quem é, segundo as regras de responsabilidade tributária previstas nos artigos 128 a 138 do CTN ou em outro veículo introdutor formalmente admitido pela CF de 1988, o responsável tributário.

Realizado esse parêntese, retorna-se à análise do Parecer em questão, para se delimitar o posicionamento do Fisco federal acerca da responsabilidade de empresas formadoras de grupo econômico.

Segundo o que consta do artigo 124, inciso I, do CTN, "[...] são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal". A expressão "interesse comum" é daquelas expressões vagas e indeterminadas, nas quais tudo, ou quase tudo, pode inserir-se.

Nesse sentido, aponta-se no Parecer COSIT que referido interesse, normalmente, é referido pela doutrina como não sendo aquele meramente econômico, mas, sim, o interesse jurídico, no sentido de vínculo entre as pessoas para a realização conjunta da materialidade tributária. Todavia, indica-se que nem um, nem outro ponto de vista deve ser adotado pela RFB, porque "ambas as construções doutrinárias são falhas" e interpreta-se um "conceito indeterminado com outro conceito indeterminado" (BRASIL, 2018, p. 7).

Aduz-se, então, que "[...] o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo", de forma que:

> 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 (BRASIL, 2018, p. 7).

Bem se observa da citação que, ao contrário do que se tenta estabelecer no Parecer, não é o "interesse comum" o critério material da regra de responsabilidade tributária, mas, sim, o cometimento de atos que tenham contribuído para a realização do fato jurídico tributário ou de condutas ilícitas que tenham relação com tal fato.

Não é, portanto, o interesse comum que atribui a responsabilidade a quem quer que seja; este – o interesse comum – determina a solidariedade advinda de uma responsabilidade previamente estabelecida.

Nota-se que, no desenvolvimento do raciocínio, o parecerista afirma ser possível a responsabilização solidária pelo cometimento de ilícitos com fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN, mas que nem todo aquele que praticou um ilícito poderá ser considerado solidariamente responsável. No Parecer, assevera-se que a pessoa "[...] deve ter vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição" (BRASIL, 2018, p. 8).

A primeira regra extraída do Parecer Normativo consiste em que o simples interesse econômico no fato jurídico tributário não caracteriza a solidariedade, devendo haver um interesse jurídico – mas não qualquer interesse jurídico –, de modo que este deve estar vinculado ao fato jurídico tributário (BRASIL, 2018, p. 9). Citam-se nele exemplos para tal responsabilização:

> [...] a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal

> e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo) (BRASIL, 2018, p. 10).

Posta esta primeira regra, no normativo se debruça sobre o conceito de grupo econômico, deixando claro que é a formação de grupos econômicos irregulares, ou seja, que atuam com abuso da personalidade jurídica, simulação ou fraude, que irá ensejar a responsabilidade solidária dos seus integrantes.

Conclui-se claramente que "[...] não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica" (BRASIL, 2018, p. 23). Segundo o que consta do Parecer, em se tratando de grupos econômicos regulares que atuam de forma lícita, a responsabilização solidária dos seus integrantes somente seria possível no caso do cometimento do fato gerador em conjunto (BRASIL, 2018).

Outro ponto importante assentado no parecer é que, para se estabelecer a responsabilidade solidária do grupo econômico, com base no artigo 124, inciso I, do CTN, é necessário que o Fisco comprove o cometimento do ilícito tributário, não podendo a responsabilidade decorrer de "mero interesse econômico no lucro" (BRASIL, 2018, p. 23).

No Parecer Normativo em questão, ressalva-se, não se trata apenas da responsabilidade por grupos econômicos, mas se aborda, ainda, a responsabilidade decorrente de planejamentos tributários abusivos, simulação, fraudes, crimes tributários, dentre outras hipóteses.

No que toca às conclusões quanto à responsabilidade de pessoas componentes de grupo econômico, fica claro que a Receita Federal, ao menos por meio de posição formalmente externada, não admite a responsabilidade solidária pura e simples apenas pela participação de pessoas em agrupamento, com base no artigo 124, inciso I, do CTN. Entende-se imprescindível que o agrupamento seja irregular, isto é, esteja atuando com abuso da personalidade jurídica, o que deve vir criteriosamente comprovado no auto de infração ou no processo administrativo ou judicial em que se objetive caracterizar tal responsabilidade.

Outro ponto assentado é o de que a Receita Federal interpreta o artigo 124 como veículo introdutor de 2 (duas) regras de responsabilidade solidária: a do inciso primeiro, assentada no interesse comum, e a do inciso segundo, advinda de dispositivo legal específico.

Assim, consoante o que foi apresentado no tópico precedente, o artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1990, combinado com o conceito de grupo econômico trazido pelo artigo 494,

da IN RFB nº 971/2009 (revogado pelo art. 275, da IN RFB nº 2110/2022), é apto para a responsabilização de sociedades agrupadas, independente da demonstração de interesse comum.

Nessa hipótese, a Receita Federal não exige a demonstração de interesse comum, tampouco a prática ou contribuição para o fato jurídico apto ao nascimento do tributo. A simples formação do grupo, seja regular ou irregular, enseja a responsabilidade solidária. Externou-se, no tópico precedente, posição pela inconstitucionalidade desse dispositivo legal, pelas razões que não serão repetidas aqui.

À guisa de conclusão deste tópico, vislumbra-se que, no Parecer Normativo em questão, a não ser pela previsão do artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, pressupõe-se o cometimento de infrações tributárias para atribuição de responsabilidade de entes pertencentes ao mesmo grupo econômico.

O dispositivo legal invocado para se atribuir tal responsabilidade é sempre o artigo 124, inciso I, do CTN. Em momento algum, mesmo se apontando a necessidade do cometimento de uma infração ou ilícito pelo grupo ou por alguns dos seus membros, cogita-se a responsabilidade prevista no artigo 136 do CTN, como aqui se propõe.

5.3 OS GRUPOS ECONÔMICOS E O CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS

Neste tópico, são trazidos julgados do CARF, a partir da pesquisa realizada no sítio da Internet do referido colegiado administrativo, para se verificarem os critérios adotados pela Receita Federal brasileira para a responsabilização tributária solidária de empresas que formem um mesmo grupo econômico.

Inicialmente, apresentam-se os critérios da busca por acórdãos do CARF. Foram utilizadas as palavras-chave: “grupo”, “econômico”, “responsabilidade”, “tributária” e “solidária”, o que resultou no retorno de 4.799 (quatro mil, setecentos e noventa e nove) “resultados” com as palavras indicadas. Nesse primeiro momento, não foi inserido nenhum outro critério de restrição da busca, como órgão julgador ou ano.

Em razão do elevado número de acórdãos encontrados com as palavras-chave escolhidas, e levando-se em consideração o fato de este resultado não ter revelado propriamente que todos os acórdãos se referissem efetivamente à responsabilidade solidária

de grupos econômicos, justamente por conta da amplitude desse universo de dados coletados, optou-se por realizar uma análise por amostragem por ano.

O período adotado foi do ano de 2009 até abril de 2023, mesmo período da pesquisa realizada no STJ, dando-se maior ênfase aos acórdãos proferidos pela Câmara Superior do CARF, tendo em vista ser esta a última instância da esfera administrativa federal. Assim, tornou-se possível realizar um comparativo entre a evolução dos posicionamentos do CARF e do STJ.

É importante ressalvar que nem todos os resultados se referem efetivamente à dinâmica de responsabilização solidária de empresas integrantes de grupo econômico, mas apenas aos acórdãos que contêm, no seu bojo, os verbetes adotados na pesquisa. Há acórdãos, por exemplo, que falam apenas na inadmissibilidade de Recurso Especial administrativo-fiscal, embora o tema subjacente seja a responsabilidade de grupo econômico. Outros, simplesmente, não tratam do tema de interesse deste estudo.

Como se vê, o universo de acórdãos dos 14 (quatorze) anos delimitados para o estudo é bastante expressivo, de forma que são trazidos, com mais detalhamento, apenas os acórdãos mais representativos do posicionamento daquele órgão julgador fiscal.

Em 2009, a pesquisa retornou 104 (cento e quatro) acórdãos com os termos indicados acima. Nenhum deles eram da Câmara Superior do CARF. Desses julgados, é possível vislumbrar que, já no ano de 2009, o CARF entendia pela responsabilidade das empresas pertencentes a grupos econômicos de qualquer natureza pelas contribuições previdenciárias, em razão do disposto no artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, sem distinguir se havia ou não interesse comum no fato gerador, conforme consubstanciado nos acórdãos CARF nº 2402-00.391, 4ª Câmara/2ª Turma ordinária, de 02/12/2009; nº 2402-000.390, 4ª Câmara/2ª Turma ordinária, de 02/12/2009; nº 2401.000.358, 4ª Câmara/1ª Turma ordinária, de 04/06/2009; nº 2401-000.331, 4ª Câmara/1ª Turma ordinária, de 04/06/2009; e nº 2806-00135, 6ª Turma especial, de 02/06/2009.

Além disso, entendia-se que era impossível apreciar a arguição de inconstitucionalidade do artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, pelas instâncias administrativas, em razão de ser de competência privativa do Judiciário tal tarefa.

Especificamente quanto à interpretação do artigo 124, inciso I, do CTN, o CARF, também no ano de 2009, tinha o entendimento de que "a responsabilidade solidária pressupõe o interesse jurídico que surge a partir da existência de direito e/ou deveres comuns de pessoas situadas no mesmo lado de uma mesma relação jurídica privada que constitua o fato jurídico

tributário" (Acórdão CARF nº 1202-000.037, 2ª Câmara/2ª Turma ordinária, de 13/05/2009). No mesmo sentido, tem-se o Acórdão nº 3302-00169, 3ª Câmara/2ª Turma ordinária, de 18/09/2009.

No ano de 2010, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais manteve o entendimento quanto à responsabilidade solidária de empresas que integram o mesmo grupo econômico pelos débitos de natureza previdenciária, conforme se verifica nos Acórdãos nº 2402-000.708 e nº 2402-000.709 da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção, ambos publicados em 23 de maio de 2010. Na mesma linha de raciocínio, há os Acórdãos nº 2402-000.531, de 22/02/2010; nº 2402-000.992, de 06/07/2010; nº 2402-000.706, de 23/03/2010; nº 2402-000.526 e nº 2402-000.527, de 22/02/2010; e nº 2402-001.094, de 17/08/2010; nº 2402-000.664, de 22/03/2010, todos da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção.

Foram localizados alguns acórdãos em que se afastou a responsabilidade de empresas corresponsáveis, ainda que integrantes de grupo econômico, no caso do descumprimento de obrigações acessórias. Segundo a 3ª Turma Especial da 2ª Seção de Julgamento:

> [...] o descumprimento de obrigações acessórias, como a ausência de informação em GFIP da retenção de 11% nas notas fiscais emitidas ao INMETRO e ao SENAI, enseja a aplicação de multa. Nessa hipótese, por se tratar de obrigação do devedor principal, não se deve admitir a responsabilização solidária de pessoa jurídica do mesmo grupo econômico (Acórdãos CARF nº 2803-000.133, nº 2803-000.132 e nº 2803-000.129, todos publicados em 10/06/2010).

Ora, a obrigação do pagamento do tributo também é obrigação do devedor principal e, com maior razão, deveria ser afastada a responsabilidade do devedor solidário. A justificativa encetada pelos acórdãos acima referidos não parece estar bem enquadrada. Na verdade, o que tais julgados parecem querer significar é que as multas, por serem penalidades, não podem ser objeto de responsabilização tributária aos responsáveis tributários, mas apenas ao contribuinte.

Por outro lado, essa não era a posição da 2ª Turma Ordinária da 4ª Câmara da 2ª Seção do CARF que, por ocasião do Acórdão nº 2402-000.529, publicado em 22 de fevereiro de 2010, decidiu manter a responsabilidade de todas as empresas de um mesmo grupo econômico em auto de infração lavrado em razão do descumprimento de obrigação acessória, conforme se pode depreender da ementa demonstrada a seguir:

> Ementa: OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS Período de apuração: 01/10/2000 a 30/04/2004 OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA - DESCUMPR1MENTO - INFRAÇÃO Consiste em descumprimento de obrigação acessória a empresa apresentar a GFIP - Guia de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social com dados não

> correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. LEGISLAÇÃO POSTERIOR - MULTA MAIS FAVORÁVEL - APLICAÇÃO A lei aplica-se a ato ou fato pretérito, tratando-se de ato não definitivamente julgado quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Período de apuração: 01/10/2000 a 30/04/2004 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA - GRUPO ECONÔMICO De acordo com o Inciso IX do art. 30 da Lei n°8.212/1991, as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes daquela lei. RELAÇÃO JURÍDICA APARENTE - DESCARACTERIZAÇÃO Pelo Princípio da Verdade Material, se restar configurado que a relação jurídica formal apresentada não se coaduna com a relação fática verificada, subsistirá a última. De acordo com o art. 118, inciso I do Código Tributário Nacional, a definição legal do fato gerador é interpretada abstraindo-se da validade jurídica dos atos efetivamente praticados pelos contribuinte responsáveis, ou terceiros, bem como da natureza do seu objeto ou dos seus, efeitos. CO-RESPONSÁVEIS - PÓLO PASSIVO - NÃO INTEGRANTES Os co-responsáveis elencados pela auditoria fiscal não integram o pólo passivo da lide. A relação de co-responsáveis tem como finalidade cumprir o estabelecido no inciso Ido § 50 art. 2° da lei n°6.830/1980. RECURSO VOLUNTÁRIO PROVIDO EM PARTE (Acórdão nº 2402-000.529, da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção de Julgamento, de 22/02/2010).

Em relação à responsabilidade de grupos econômicos pelas obrigações tributárias não previdenciárias, nenhum acórdão foi localizado no ano de 2010.

A análise dos acórdãos de 2011, por sua vez, revela que permaneceu o entendimento quanto às contribuições previdenciárias, de forma que, "a verificar a existência de grupo econômico de fato, a auditoria fiscal deverá caracterizá-lo e atribuir a responsabilidade pelas contribuições não recolhidas aos participantes" (Acórdão CARF nº 2301-001.801, Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção, de 09/02/2011).

No mesmo sentido, há os seguintes acórdãos: nº 2803-001.075, Terceira Turma Especial da Segunda Seção, de 26/10/2011; nº 2401-002.069, Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, de 29/09/2011; nº 2803-000.653, Terceira Turma Especial da Segunda Seção, de 14/04/2011; e nº 2402-001.528, de 10/02/2011 e nº 2402-001.592, de 17/03/2011, ambos da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção.

Quanto à responsabilidade por débitos tributários não previdenciários, localizou-se decisão favorável ao contribuinte em que se afastou a responsabilidade solidária entre empresas de um mesmo grupo, por não estar comprovado o interesse comum. A esse respeito, vale conferir, pela representatividade do acórdão, a sua ementa:

> Ementa: CONTRIBUIÇÃO SOCIAL SOBRE 0 LUCRO LÍQUIDO - CSLL Ano-calendário: 2002, 2003 DUPLICIDADE DE EXIGÊNCIAS. EXONERAÇÃO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO CORRESPONDENTE. REGULARIDADE. Correta a decisão que afasta crédito tributário exigido em duplicidade sobre infrações submetidas à incidência tributária em outro lançamento, especialmente se há evidências de erro de cálculo no lançamento cancelado. ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2002, 2003 NULIDADE.

> CERCEAMENTO DE DIREITO DE DEFESA. ARGUMENTOS NÃO APRECIADOS NA DECISÃO RECORRIDA. INOCORRÊNCIA. Válida a decisão na qual foram apreciados os argumentos defesa apresentados em impugnação. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2002, 2003 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. RECURSO VOLUNTÁRIO. POSSIBILIDADE. Deve ser conhecido o recurso interposto por sujeito passivo apontado em lançamento como responsável tributário solidário. CARACTERIZAÇÃO DE INTERESSE COMUM. SOCIEDADE DE FATO ENTRE EMPRESAS DE MESMO GRUPO EMPRESARIAL. RESULTADOS INFLUENCIADOS POR OPERAÇÕES INTERNAS. INSUBSISTÊNCIA. Não é possível imputar responsabilidade tributária a outra empresa de um mesmo grupo por crédito tributário significativamente influenciado por operações internas, sem maior aprofundamento acerca da efetividade destes ganhos, mormente depois de se ter questionado a existência daquelas operações. (Proc. 16561.000192/2007-13, Acórdão nº 1101-000.571, da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção, publicado em 03/10/2011).

Em termos gerais, contudo, o posicionamento pela responsabilidade calcada no artigo 124, inciso I, do CTN, foi o mesmo dos anos anteriores, conforme se verifica no Acórdão nº 1202-000.543, proferido pela Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção, em 27/06/2011, e do Acórdão nº 1402-000.790, da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, de 19/10/2011.

Em 2012, embora encontrando algumas decisões mais criteriosas, verifica-se, ainda, que a maioria dos acórdãos seguiu a posição já aqui exposta. Citam-se, a título exemplificativo, os Acórdãos nº 2302-002-150, de 17/10/2012, e nº 2302-002.158, de 18/10/2012, da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção.

Especialmente no que concerne à existência de um grupo econômico irregular, o CARF, por meio da sua Terceira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção, ressaltou, tal qual se firmou na Seção 4, que não seria o caso de se falar em responsabilidade solidária, "pois se trata de apenas uma empresa e uma sociedade, incluindo-se a recorrente, sendo as demais sociedades simuladas" (Acórdão CARF nº 1103-000.604, de 16/01/2012).

Quanto à caracterização do grupo econômico, o Acórdão nº 2402-002.819 externou o entendimento segundo o qual a simples existência de sócios em comum em determinadas sociedades não se revela como critério suficiente para a sua configuração, que "depende da comprovação de que há unicidade de comando estratégico entre as empresas, e que as empresas se confundem em questões administrativas, contábeis, operacionais e recursos humanos, além de estarem subordinadas a um mesmo comando" (Acórdão CARF nº 2402-002.819, da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, de 2012).

A pesquisa do ano de 2013 revelou que o CARF manteve o entendimento quanto à responsabilidade solidária de empresas integrantes de grupos econômicos, no caso das contribuições previdenciárias, sem a necessidade de se comprovar interesse comum,

consoante se infere dos Acórdãos nº 2401-002.821, nº 2401-002.823, ambos de 01/03/2013; nº 2403-001.810, de 10/10/2013; nº 2402-003.675, de 21/08/2013; e nº 2302-002.727, de 23/10/2013.

No ano de 2014, a pesquisa revelou que o entendimento quanto à responsabilidade de grupo econômico por débitos decorrentes de obrigações previdenciárias permaneceu majoritariamente o mesmo que o dos anos anteriores, a exemplo do que se infere dos Acórdãos nº 2403-002.606, nº 2403-002.607 e nº 2403-002.609, da Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, publicados em 08/09/2014; nº 2302-003.231, da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção, publicado em 15/09/2014; nº 2402-003.994, da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, publicado em 05/09/2014; e nº 2401-003.434, da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, publicado em 11/08/2014.

Contudo, em que pese a jurisprudência majoritária no sentido acima exposto, foram localizadas, no caso de responsabilidade de grupo econômico por débitos previdenciários, dois acórdãos que afastaram a solidariedade por não estar comprovada a prática comum do fato gerador. É o que se pode depreender da ementa demonstrada a seguir:

> Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/1999 a 30/06/2006 PREVIDENCIÁRIO. DECADÊNCIA Nos tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial das Contribuições Previdenciárias é de 05 (cinco) anos, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, quando houver antecipação no pagamento, mesmo que parcial, por força da Súmula Vinculante nº 08, do Supremo Tribunal Federal. MULTA. RECÁLCULO. GFIP. OMISSÃO. FATOS GERADORES Constitui infração apresentar, a empresa, a GFIP com dados não correspondentes aos fatos geradores de todas as contribuições previdenciárias. Com o advento da Lei 11.941.09, para efeitos da apuração da situação mais favorável, há que se observar qual das seguintes situações resulta mais favorável ao contribuinte, conforme o art. 106, II, "c", do CTN: (a) a norma anterior, com a multa prevista no art. 32, § 6º da Lei nº 8.212/91 c/c o art. 284, II e art. 373 do Decreto nº 3.048/99 ou (b) a norma atual, nos termos do art. 32-A, Lei nº 8.212/1991, na redação dada pela Lei 11.941/2009, nos moldes transcritos acima. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. PESSOA JURÍDICA. PRESSUPOSTOS. COMPROVAÇÃO DA PRÁTICA COMUM DO FATO GERADOR. INOCORRÊNCIA. Apenas existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação. Recurso Voluntário Provido em Parte. (Acórdão nº 2403-002.682, da Terceira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, publicado em 10/11/2014).

> Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/01/1999 a 31/12/2003 GRUPO ECONÔMICO. CARACTERIZAÇÃO. INEXISTÊNCIA DE RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. CONSTITUIÇÃO DO FATO GERADOR POR UMA SÓ EMPRESA. IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. ISENÇÃO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. OSCIP. NÃO CUMPRIMENTO DOS REQUISITOS DA LEI 8.212/1991. Sempre que uma ou

> mais empresas, tendo embora, cada uma delas, personalidade jurídica, própria estiverem sob a direção, controle ou administração de outra haverá a constituição de um grupo econômico. O fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Somente existirá a responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico quando todas agirem em conjunto para a configuração do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução da referida situação. Para a concessão da imunidade prevista no artigo 195, § 7º, da CF/88 é necessário o cumprimento dos requisitos estabelecidos na Lei nº 8.212/1991. O fato de se intitular Organização da Sociedade Civil de interesse Público (OSCIP) não lhe dá o direito de usufruir do benefício constitucional, uma vez que todos os requisitos previstos no artigo 55 da Lei nº 8.212/1991 deverão ser preenchidos. Recurso Voluntário Provido em Parte. (Acórdão nº 2803-003.637, da Terceira Turma Especial da Segunda Seção, publicado em 23/09/2014).

Constata-se que, no ano de 2014, foram proferidas, ainda que não tenham formado maioria, um número maior de decisões no sentido de que, além da formação do grupo econômico em si, deve-se comprovar o interesse comum na situação ensejadora do fato gerador. Essa tendência permaneceu em 2015, conforme o que se depreende do Acórdão nº 2301-004.163, da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção, publicado em 29/02/2015.

Contudo, embora despontando novo entendimento, a maioria dos julgados proferidos pelo CARF no ano de 2015 conservou a posição de que a simples formação de grupo econômico é suficiente para a responsabilidade solidária das empresas pelos débitos previdenciários. Desse sentido, também vão ao encontro os Acórdãos nº 2402-004.370, nº 2402-004.371 e nº 2402-004.372, da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, publicado em 03/02/2015, e nº 2302-003.613, da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção, de 25/02/2015.

Quando à natureza da dívida tributária não ser de ordem previdenciária, o posicionamento continuou a ser o de ser necessária a caracterização do interesse comum nos termos do artigo 124, inciso I, do CTN. Nessa direção, vão os Acórdãos nº 1401-001.417, da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, publicado em 04/09/2015; nº 1302-001.605, da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, publicado em 07/01/2015; e nº 1101-001.239, da Primeira Turma Ordinária da Primeira Câmara da Primeira Seção, publicado em 24/03/2015.

Nos anos de 2016 e 2017, o CARF continuou com o mesmo posicionamento quanto às obrigações previdenciárias, sendo despicienda a comprovação de interesse comum, conforme se infere, a título exemplificativo, dos Acórdãos nº 2202-003.239, da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, de 18/04/2016; nº 2402-004.792, da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, de 18/03/2016; nº 2402-

004.833, da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, de 18/03/2016; nº 2401-004.399, da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, de 09/09/2016; nº 2301-004.795, da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção, de 13/09/2016; nº 2803-004.030, da Terceira Turma Especial da Segunda Seção, de 20/01/2016; nº 2202-003.491, da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, de 14/10/2016; nº 2402-005.812, da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, de 28/06/2017; nº 2301-004.895, da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção, de 16/02/2017; e nº 2401-004.722, da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, de 03/08/2017.

Enquanto no caso de tributos que não detenham natureza previdenciária, o interesse comum, ainda quando comprovada a existência de um grupo econômico, é requisito adicional que se exige para a responsabilização das empresas. Nesse sentido, tem-se a seguinte ementa:

> Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2002, 2003 NULIDADE. CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. INEXISTÊNCIA. Por não se amoldarem a nenhuma das hipóteses de nulidade previstas no art. 59, do Decreto nº 70.235/72, a alegada falta de indicação do pressuposto fático para aplicação da norma jurídica contida no art. 124, I do CTN, e do interesse da recorrente nos fatos geradores, não acarreta a nulidade dos autos de infração, mas apenas o afastamento da sujeição passiva da recorrente, se for o caso, quando da análise do mérito. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ART. 124, I DO CTN. INTERESSE COMUM. Demonstrado nos autos a existência de grupo de fato, com confusão patrimonial, de localização física e de gestão, decorrentes de reestruturação societária implementada com o objetivo de concentrar débitos fiscais em empresas menos favorecidas a saldá-los, restou caracterizado o interesse comum das empresas do grupo, dentre elas a recorrente, motivo pelo qual conclui-se pela procedência da atribuição da responsabilidade solidária, nos termos do art. 124, I, do CTN RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. RECUPERAÇÃO JUDICIAL Os créditos tributários objeto do presente processo não estão acobertados por decisão judicial proferida em processo de recuperação judicial porque não têm como origem a sucessão de obrigações da vendedora, nos termos do art. 60, caput e parágrafo único, da Lei nº 11.101/05. MULTAS DE OFÍCIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA Nos termos do art. 128 do CTN, o responsável solidário responde pela totalidade do crédito tributário, o qual inclui os tributos, os juros de mora e as multas de oficio aplicadas. JUROS SELIC. PROCEDÊNCIA. SÚMULA CARF Nº 4 A incidência de juros moratórios à taxa Selic encontra-se pacificada no âmbito deste Colegiado, tendo sido, inclusive, objeto da Súmula nº 4, de observância obrigatória pelos membros do CARF, por força do art. 72 do Anexo II da Portaria MF nº 343/2015. JUROS DE MORA SOBRE A MULTA DE OFÍCIO. POSSIBILIDADE. A obrigação tributária principal compreende tributo e as multas objeto do presente lançamento de ofício. Sobre o crédito tributário constituído, incluindo a multas, incidem juros de mora, devidos à taxa SELIC. (Acórdão nº 1301-002.418, da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, publicado em 03/07/2017).

A partir de 2018, denota-se uma preocupação maior do CARF com a comprovação pela fiscalização dos requisitos necessários à configuração de um grupo econômico, como

decidido nos Acórdãos nº 2201-004.624, da Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, publicado em 03/09/2018; nº 9202-006.946, da Segunda Turma da Câmara Superior Rec. Fiscais, publicado em 08/10/2018; nº 2201-004.386, da Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, publicado em 14/05/2018; e nº 2201-004.388, publicado em 03/05/2018, e cuja ementa ora se transcreve em razão da sua pertinência:

> Ementa: Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias Período de apuração: 01/10/2007 a 31/12/2007 DEPÓSITO JUDICIAL. JUROS E MULTA DE MORA. LANÇAMENTO. IMPOSSIBILIDADE. O lançamento realizado para prevenir a decadência não deve incluir juros e multa moratórios sobre os valores que se encontram depositados judicialmente. GRUPO ECONÔMICO. AUSÊNCIA DE FUNDAMENTAÇÃO. NÃO CARACTERIZAÇÃO. Para a caracterização do grupo econômico e a atribuição de responsabilidade solidária às empresas que o compõem, é necessário demonstrar a existência da constituição formal do grupo de direito ou, sendo de fato, a unicidade de comando entre elas, bem como que se confundem em questões administrativas, contábeis, operacionais e de recursos humanos. Não deve prosperar a imputação dessa responsabilidade quando a existência do grupo econômico é afirmada pelo relatório fiscal sem qualquer comprovação. (Acórdão nº 2201-004.388, da Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, publicado em 03/05/2018).

Por outro lado, quando devidamente comprovada a caracterização do grupo econômico, o CARF entende pela responsabilidade solidária, com base no interesse comum, fundamentada no artigo 124, inciso I, do CTN, como se pode ver nos Acórdãos nº 1201-002.348, da Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção, de 13/09/2018; nº 2402-006.653, da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, de 05/11/2018; nº 1302-002.812, da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, de 10/07/2018; e nº 1301-002.744, da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, de 30/04/2018.

Neste ponto, convém ler a ementa do Acórdão nº 9101-003.379, proferido pela Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais:

> Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2006, 2007 ARBITRAMENTO. ESCRITURAÇÃO IMPRESTÁVEL E NÃO APRESENTAÇÃO DE DOCUMENTOS. CABIMENTO. A escrituração que contenha vícios e não reflita toda a movimentação da empresa implica o arbitramento do lucro, assim como a não apresentação, pela interessada, dos livros previstos pela legislação ou de qualquer outro documento para o qual tenha sido devidamente intimada, exige a adoção dos procedimentos previstos no artigo 530 do Decreto n. 3000/99. Assunto: Normas Gerais de Direito Tributário Ano-calendário: 2006, 2007 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM. ASPECTOS ECONÔMICO E JURÍDICO. São solidariamente obrigadas aquelas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Pessoas atuando de maneira concorrente, valendo-se de construções

> artificiais e ardilosas para se esquivar de obrigações tributárias, são atraídas para o pólo passivo da obrigação tributária, vez que se caracteriza o interesse tanto econômico quanto jurídico, implicando na solidariedade prevista no art. 124, inciso I do CTN. PIS E COFINS. FATO GERADOR. APURAÇÃO MENSAL. O fato gerador do PIS e da COFINS é apurado mensalmente, sendo descabida a incidência dessas contribuições sobre o valor total da receita no fechamento do trimestre. (Acórdão nº 9101-003.379, da Primeira Turma da Câmara Superior de Recursos Fiscais, de 01/03/2018).

No tocante às obrigações de ordem previdenciária, o entendimento do CARF permaneceu o mesmo que o dos anos anteriores, mantendo-se a responsabilidade solidária com fulcro no artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, a exemplo do que se constata a partir dos Acórdãos nº 2202-004.790, da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, de 16/11/2018; nº 2202-004.810, da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, de 16/11/2018; nº 2201-004.588, da Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, de 31/08/2018; e nº 2202-004.573, da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, de 27/08/2018.

Em sequência, a pesquisa do ano de 2019 revela que o CARF manteve a sua posição no sentido de que a existência de um grupo econômico, ainda que formado por pessoas jurídicas independentes, em que se constate a confusão patrimonial, autoriza a aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, devendo-se atribuir responsabilidade solidária a todas as empresas do agrupamento. O posicionamento é um tanto contraditório, uma vez que a confusão patrimonial pressupõe a ausência de autonomia entre as pessoas jurídicas.

Nesse sentido, vale conferir os Acórdãos nº 1301-003.665, da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, de 13/03/2019; nº 1302-003.388, da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, de 10/04/2019; nº 1301-003.472, da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, de 09/01/2019; nº 1401-002.951, da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, de 09/01/2019; nº 1301-003.827, da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, de 24/05/2019; e nº 1301-004.045, da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, de 10/09/2019.

Contudo, percebe-se o aumento das decisões, ainda que não reflitam a maioria da jurisprudência do CARF, no sentido de que a mera formação do grupo econômico não autoriza isoladamente a produção de efeitos na esfera tributária, em razão da necessidade de se comprovar o interesse comum para a responsabilização, como se vê nos Acórdãos nº 1302-003.217, da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, de 28/01/2019; nº 1003-001.220, da Terceira Turma Extraordinária da Primeira Seção, de 19/12/2019; e nº

1302-003.222, da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, de 30/01/2019.

Quanto à responsabilidade por contribuições previdenciárias, vislumbra-se que o CARF se mantém firme no entendimento de que, estando comprovada a existência do grupo econômico, as empresas dele integrantes são solidariamente responsáveis pelas dívidas das demais.

Nesse sentido, por exemplo, há os seguintes julgados: nº 2202-005.060, da Segunda Turma Ordinária da Segunda Câmara da Segunda Seção, de 25/03/2019; nº 2301-006.325, da Primeira Turma Ordinária da Terceira Câmara da Segunda Seção, de 13/09/2019; nº 2401-007.164, da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, de 27/11/2019; nº 2401-007.168, da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, de 27/11/2019; e nº 2401-007.160, da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, de 07/11/2019.

Nos autos do Processo nº 19515.720648/2016-08, proferiu-se acórdão que conflui com o entendimento do STJ, no sentido de que a mera "integração interempresarial" não autoriza a responsabilização solidária das empresas do grupo, sendo imprescindível que a pessoa jurídica tenha participado do fato jurídico tributário. Pela relevância dos seus termos, fica transcrita a ementa do referido julgado:

> Ementa: Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica - IRPJ Ano-calendário: 2011,2012 LUCRO ARBITRADO. FALTA DE APRESENTAÇÃO DE LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS. ESCRITURAÇÃO COMERCIAL E FISCAL. Cabível o arbitramento do lucro quando a contribuinte, sujeito à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal ou não apresentar ao Fisco os livros e documentos da sua escrituração. Valores recebidos que não se refiram à atividade ou ao objeto social da recorrente ou para os quais a contribuinte não conseguiu comprovar a origem, devem ser tratados como outras receitas e sujeitam-se à tributação diretamente pela aplicação das alíquotas do IRPJ e da CSLL, sem submissão ao percentual do arbitramento. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO MULTA DE LANÇAMENTO DE OFÍCIO. QUALIFICAÇÃO A multa de lançamento de ofício decorre de expressa determinação legal, e é devida nos casos de falta de pagamento ou recolhimento, de falta de declaração e nos de declaração inexata, não cumprindo à administração afastá-la sem lei que assim regulamente, nos termos do art. 97, inciso VI, do CTN. Estando evidenciada nos autos a intenção dolosa da autuada de evitar a ocorrência do fato gerador ou seu conhecimento pela Autoridade Tributária, a aplicação da multa qualificada torna-se imperiosa. MULTA AGRAVADA. O agravamento da penalidade só se mostra possível quando presentes (ou ausentes) atos do fiscalizado no sentido de tolher ou obstruir o procedimento fiscal de forma contumaz. Tendo o contribuinte, de uma forma ou outra, integral ou parcialmente, na data fixada ou após esta, apresentado o que lhe foi exigido e contribuído para que a ação fiscal se desenrolasse e chegasse ao final, descabe o agravamento da multa. SUJEIÇÃO PASSIVA. ARTIGO 124, I, DO CTN Conforme pacificada jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, não se apura responsabilidade tributária de quem não

> participou da elaboração do fato gerador do tributo, não sendo bastante para a definição de tal liame jurídico obrigacional a eventual integração interempresarial abrangendo duas ou mais empresas da mesma atividade econômica ou de atividades econômicas distintas. Da mesma forma, ainda que se admita que as empresas integram grupo econômico, não se tem isso como bastante para fundar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma delas, ao ponto de se exigir seu adimplemento por qualquer delas. Para que se esteja diante da responsabilização solidária prevista no art. 124, I, do CTN, é necessária a constatação e a prova da participação conjunta de pessoas quando da ocorrência do fato gerador, devendo estas serem copartícipes diretas das infrações imputadas pelo Fisco, o que não se estampou no caso concreto, mais ainda porque o interesse comum a que alude mencionado dispositivo legal não é simplesmente o societário, econômico e finalístico que o grupo e os seus titulares naturalmente têm na exploração dos negócios mercantis pela pessoa jurídica, mas, a participação direta das empresas responsabilizadas na realização dos fatos geradores colhidos pelo Fisco, e esta não houve restou provada adequadamente nos autos. Responsabilização solidária com fulcro no artigo 124, I, do CTN, que se afasta. SUJEIÇÃO PASSIVA. RESPONSABILIDADE. SOLIDARIEDADE. ARTIGO 135, III, DO CTN. Cabível a imputação de solidariedade às pessoas, físicas que, agindo na condição de gestores de pessoa jurídica de direito privado pratiquem condutas que caracterizem infração à lei ou excesso de poderes, como sonegação fiscal e fraude, devendo, entretanto, limitar tal imputação ao período de efetivo exercício da gestão à frente dos negócios da autuada. Responsabilização solidária imputada na forma do artigo 135, III, do CTN, mantida, observado o limite temporal de exercício dos mandatos respectivos. LANÇAMENTOS REFLEXOS. Inexistindo fatos novos a serem apreciados, estendem-se aos lançamentos reflexos o decidido no lançamento matriz. (Acórdão nº 1402-003.583, da Segunda Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, publicado em 01/02/2019).

Chegando-se a datas mais recentes, constata-se que, nos anos de 2020 e 2021, a jurisprudência do CARF acerca do tema pesquisado perdurou. Foram encontrados, tal como nos demais anos, decisões, mantendo o entendimento majoritário sobre a responsabilidade de empresas integrantes de grupo econômico.

De um lado, a responsabilidade pelas contribuições previdenciárias permaneceu sendo atribuída com fulcro no artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, combinado com o artigo 124, inciso II, do CTN, tal como se verifica nos Acórdãos nº 2401-007.794, da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, de 26/08/2020; nº 2001-002.885, da Primeira Turma Extraordinária da Segunda Seção, de 08/07/2020; nº 2401-010.122, da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, de 28/12/2021; e nº 2401-010.083, da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Segunda Seção, de 01/12/2021.

No que toca à responsabilidade solidária por tributos que não tenham natureza previdenciária, o CARF evoluiu o seu entendimento para aplicar o artigo 124, inciso I, do CTN, quando comprovado o interesse comum no fato gerador, não admitindo uma responsabilidade apenas e tão somente decorrente da formação do grupo empresarial. Como exemplo, cita-se o seguinte acórdão:

> Ementa: ASSUNTO: PROCESSO ADMINISTRATIVO FISCAL Ano-calendário: 2010, 2011 CERCEAMENTO DO DIREITO DE DEFESA. Após nova intimação dos interessados para ciência integral dos autos e concedido novo prazo para manifestação, foi viabilizado o pleno exercício de sua defesa, de forma ampla e irrestrita, que foi recebida e apreciada pela autoridade julgadora. Não há nulidade a ser sanada no presente lançamento, que preencheu todos os requisitos para ser validade constituído. ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA DE PESSOA JURÍDICA (IRPJ) Ano-calendário: 2010, 2011 OMISSÃO DE RECEITAS. PRESUNÇÃO LEGAL. DEPÓSITOS BANCÁRIOS DE ORIGEM NÃO COMPROVADA. Configuram omissão de receita, por presunção legal, os valores creditados em conta de depósito mantida em instituição financeira, em relação aos quais o titular, regularmente intimado, não comprove a origem dos recursos utilizados nessas operações, mediante documentação hábil e idônea. TRIBUTAÇÃO PELO IRPJ E CSLL. ARBITRAMENTO DO LUCRO. Será arbitrado o lucro tributável, quando o contribuinte, obrigado à tributação com base no lucro real, não mantiver escrituração na forma das leis comerciais e fiscais, ou deixar de elaborar as demonstrações financeiras exigidas pela legislação fiscal. TRIBUTAÇÃO REFLEXA. PIS E COFINS. No caso de omissão de receita, o valor correspondente deverá ser considerado na determinação da base de cálculo para o lançamento da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, do PIS e da Cofins. ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2010, 2011 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ART. 124, INCISO I, DO CTN. INEXISTÊNCIA DE INTERESSE COMUM. As pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador são solidariamente responsáveis pelo crédito tributário apurado. Não demonstrado o interesse comum, deve ser afastada a imputação de sujeição passiva solidária às responsáveis recorrentes. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA COM ESPEQUE EM ATOS NÃO CONECTADOS COM O FATO GERADOR DA EXAÇÃO. Não cabe a responsabilização do sujeito passivo com espeque nas disposições do art. 124, I, do CTN, por fatos não conectados com o fato gerador dos tributos exigidos por meio do auto de infração. MULTA DE OFÍCIO QUALIFICADA. A multa de ofício qualificada, no percentual de 150%, será aplicada sempre que ficar caracterizada a prática de fraude definida na forma da lei e comprovada em procedimento fiscal, independentemente de outras penalidades administrativas ou criminais cabíveis. No caso, a fiscalização foi exclusivamente amparada em presunção legal, não comprovando os atos ilícitos diretamente relacionados aos fatos geradores. Assim, deve ser afastada a qualificação. (Acórdão nº 1201-003.585, da Primeira Turma Ordinária da Segunda Câmara da Primeira Seção, publicado em 13/04/2020).

Na mesma esteira da decisão acima, encontram-se os Acórdãos nº 1302-004.186, da Segunda Turma Ordinária da Terceira Câmara da Primeira Seção, de 17/01/2020; e nº 1401-004.045, da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, de 31/01/2020.

Outro importante acórdão, limitando a interpretação do artigo 124, inciso I, do CTN, foi proferido nos autos do Processo nº 10680.770268/2020-14. Nele se entendeu que o dispositivo em tela não trata de norma de atribuição de responsabilidade a terceiro e apenas se dirige a "[...] atribuir responsabilidade solidária entre duas ou mais pessoas que realizam conjuntamente o 'fato gerador' do tributo, todos assumindo a condição direta de contribuinte" (Acórdão nº 9202-010.012, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, publicado em 31/12/2021).

É importante ressaltar que não se trata de posição majoritária no referido tribunal fiscal. No acórdão nº 9303-011.576 – CSRF da Terceira Turma, de 20/07/2021, por exemplo, entendeu-se que o artigo 124, inciso I, do CTN, cuida de hipótese autônoma de responsabilização tributária. A responsabilidade seria por transferência, sendo desnecessária a caracterização da responsabilidade com base nos artigos 135 a 138 do CTN. Registra-se, por oportuno, que o caso não tratou de dívidas relativas a contribuições previdenciárias.

Segundo o que foi apresentado pelo Conselheiro-Relator do Recurso Especial, o referido dispositivo legal deve ser interpretado de maneira ampla, abarcando os sujeitos "que possuam vínculo jurídico" com o fato gerador, embora não necessariamente o tenham praticado. Indicou-se que a fiscalização teria comprovado suficientemente a existência de grupo econômico irregular, uma vez que as empresas se utilizavam da mesma marca, falta de declaração de tributos devidos, desempenhavam as mesmas atividades, e havia relações de parentesco entre os sócios das pessoas jurídicas.

Então, concluiu-se pela aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, havendo responsabilidade solidária entre as empresas formadoras do grupo, dada a sua irregularidade, estando caracterizado, ainda, o "interesse comum".

O mesmo entendimento é extraído do Acórdão CARF nº 9303-011.695 – CSRF, da Terceira Turma, de 20/08/2021, sendo que nele restou indicado explicitamente que o interesse comum no caso de grupo econômico se verifica quando há identidade de direção ou confusão patrimonial entre os integrantes do grupo.

Por outro lado, na mesma ocasião, reiterou-se ser desnecessária a prática ou a contribuição para a configuração do fato gerador pelas empresas em grupo, verificando-se o "[...] interesse comum em relação ao grupo econômico de fato quando há identidade do corpo diretivo ou confusão patrimonial" (Acórdão CARF nº 9303-011.695 – CSRF, da Terceira Turma, de 20/08/2021).

Na mesma linha, caminham os Acórdãos nº 9303-011.474 – CSRF, da Terceira Turma, de 20/06/2021, nº 9303-011.104 – CSRF, da Terceira Turma, de 04/03/2021, nº 1401-006.306, da Primeira Turma Ordinária da Quarta Câmara da Primeira Seção, de 02/01/2023.

Quando, porém, o caso concreto se refere a dívidas tributárias decorrentes de contribuições previdenciárias, o CARF entende ser desnecessária a comprovação da existência de interesse comum entre as empresas formadoras do grupo econômico, em face do disposto no artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991. Isso, porque esse órgão julgador parte do pressuposto de que existe uma diferença entre a solidariedade de fato (art. 124, inc. I, do

CTN) e a solidariedade de direito (art. 124, inc. II, do CTN), decorrente de dispositivo legal específico.

Estando, pois, caracterizada a formação do grupo econômico entre as sociedades, respondem elas solidariamente pelas dívidas relativas a obrigações previdenciárias de qualquer uma das pessoas jurídicas, sendo despicienda a caracterização do interesse comum, consoante se extrai do Acórdão nº 9202-010.130 – CSRF, da Segunda Turma, de 23/11/2021.

No mesmo sentido, encontram-se os Acórdãos CARF nº 9202-009.659 – CSRF, da Segunda Turma, de 27/09/2021, nº 9202-009.656 – CSRF, da Segunda Turma, de 27/09/2021, nº 9202-009.655 – CSRF, da Segunda Turma, de 27/09/2021, nº 9202-009.653 – CSRF, da Segunda Turma, de 27/09/2021, e nº 9202-010.131 – CSRF, da Segunda Turma, de 19/01/2022.

Como se vê, a jurisprudência do CARF, no caso de obrigações tributárias decorrentes da legislação previdenciária, aponta para o sentido de haver responsabilidade solidária de sujeitos integrantes de grupo econômico, sem a necessidade de se comprovar qualquer interesse comum, conforme julgados acima citados.

Insta destacar, contudo, que, na pesquisa realizada, foi identificado o Acórdão nº 9202-010.012, cuja ementa abaixo se transcreve, segundo o qual, numa primeira leitura, a responsabilidade de empresas integrantes de grupo estaria condicionada à comprovação da existência do interesse comum:

> **Ementa:** ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS Período de apuração: 01/01/2014 a 31/12/2015 GRUPO ECONÔMICO. CONFIGURAÇÃO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 124, I DO CTN. A responsabilidade tributária prescrita no art. 124, inciso I do CTN pressupõe a partilha do mesmo fato gerador pelos interessados, o que não se configura com a presença de um simples interesse econômico do responsabilizado na prática do fato gerador tributado. O conceito de interesse comum do art. 124, I, do CTN, somente se presta para atribuir responsabilidade solidária entre duas ou mais pessoas que realizam conjuntamente o "fato gerador" do tributo, todos assumindo a condição direta de contribuinte. O art. 124, I, do CTN não é uma norma de atribuição de responsabilidade à terceiro. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. INEXISTÊNCIA A comprovação de existência de grupo econômico, embora possa ser apta a gerar efeitos nas esferas societária e trabalhista, por exemplo; não pode, isoladamente, gerar efeitos na seara tributária tendo em vista a necessidade de adequação ao tipo legal que, neste caso, determina a existência de interesse comum.
> **Numero da decisão:** 9202-010.012
> **Decisão:** Vistos, relatados e discutidos os presentes autos. Acordam os membros do colegiado, por unanimidade de votos, em conhecer do Recurso Especial e, no mérito, em dar-lhe provimento. (assinado digitalmente) Maria Helena Cotta Cardozo - Presidente em Exercício (assinado digitalmente) Marcelo Milton da Silva Risso Relator Participaram do presente julgamento os Conselheiros Mario Pereira de Pinho Filho, Ana Cecilia Lustosa da Cruz, Pedro Paulo Pereira Barbosa, Joao Victor

> Ribeiro Aldinucci, Mauricio Nogueira Righetti, Marcelo Milton da Silva Risso, Rita Eliza Reis da Costa Bacchieri, Maria Helena Cotta Cardozo (Presidente em exercício).
> **Nome do relator:** MARCELO MILTON DA SILVA RISSO. (Processo nº 10680.770268/2020-14, da Segunda Turma, da Câmara Superior de Recursos Fiscais, sessão ocorrida em 29 out. 2021, publicado em 31 dez. 2021).

Convém, entretanto, fazer o seguinte registro: da leitura do inteiro teor do Acórdão, é possível extrair que a autuação, embora em se tratando de débitos relativos a contribuições previdenciárias, valeu-se do artigo 124, inciso I, do CTN, para a caracterização da responsabilidade solidária entre as empresas do grupo. A questão foi meramente formal, quanto ao fundamento da responsabilidade tributária.

Ressalvou-se, contudo, que se a autuação tivesse sido fundamentada no artigo 124, inciso II, combinado com o artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, seria possível cogitar a responsabilidade pela simples existência de grupo econômico. Verifica-se, assim, que o CARF aceita a responsabilidade objetiva dos integrantes de um grupo econômico, no caso de obrigações tributárias decorrentes da legislação previdenciária, sem a necessidade de se comprovar qualquer ilícito ou mesmo ligação com o fato jurídico tributário.

A responsabilidade prevista no artigo 124, inciso I, do CTN, por seu turno, pressupõe, segundo o que consta do voto do relator, a comprovação e a demonstração do interesse comum, que não se confunde com o interesse meramente econômico. Na verdade, portanto, o referido Acórdão não pode ser tido como uma tendência de divergência no posicionamento do CARF acerca da responsabilidade solidária de empresas integrantes de grupo econômico, no caso de obrigações tributárias previstas na legislação previdenciária.

Constata-se, a partir dos acórdãos examinados, que o CARF compreende, no caso das obrigações tributárias não decorrentes da legislação previdenciária, que a comprovação do interesse comum, com base no artigo 124, inciso I, do CTN, é fundamento suficiente para a atribuição da responsabilidade, tal qual o que consta do Parecer COSIT nº 04/2018.

No entanto, embora assim se afirme repetidamente, nota-se que, na verdade, quando o referido órgão julgador fiscal atribui tal responsabilidade, refere-se a atos ilícitos, como sonegação, simulação ou fraude contra o Fisco, ou mesmo decorrentes da confusão patrimonial, do excesso de poderes, do abuso da personalidade jurídica, da prática de crimes tributários, apenas para citar os principais exemplos vistos nos julgamentos.

Portanto, o fundamento jurídico adotado pelo CARF para considerar uma empresa integrante de um grupo econômico responsável pelas obrigações tributárias das demais é o cometimento de atos ilícitos, sejam comissivos ou omissivos, dolosos ou culposos. A partir da

ilicitude, seja administrativa, civil ou penal, é que se vislumbra a responsabilidade, cuja consequência será a solidariedade prevista no artigo 124, inciso I, do CTN.

Assim, muito embora tal órgão aponte legalmente a atribuição de responsabilidade nesse dispositivo legal, o fundamento jurídico, isto é, o fato autorizador da responsabilização, é a prática de ilícito, que deve estar devidamente comprovada no processo administrativo fiscal.

Não é a formação do grupo em si que permite a atribuição de responsabilidade, mas a existência de ilícitos, seja na própria configuração do grupo (irregular), seja na prática de ilícitos pelos membros de um grupo regular.

5.4 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECONÔMICOS NA PERSPECTIVA DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

A pesquisa realizada na página do referido Tribunal retornou 36 (trinta e seis) acórdãos, tendo sido utilizadas as seguintes palavras-chave: “grupo”, “econômico”, “responsabilidade”, “solidária”, “tributária”.

A análise desses acórdãos foi feita do mais recentemente proferido para o mais antigo. A leitura do inteiro teor foi realizada apenas dos mais representativos do tema, posto que os pressupostos de admissibilidade do recurso especial, muitas vezes, levam ao não conhecimento do mérito recursal. Muitos desses recursos tiveram como óbice a Súmula nº 7 do STJ, que veda o exame do acervo probatório colacionado ao processo, para eventualmente desconstituir o entendimento adotado pelo tribunal de origem.

No AgInt no REsp nº 1.911.919/SP (BRASIL, STJ, DJe de 14/11/2022), citando precedentes da própria Corte (AgInt no REsp nº 1860479/PR e AgRg no AREsp nº 89.618/PE), negou-se provimento ao recurso da Fazenda Nacional, em face de decisão monocrática que, provendo o Recurso Especial do contribuinte, determinara o retorno dos autos à origem para adequação ao entendimento firmado no STJ, segundo o qual, mesmo estando comprovada a existência de um grupo econômico de fato, para que se atribua a responsabilidade solidária prevista no artigo 124, inciso I, do CTN, e no artigo 30 da Lei 8.212/90, é necessário que as empresas agrupadas pratiquem o fato jurígeno (gerador), haja “práticas comuns” ou confusão patrimonial entre elas.

No recurso citado, o STJ não julgou o mérito recursal, isto é, se no caso concreto estava configurada ou não a responsabilidade solidária, mas decidiu que o acórdão de origem

não continha fundamentação jurídica suficiente para enquadrar a responsabilidade solidária das empresas do grupo econômico em uma das hipóteses dos artigos 124, 133, 134 e 135 do CTN. Assim, determinou-se o retorno dos autos à origem para "[...] rejulgamento do recurso (de embargos de declaração), à luz da orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior" (BRASIL, STJ, DJe de 14/11/2022).

No AgInt no REsp nº 1.926.476/SP (BRASIL, STJ, DJe de 31/8/2021.), decidiu-se não ser possível reavaliar as provas colacionadas aos autos para infirmar a conclusão adotada pelo Tribunal de origem quanto à responsabilidade solidária de empresas integrantes de um mesmo grupo econômico. Reafirmou-se, no entanto, o entendimento pacificado do STJ acerca da desnecessidade de se instaurar IDPJ para o reconhecimento de responsabilidade solidária de empresas de um mesmo agrupamento econômico.

Igual entendimento foi adotado no AREsp nº 1.455.240/RJ, porquanto "seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exigi-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum", já que em ambas as situações a responsabilidade advém da atuação irregular (BRASIL, STJ, DJe de 23/8/2019). No mesmo sentido, menciona-se, ainda, o acórdão proferido no AREsp nº 1.455.240/RJ (BRASIL, STJ, DJe de 23/8/2019).

Destaca-se que, mesmo tendo sido admitidos os recursos especiais correlatos por esbarrarem na Súmula nº 7 quanto à caracterização ou não do grupo econômico, os acórdãos mencionados afirmam que o tribunal de origem partiu da premissa de haver, nos autos, comprovação da existência de grupo econômico de fato "irregular", ou seja, com confusão patrimonial ou atuação ilícita das pessoas jurídicas para se imiscuir do cumprimento de obrigações tributárias.

A despeito de muitos recursos especiais que tratam da responsabilidade solidária de empresas integrantes de um mesmo grupo econômico não chegarem ao julgamento do mérito, foi possível concluir que o STJ tem entendimento claro e pacificado sobre a impossibilidade de atribuição de responsabilidade tributária apenas com base na circunstância da formação de um grupo de empresas, ainda que este seja meramente de fato. Nesse sentido, tem-se o AgRg no Ag nº 1.392.703/RS (BRASIL, STJ, DJe de 14/6/2011).

Segundo o que consta da ementa do acórdão proferido no AgInt no AREsp nº 1.035.029/SP (BRASIL, STJ, DJe de 30/5/2019), resta claro que "[...] 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", e exige que haja um liame das empresas, ainda que de forma indireta, para a produção do fato jurídico tributário.

Vale conferir a ementa desse julgamento, dada a sua relevância para o tema estudado:

> TRIBUTÁRIO. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. ALEGAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO, PARA COMPELIR TERCEIROS A RESPONDER POR DÍVIDA FISCAL DA EXECUTADA. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA PESSOA JURÍDICA DIVERSA DO DEVEDOR, FORA DAS HIPÓTESES LEGAIS. O ACÓRDÃO RECORRIDO ESTÁ RESPALDADO NA JURISPRUDÊNCIA DO STJ DE QUE A EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA A SOLIDARIEDADE PASSIVA NA EXECUÇÃO FISCAL. AGRAVO INTERNO DA FAZENDA NACIONAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO.
> 1. A respeito da definição da responsabilidade entre as empresas que formam o mesmo grupo econômico, de modo a uma delas responder pela dívida de outra, a doutrina tributária orienta que esse fato (o grupo econômico) por si só, não basta para caracterizar a responsabilidade solidária prevista no art. 124 do CTN, exigindo-se, como elemento essencial e indispensável, que haja a induvidosa 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 aprouvesse; contudo, o sistema tributário e os institutos garantísticos de Direito Tributário não dariam respaldo a esse tipo de pretensão, mesmo que se reconheça que ela (a pretensão) ostenta em seu favor a inegável vantagem da facilitação da cobrança.
> 3. Fundando-se nessas mesmas premissas, o STJ repele a responsabilização de sociedades do mesmo grupo econômico com base apenas no suposto interesse comum previsto no art. 124, I do CTN, exigindo que a atuação empresarial se efetive na produção do fato gerador que serve de suporte à obrigação. Nesse sentido, cita-se o REsp. 859.616/RS, Rel. Min. LUIZ FUX, DJ 15.10.2007. 4. Assim, para fins de responsabilidade solidária, não basta o interesse econômico entre as empresas, mas, sim, que todas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador. Precedentes: AgRg no AREsp.
> 603.177/RS, Rel. Min. BENEDITO GONÇALVES, DJe 27.3.2015; AgRg no REsp. 1.433.631/PE, Rel. Min. HUMBERTO MARTINS, DJe 13.3.2015.
> 5. A circunstância de várias empresas possuírem, ao mesmo tempo, sócio, acionista, dirigente ou gestor comum pode até indiciar a presença de grupo econômico, de fato, mas não é suficiente, pelo menos do ponto de vista jurídico tributário, para tornar segura, certa ou desenturvada de dúvidas a legitimação passiva das várias empresas, para responderem pelas dívidas umas das outras, reciprocamente.
> 6. Agravo Interno da Fazenda Nacional a que se nega provimento.
> (BRASIL, STJ, AgInt no AREsp n. 1.035.029/SP, relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, julgado em 27/5/2019, DJe de 30/5/2019.)

A leitura atenta do inteiro teor do acórdão acima citado, por seu turno, revela que o STJ adota claramente a tese segundo a qual, para a configuração da responsabilidade de pessoas jurídicas integrantes de determinado grupo econômico, é essencial a prática ou a

vinculação com o fato gerador, não sendo suficiente a configuração do grupo, nem a existência de interesse comum. Exige-se que as empresas formadoras do grupo atuem para a configuração do fato jurígeno do qual nasce a obrigação tributária.

Cita-se, pela plena pertinência, trecho do voto do Ministro Relator Napoleão Nunes Maia Filho no referido julgamento:

> [...] 11. Portanto, quando está em causa a apreciação de responsabilidade tributária a ser imposta a pessoas que não revestem a condição jurídica de contribuinte primário ou direto, o CTN impõe que essas pessoas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, II). 12. Também se deve mencionar, mesmo de passagem, que, a teor dos arts. 134 e 135 do CTN, a responsabilidade por infrações tributárias vincula-se sempre à ocorrência de verdadeiros ilícitos administrativos, somente configuráveis quando o seu agente pratica atos tributariamente relevantes tisnados pela conduta ultra vires ou de mágoa a dispositivo legal, contratual social ou estatutário; afastando, pelo menos em princípio, e doutrinariamente, que possam pessoas jurídicas ser enquadradas no art. 135 do CTN, considera-se, ainda, que a ocorrência de qualquer dos eventos contemplados neste item normativo precisa ser demonstrada quantum satis. 13. Anota-se, finalmente, que a circunstância de várias empresas possuírem, ao mesmo tempo, sócio, acionista, dirigente ou gestor comum pode até indiciar a presença de grupo econômico, de fato, mas tenho para mim que não é suficiente, pelo menos do ponto de vista jurídico tributário, para tornar segura, certa ou desenturvada de dúvidas a legitimação passiva das várias empresas, para responderem pelas dívidas umas das outras, reciprocamente. (BRASIL, STJ, AgInt no AREsp n. 1.035.029/SP, DJe de 30/5/2019).

A responsabilidade solidária de empresas integrantes de um mesmo grupo econômico está, portanto, juridicamente fundamentada, segundo a jurisprudência predominante do STJ, na prática de atos comuns que concorram para a realização da conduta do próprio fato jurídico-tributário ou para cometimento de infração tributária a ele ligado. Está claro que o artigo 128 do CTN, ainda que implicitamente, tem sido levado em consideração nas decisões proferidas pelo STJ. É, em suma, necessário haver vinculação das pessoas jurídicas com o fato gerador da obrigação tributária.

O STJ menciona, ainda, que a confusão patrimonial entre empresas também autoriza a atribuição de responsabilidade tributária entre as pessoas jurídicas de dado grupo econômico, exatamente por se tratar de um ilícito. Nesse sentido, encontram-se os acórdãos proferidos no AgInt no REsp nº 1.540.683/PE (BRASIL, STJ, DJe de 2/4/2019), no REsp nº 1.689.431/ES (BRASIL, STJ, DJe de 19/12/2017), no AgRg no REsp nº 1.433.631/PE (BRASIL, STJ, DJe de 13/3/2015) e no REsp nº 834.044/RS (BRASIL, STJ, DJe de 15/12/2008).

Em nenhum dos acórdãos do STJ objeto do estudo, foi possível identificar uma proposta de conceito da categoria “grupo econômico”, provavelmente, porque, sendo matéria de fato, o Tribunal pressupõe estar configurado o grupo, caminhando apenas para decidir

sobre a presença dos requisitos autorizadores da responsabilidade tributária das empresas integrantes.

Ou apenas, talvez, porque, no objeto dos recursos que chegaram ao exame desse Tribunal, a questão não tenha sido sequer suscitada pelos recorrentes. Seria salutar, no entanto, que o STJ formulasse, ainda que a título de *obiter dictum*, os elementos necessários para se identificar a formação de um grupo econômico, trazendo maior segurança jurídica para os negócios e contribuintes que assim decidissem desenvolver a sua atividade.

Constata-se que a responsabilidade de grupos econômicos ainda é questão pouco apreciada no STJ. Não obstante essa constatação, é possível dizer que a *ratio decidendi* dessa responsabilidade seria: a prática em comum do fato gerador, a prática de ilícitos tributários aliados ao fato gerador ou a confusão patrimonial.

Os precedentes são escassos; a pesquisa realizada, como antes dito, retornou apenas 36 (trinta e seis) acórdãos, num intervalo de 14 (quatorze) anos. No projeto de pesquisa, havia sido proposto o intervalo de dez (dez) anos, contudo, diante do universo restrito de acórdãos encontrados, optou-se pela ampliação do período da pesquisa.

De certo modo, essa dificuldade foi salutar para o resultado da investigação, porque foi possível observar que o STJ, desde 2008, mantém estes entendimentos: a simples formação de grupo econômico não autoriza a responsabilização das suas empresas-membro; e a simples formação de um grupo não atende ao requisito do interesse comum, sendo necessária a presença de um dos requisitos acima assinalados.

Voltando-se aos questionamentos originariamente feitos no início do presente trabalho, quais sejam: segundo o que o STJ apresenta, a simples caracterização de um grupo econômico de fato implica a responsabilidade solidária para fins tributários entre as empresas que o integram? Em quais circunstâncias admite o referido Tribunal a responsabilidade de empresas integrantes de um mesmo grupo econômico? Tem o Superior Tribunal de Justiça acolhido a tese defendida pela Fazenda Nacional de forma incondicional? Qual o fundamento legal para a admissão da responsabilidade de empresas de um mesmo grupo econômico segundo o que consta da jurisprudência do STJ?, passa-se a respondê-los ponto a ponto.

Quanto à primeira pergunta, como visto do estudo dos acórdãos proferidos pelo STJ, é possível afirmar que este Tribunal não admite que sejam responsabilizadas empresas pertencentes a um mesmo agrupamento de fato pela simples circunstância de formarem um grupo econômico.

Com relação ao segundo ponto questionado, mesmo diante do pequeno espectro de decisões proferidas pelo STJ, tornou-se possível responder que referido Tribunal exige que as empresas que se objetiva responsabilizar estejam vinculadas ao fato jurígeno da obrigação tributária, seja diretamente, praticando-o, seja indiretamente, pela realização de condutas comissivas ou omissivas ilícitas relacionadas ao fato gerador, ou mesmo quando configurada a confusão patrimonial entre as pessoas jurídicas, restando caracterizado o abuso da personalidade jurídica, que nada mais é do que um ilícito civil.

Finalmente, conclui-se que o fundamento legal adotado pelo STJ para a atribuição de responsabilidade tributária a empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico é o artigo 124, inciso I, do CTN, desde que esteja suficientemente comprovada a existência do interesse comum – que não se confunde com o interesse meramente econômico – na situação fática constitutiva do fato jurígeno da obrigação tributária, cuja responsabilidade pelo pagamento se pretende imputar. E a mera formação de um grupo econômico de pessoas jurídicas, por haver simples interesse econômico comum, a princípio, não se subsome à hipótese legalmente admitida.

Todavia, o fundamento jurídico está ligado à prática em comum do fato gerador, à prática de ilícitos tributários aliados ao fato gerador ou à confusão patrimonial. Com exceção do primeiro, os demais configuram infrações tributárias.

5.5 COMPARAÇÃO ENTRE A JURISPRUDÊNCIA ADMINISTRATIVA E A JURISPRUDÊNCIA JUDICIAL

Consoante o que foi apresentado nas duas subseções antecedentes, o CARF tem, resumidamente, 2 (duas) vertentes para a responsabilização de grupos econômicos.

Quanto às obrigações previdenciárias, a responsabilidade solidária decorre do artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, combinado com o artigo 124, inciso II, do CTN. Neste caso, independe, para a responsabilização das empresas, a caracterização de interesse comum ou mesmo a influência, ainda que remota ou indireta, na configuração do fato jurídico tributário.

Embora alguns pontos de inflexão tenham sido identificados ao longo dos anos delimitados na pesquisa, esse posicionamento permaneceu até hoje na jurisprudência do CARF.

Quanto às obrigações tributárias não decorrentes da legislação previdenciária, percebe-se que o entendimento evoluiu ao logo dos anos. Inicialmente, o CARF entendia que a existência do grupo econômico seria suficiente para se caracterizar o chamado interesse comum previsto no artigo 124, inciso I, do CTN.

Atualmente, a jurisprudência do órgão julgador administrativo federal entende que o grupo econômico não é circunstância apta por si só a caracterizar a responsabilidade das empresas do grupo, sendo imprescindível a existência de algum ilícito na formação do grupo em si ou na prática do fato jurígeno do tributo.

Por sua vez, o STJ, desde os seus primeiros julgados, firmou posição no sentido de que, seja em relação a obrigações fiscais previdenciárias ou não, a simples formação de um grupo não enseja o interesse comum referido no artigo 124, inciso I, do CTN. Assim, a existência do grupo não é circunstância relevante para a responsabilização das empresas.

É necessário demonstrar a prática comum do fato gerador, a prática comum de ilícitos na prática do fato tributário ou na tentativa de descaracterizá-lo, assim como confusão patrimonial. Tais circunstâncias, para fins de responsabilização tributária, independem da formação de um grupo de empresas. É possível que 2 (duas) ou mais empresas, mesmo não sendo do mesmo grupo, tenham atuado em conluio para furtar-se à tributação. Ainda assim, poderão ser responsabilizadas conjuntamente pelo tributo, uma como contribuinte e a outra como corresponsável, nos termos de uma das hipóteses previstas no CTN.

Os pressupostos jurídicos adotados pelo STJ, portanto, são mais restritivos que os escolhidos pelo CARF na responsabilização solidária de empresas de grupo econômico. Essa diferença se deu durante todo o período pesquisado. Isso reflete em certa medida a esfera de competência de cada um desses órgãos jurisdicionais.

Embora assemelhadas as funções jurisdicionais administrativa e judicial, porque o Executivo e o Judiciário trabalham com as normas gerais e abstratas produzidas pelo Legislativo, as suas competências "[...] diferenciam-se, fundamentalmente, em razão dos pressupostos que dão oportunidade aos seus respectivos exercícios, bem como pela finalidade a que se prestam" (PRIA, 2020, p. 626).

Enquanto a atividade administrativa, ainda que na sua função decisória, é praticada com o objetivo de atingir os seus próprios interesses com a produção de normas individuais e concretas "destinadas à realização dos valores e objetivos fundamentais do Estado", a função jurisdicional típica, exercida pelo Judiciário, é atividade que se faz "em função do interesse de

terceiros" e produz normas individuais e concretas vocacionadas a dirimir conflitos (PRIA, 2020).

Contudo, ao Poder Executivo é dado, dentro das suas esferas de competências, dirimir conflitos na esfera administrativa, daí se falar que ele exerce uma função jurisdicional atípica que, todavia, encontra-se limitada. E uma dessas principais limitações é que não lhe é permitido o reconhecimento da inconstitucionalidade de textos legislados infraconstitucionais, ao contrário do que ocorre com o Poder Judiciário que, mesmo de forma difusa, pode reconhecer a inconstitucionalidade de determinado ato normativo, afastando a sua validade para determinado caso concreto.

Além dessa diferença fundamental, costuma-se dizer que, por mais que as regras estatuídas tenham o objetivo de dar independência aos órgãos administrativos na sua função atipicamente jurisdicional, há certa tendência voltada para os objetivos arrecadatórios do Estado. Nesse sentido, Pria (2020, p. 634) leciona da seguinte maneira:

> A questão da independência do julgador é especialmente delicada no âmbito dos contenciosos administrativos tributários. O fato de serem órgãos que compõem o plexo macro-orgânico responsável pela administração tributária do ente político tributante costuma resultar numa indesejada porosidade dos contenciosos administrativos tributários às pressões por resultados arrecadatórios positivos, pressões essas que, não raro, costumam respingar sobre a independência do julgador tributário.

O mesmo autor, contudo, aponta para a ideia de que a composição paritária da maior parte dos tribunais administrativos-tributários tende a afastar o comprometimento quanto à imparcialidade do julgador tributário, reforçando "o compromisso do Estado com o autocontrole da atividade impositiva e com a concreta realização da 'justiça tributária'" (PRIA, 2020, p. 636). Contudo, ainda que independentes e autônomos, os tribunais tributários encontram limitações nos seus julgamentos, sendo uma delas a impossibilidade de afastar a aplicabilidade de uma regra por ser incompatível com a Constituição.

Esse parêntese é realizado, de certo modo, para mostrar as possíveis causas que explicam o entendimento mais restritivo feito pelo STJ quanto à responsabilidade tributária de grupos econômicos em relação a contribuições previdenciárias enquanto o CARF entende pela plena compatibilidade do artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.112/1991, com o ordenamento jurídico, inclusive apontando-se, que lhe é vedado apreciar a inconstitucionalidade de normas.

Para fechar o tópico, o que se verificou no período pesquisado foi a constância no entendimento do STJ acerca da responsabilidade de grupos econômicos desde as primeiras decisões prolatadas que, independentemente da natureza previdenciária ou não do tributo,

sempre exigiu a comprovação do interesse comum do artigo 124, inciso I, do CTN, enquanto o CARF, nos anos iniciais da pesquisa, não tinha isso claro.

Contudo, sob a influência da jurisprudência do STJ, o CARF modificou a sua interpretação quanto ao artigo 124, inciso I, do CTN, para entender necessária a comprovação do interesse comum para responsabilização de empresas pertencentes a grupos econômicos pelas dívidas tributárias não previdenciárias. O CARF afastou-se, assim, a compreensão inicial de que a mera existência do grupo econômico seria circunstância suficiente para se atribuir a responsabilidade solidária.

Todavia, para a responsabilização tributária dos grupos econômicos por dívidas previdenciárias, a posição do tribunal administrativo federal é o de que a mera configuração do grupo enseja a atribuição de responsabilidade. Assim, nesse ponto, o CARF não aderiu à jurisprudência do STJ, embora se tenha visto que isso ocorreu em alguns acórdãos minoritários.

5.6 CRÍTICAS À *RATIO DECIDENDI* DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

Finalizando as discussões, objetiva-se fazer uma leitura crítica da jurisprudência do STJ acerca da responsabilidade tributária de empresas que integram grupo econômico.

Quando proposta a pesquisa, inicialmente, o objetivo primordial do trabalho era realizar um estudo analítico dos precedentes proferidos no STJ para, assim, concluir-se acerca da sua compatibilidade ou não com as limitações impostas constitucional e legalmente na atribuição de responsabilidade tributária a quem não tivesse praticado diretamente o fato jurígeno.

Contudo, à medida que a pesquisa e a escrita foram sendo desenvolvidas, sentiu-se a necessidade de ajustar-se o objetivo principal do trabalho para que este refletisse as possibilidades jurídicas de se atribuir responsabilidade tributária a grupos de empresa. E, a partir dos pressupostos aos quais foi possível se chegar, realizar a análise da jurisprudência do STJ somente ao final, confrontando-a com a proposição que se reputou possível na responsabilização de empresas componentes de grupos econômicos.

A linguagem dos tribunais, como se sabe, carece de cientificidade e revela-se, muitas vezes, imprecisa, cabendo à Ciência do Direito, ou, ao menos, a quem intenta com ela contribuir, lançar um olhar com foros mais técnicos, com o objetivo de compreender a interpretação realizada pelo Judiciário acerca de contendas que lhe são postas a solucionar.

A partir do estudo da literatura nacional sobre o tema e dos dispositivos legais presentes no ordenamento jurídico pátrio, realizado na seção 4, propôs-se a seguinte solução jurídica para a responsabilização de empresas pertencentes a grupos econômicos:

(i) Diante de um grupo econômico irregular, assim reconhecido em processo administrativo ou judicial com as garantias do contraditório e da ampla defesa, as empresas que dele fazem parte, porque existentes apenas formalmente, não tendo qualquer autonomia jurídica ou patrimonial, respondem como contribuintes, isto é, como sujeito passivo direto do tributo, nos termos do artigo 121, inciso I, do CTN; e
(ii) Sendo, por outro lado, o grupo regular, 2 (duas) situações distintas devem ser tratadas diversamente, a saber: a) aquela em que as empresas ou algumas delas realizem atos infracionais que contribuam para o fato jurídico tributário, direta ou indiretamente, devendo as empresas partícipes responderem com fulcro no artigo 136 do CTN; e b) a situação em que as empresas não atuem de forma ilícita, direta ou indiretamente, para a constituição do fato jurígeno do tributo, não se permitindo que seja atribuída responsabilidade solidária entre as componentes do grupo, por inexistir fundamentação legal compatível com o sistema jurídico brasileiro.

Por sua vez, o estudo da jurisprudência do STJ revelou que esse Tribunal se assenta nos seguintes pressupostos para atribuir-se a responsabilidade solidária entre as pessoas jurídicas componentes de grupos econômicos:

(i) A simples formação do grupo econômico não implica a solidariedade tributária;
(ii) Exige-se que as empresas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato jurídico tributário que caracteriza o interesse comum delas, a atrair a solidariedade do artigo 124, inciso I, do CTN, mesmo no caso das contribuições para a previdência social, não sendo o artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, suficiente para atribuir-se tal responsabilidade; e
(iii) A existência de fraude, simulação, ausência de autonomia jurídica e financeira das empresas, abuso da personalidade jurídica.

A primeira premissa estabelecida pelo STJ é digna de elogios, porque não está somente em total consonância com as doutrinas tributária e empresarial, mas igualmente com o que se dispõe expressamente no Código Civil de 2002, mais precisamente no seu artigo 50, parágrafo 4º.

A segunda premissa, por outro lado, parte do pressuposto de que as pessoas jurídicas do grupo tenham realizado conjuntamente a situação configuradora do fato jurígeno do tributo, de modo a se aplicar o artigo 124, inciso I, do CTN (interesse comum).

Nesse caso, pensa-se que não se trata de caso de responsabilidade, porquanto se as empresas do grupo realizaram conjuntamente a situação configuradora do tributo, são elas na verdade contribuintes. Respondem como sujeitos passivos da regra matriz de incidência do tributo (art. 121, I do CTN) e não como responsáveis tributários (art. 121, II do CTN).

Como dito na seção 2, a regra-matriz de incidência de responsabilidade tributária é diversa da regra-matriz de incidência do tributo. Assim, quem pratica diretamente o fato jurídico descrito no critério material do antecedente da regra-matriz de incidência tributária é o contribuinte e quem realiza conjuntamente a situação configuradora do fato jurídico tributário é o sujeito passivo direto.

Somente é tecnicamente responsável aquele que, não tendo praticado diretamente o fato jurídico que dá ensejo ao nascimento do tributo, tem com ele ou com o sujeito passivo (contribuinte) uma relação indireta a fazer nascer uma outra relação jurídica com o Fisco, prevista na regra-matriz de incidência de responsabilidade tributária. Essa relação se dará entre o Fisco e o responsável, desde que haja, no ordenamento jurídico, previsão para tanto.

A crítica que se tem a esse segundo pressuposto lançado pelo STJ é a de que, na verdade, a pretexto de se falar em responsabilidade tributária, está-se diante de uma sujeição passiva direta, enquanto contribuinte mesmo. Há uma clara atecnia do Tribunal em relação ao conceito de responsável tributário.

Finalmente, em relação aos casos de fraude, simulação, confusão patrimonial e abuso da personalidade jurídica reiteradamente mencionados nos julgamentos do STJ sobre o tema, entende-se que, em relação à responsabilização tributária, as empresas do grupo, por configurarem situações de ilicitude, deveriam ser enquadradas no artigo 136 do CTN, como proposto na seção 4, ou mesmo em outras hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN, e não no artigo 124, inciso I, do CTN, porquanto, como visto, não se trata de uma norma geral e abstrata que traz uma regra de responsabilidade tributária, mas apenas de um

dos efeitos dessa responsabilidade anteriormente estabelecida por meio de outras regras-matrizes de incidência da responsabilidade tributária.

Em que pesem as atecnias acima apontadas, verifica-se que o STJ tem limites claros no reconhecimento de responsabilidade tributária nas situações configuradoras de grupos econômicos, sendo certo que tanto não admite a responsabilização apenas pela formação do grupo como também exige que, de alguma forma, as pessoas jurídicas responsabilizadas tenham contribuído para a incidência do tributo ou tenham praticado ilicitudes capazes de repercutir na esfera das suas responsabilidades tributárias.

6 CONSIDERAÇÕES FINAIS

O presente trabalho buscou investigar, a partir da observação do crescente fenômeno global da organização de empresas em grupos, se o ordenamento jurídico brasileiro permite atribuir responsabilidade tributária solidária às empresas integrantes de um mesmo grupo econômico.

Na segunda seção, de ordem mais teórica, dedicou-se a estudar a sujeição passiva tributária, focando na apreensão da responsabilização de terceiros que não participaram, direta ou indiretamente, da prática do fato jurídico-tributário do qual se exsurge a obrigação fiscal.

Restaram estabelecidas premissas essenciais para o desenvolvimento do raciocínio desenvolvido e para as soluções jurídicas propostas nas seções seguintes. Fixou-se, inicialmente, que o conceito de norma jurídica adotado, tal qual compreendido no Constructivismo Lógico-Semântico, é o resultado da atividade interpretativa realizada a partir do texto legal. Dessa forma, enquanto não reduzida em linguagem pela autoridade competente, inexiste norma em sentido estrito, isto é, em sua significação completa e concreta.

Parte-se, assim, do pressuposto de que a atividade jurisdicional é produtora de normas jurídicas e de valores que influenciam não só as demais decisões judiciais, mas toda a sociedade.

Outro conceito essencial para o desenvolvimento do trabalho, igualmente tomado do Constructivismo Lógico-Semântico, foi o de regra-matriz de incidência tributária enquanto estrutura lógico-hipotética composta por um antecedente e um consequente, e, ocorrido o evento previsto no antecedente, este deve ser o consequente.

Aliás, é preciso ressaltar que o Constructivismo Lógico-Semântico foi decisivo para este estudo, na medida em que, a partir dos seus pressupostos, objetivou-se garantir uniformidade e coerência na construção das soluções propostas para a compreensão do objeto de estudo.

Destacou-se que, considerada a estrutura da regra-matriz de incidência tributária, o objeto deste estudo está relacionado com o aspecto pessoal do seu consequente, mais precisamente, no que se refere ao sujeito passivo da obrigação tributária, isto é, aquele que deve adimplir a obrigação tributária.

Contudo, embora tratando da sujeição passiva tributária, o objeto de investigação voltou-se especificamente para os mecanismos legais que determinam a atribuição do dever

de adimplemento da obrigação tributária a outra pessoa não diretamente ligada à realização do comportamento descrito no critério material da hipótese de incidência tributária.

Como se sabe, o sujeito passivo tributário não é apenas aquele quem pratica o fato jurídico-tributário, mas também aquele a quem a lei determine o dever de pagar o tributo, independentemente de apresentar relação direta e imediata com o fato jurídico-tributário. Indicou-se, ainda, que a regra de responsabilidade tributária não se encontra na estrutura da regra-matriz de incidência do tributo, mas decorre de uma regra de incidência diversa e que estabelece especificamente a responsabilidade pelo pagamento do tributo a quem não é o contribuinte.

Fala-se, portanto, em uma regra-matriz de responsabilidade tributária que, assim como a regra-matriz de incidência do tributo, enceta uma relação tributária, mas, desta feita, entre o responsável e o Fisco. Doutra banda, restou assentado que o responsável há de ter alguma relação, embora não o pratique, com o fato jurídico tributário, sob pena de ser ilegítima a sua eleição pelo legislador.

A partir do CTN e das classificações adotadas pela doutrina, foram apresentados os diversos tipos de responsabilidade tributária: por substituição; por sucessão ou transferência; de terceiros; por infrações. Nesse ponto, estabeleceu-se que a solidariedade tributária não é uma forma autônoma de atribuição de responsabilidade tributária, mas um efeito dela previsto em determinadas situações legalmente estabelecidas.

Foi assentado que a CF de 1988 traz limites ao legislador tributário quanto à previsão de hipóteses de responsabilidade tributária, devendo introduzi-las no ordenamento por meio de lei complementar, nos termos do artigo 146, inciso III, da CF de 1988.

Na terceira seção, debruçou-se especificamente sobre o grupo econômico, suas previsões no ordenamento jurídico, sua definição e seus tipos. Viram-se referências ao grupo econômico nos seguintes diplomas legais: no artigo 2º, parágrafo 2º, do Decreto-Lei nº 5.452/1943 (CLT); no artigo 3º, parágrafo 2º, da Lei nº 5.889/1973; na Lei nº 6.404/1976; no artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991; no artigo 6º da Lei nº 9.449/1997; nos artigos 33 e 34 da Lei nº 12.529/2011; e no artigo 50, parágrafo 4º, do CC de 2002. E no campo infralegal, e especificamente fiscal, encontra-se referência ao grupo econômico no artigo 494 da IN RFB nº 971/2009, recentemente revogada pela IN RFB nº 2110/2022, que trouxe previsões semelhantes à IN anterior.

A partir das definições de grupo econômico encontradas na doutrina e na jurisprudência, definiu-se tal categoria como sendo uma união de 2 (duas) ou mais sociedades

empresárias, ou pessoas jurídicas, que, conservando as suas personalidades e autonomias patrimoniais, objetivam a consecução de metas e políticas empresariais comuns, havendo controle, administração e direção únicos e dominantes de uma delas sobre as outras. Distinguiu-se o grupo econômico de direito, como sendo aquele formado por meio de instrumento (convenção), do grupo econômico de fato, que não foi constituído por um instrumento formal.

Tal forma de organização entre pessoas jurídicas não é vedada pelo ordenamento jurídico brasileiro, tendo em vista este ser regido pela liberdade econômica e de iniciativa, no desenvolvimento da atividade econômica, desde que se respeitando, além dos preceitos especificamente previstos nos artigos 170 a 181 da CF de 1988, as normas infraconstitucionais.

Avançando-se no estudo do grupo econômico, foi possível constatar que há situações de agrupamentos de pessoas jurídicas que, embora referidos impropriamente pela doutrina e jurisprudência, assim como pelo Fisco, como grupos econômicos, na verdade, assim não podem ser caracterizados. São os denominados grupos econômicos irregulares caracterizados pelo abuso de personalidade jurídica, uma vez que as sociedades supostamente integrantes daquele agrupamento, na verdade, não existem efetivamente, mas apenas formalmente. Trata-se uma ficção.

No entanto, os grupos econômicos irregulares não podem ser confundidos com os grupos econômicos de fato. Estes, ao contrário daqueles, não se encontram permeados pela ilicitude; apenas não são criados por meio de uma convenção, mas as pessoas jurídicas que o compõem são verdadeiras, de fato existem, e o grupo funciona de forma regular.

Concluiu-se que, se o abuso da personalidade jurídica e a confusão patrimonial caracterizam o dito grupo irregular, na verdade, não há um verdadeiro grupo, porque não preenche o requisito da autonomia das personalidades jurídicas das partes do grupo. O que se tem, na verdade, é uma simulação, uma aparência.

E essas são as situações que, tanto doutrina, Fazendas e jurisprudência indicam como pressupostos para a responsabilização de pessoas jurídicas integrantes de grupo econômico. Revela-se um paradoxo. Se a confusão patrimonial, a fraude, a simulação, o abuso da personalidade jurídica descaracterizam a regularidade do grupo, de grupo na verdade não se trata e de responsabilidade tributária não se cuida, mas senão de sujeição passiva em sentido estrito; estar-se-á, então, diante da figura do próprio contribuinte, posto que ele praticou a

conduta prevista no critério material, situada no antecedente da hipótese de incidência tributária.

No desenvolver do estudo, constatou-se que a maior parte dos casos analisados, especialmente aqueles que chegaram ao STJ, tratava de grupos irregulares, e não de verdadeiros grupos de fato, pois a fraude, a simulação, a confusão patrimonial, o abuso da personalidade jurídica foram o fundamento para a responsabilização tributária.

Na quarta seção, a partir das premissas anteriormente assentadas, foi apresentada uma proposta de responsabilização tributária de empresa pertencente a um grupo econômico compatível com limitações ao poder de tributar do ordenamento pátrio. Constatou-se que as diferentes correntes tributárias acerca da responsabilidade tributária do grupo econômico, na verdade, partem da ênfase diferente sobre o mesmo objeto de estudo.

Enquanto uma corrente se concentra mais nos grupos que atuam de forma ilícita, para fraudar o Fisco, os direitos trabalhistas e assim sucessivamente, outra banda se concentra em defender que o grupo econômico regularmente formado e atuando segundo os ditames legais não pode ser responsabilizado tributariamente pelas dívidas fiscais das demais empresas componentes do aglomerado.

A primeira situação, que, a rigor, não trata de responsabilidade tributária propriamente dita, é aquela do denominado grupo econômico irregular. Nessa situação, o "grupo" é formado por empresas ficticiamente criadas para fraudar o Fisco e que atuam com abuso da personalidade jurídica, ou, ainda que regularmente constituídas, as pessoas jurídicas atuam de forma fraudulenta para esquivar-se do pagamento de tributos.

No caso do grupo irregular, não há dúvidas de que todas as empresas, que na verdade são somente uma, devem responder pelas dívidas tributárias das demais, não com fundamento no disposto no artigo 124, inciso I, do CTN, mas enquanto contribuinte, no artigo 121, inciso I, do CTN.

Outra situação analisada foi de efetiva existência de um grupo econômico, seja de direito ou de fato, enquanto conjugação lícita de pessoas jurídicas que objetivam maximizar os seus lucros. Cogitou-se, então, a ideia de um grupo regularmente estruturado, com pessoas jurídicas autônomas em suas personalidades e seus patrimônios, mas guiadas por um centro de controle, nada de ilícito existindo na formação do grupo.

No entanto, no funcionamento do grupo lícito, seja ele de fato ou de direito, é possível que sejam praticados atos ilícitos, seja especificamente para fraudar o Fisco, seja com abuso da personalidade jurídica das empresas envolvidas no cometimento do ato ou omissão

contrários ao Direito. Nesses casos, assentou-se que a responsabilidade tributária das empresas envolvidas não encontra fundamento no artigo 124, inciso I, do CTN.

A solução encontrada e proposta para a responsabilidade tributária de empresas do grupo econômico regular que tenham integrantes que, atuando de forma contrária ao Direito, contribuam para a ocorrência do fato jurídico tributário foi a responsabilidade por infrações, prevista nos artigos 136 e 137 do CTN. Assim, somente as pessoas jurídicas que tenham contribuído ilicitamente de forma indireta para a ocorrência ou ocultação do tributo respondem pela obrigação tributária. As demais integrantes do grupo que não atuaram ilicitamente, nem contribuíram para a ocorrência do fato jurídico tributário não podem ser responsabilizadas segundo o ordenamento jurídico brasileiro.

Por fim, como última situação pensada, apresentou-se aquela do grupo econômico regular em que as empresas não atuem de forma contrária ao Direito. Cogitou-se que somente se houver, de alguma forma, ligação indireta das empresas com o fato jurídico tributário é que o Direito brasileiro permite que se atribua responsabilidade entre as empresas componentes do grupo, de modo que a simples participação de uma empresa num grupo econômico não pode servir de circunstância a atribuir-se a sua reponsabilidade tributária.

Em consequência dessa premissa, não se pode, ao menos no presente momento legislativo brasileiro, admitir a responsabilização de uma empresa pertencente a grupo econômico por dívidas tributárias de outras empresas quando atuarem licitamente nas suas relações intergrupais ou mesmo com terceiros.

Isso poderá vir a ser previsto em lei complementar, limitando-se eventual responsabilidade na medida da participação, direta ou indireta, de cada empresa para a configuração do fato jurídico tributário.

O ordenamento jurídico pátrio, todavia, não comporta que todas as empresas de um grupo econômico sejam objetivamente responsáveis tributariamente pelas dívidas das demais participantes, sob pena de se admitir uma responsabilidade tributária objetiva que, como visto, não se coaduna com o que se espera do ordenamento tributário brasileiro.

É evidente que a realidade dos grupos econômicos não pode mais ser ignorada pela legislação tributária, sendo urgente a previsão legal dessa categoria dentro das normas gerais de tributação. Contudo, eventual previsão legal há de se dar nos limites constitucionalmente estabelecidos. E a CF de 1988, seja em razão da garantia fundamental ao direito de propriedade, seja em razão do princípio da liberdade de iniciativa, não permite a responsabilidade de todas as empresas do grupo de forma indistinta e solidária.

A legislação tributária brasileira não traz segurança jurídica para as empresas que constituam grupos econômicos. É hora de se pensar em soluções legislativas que, de um lado, não tolham a liberdade de iniciativa e de associação das pessoas jurídicas, nem afrontem o direito de propriedade, e, de outro, prevejam hipóteses de responsabilidade tributária relacionadas aos integrantes de um grupo econômico, de forma clara e segura.

A situação atualmente vivenciada é de incerteza quanto ao reconhecimento do grupo e à atribuição de responsabilidade solidária. O que é certo, no entanto, é que não é possível se responsabilizar empresas de grupo econômico regularmente formado que não atuem (ou não contribuam) ilicitamente para o nascimento da obrigação tributária. E, ainda que todas as situações de atuação dissimulada ou fraudulenta de empresas integrantes de um grupo econômico regular não estejam abarcadas no artigo 136 do CTN, o intérprete poderá, ainda, valer-se do artigo 137 do CTN, no qual se encontram previstas hipóteses de responsabilidade decorrentes de dolo do agente.

Na última seção principal, constatou-se que, no período investigado, a jurisprudência do CARF, assim como a do STJ, acerca da responsabilidade tributária de pessoas jurídicas integrantes de grupo econômico, permaneceu, de certa forma, uniforme, dentro de cada órgão julgador. Contudo, a posição do colegiado julgador fiscal não coincide inteiramente com as decisões tomadas pelo STJ.

O CARF, no caso de obrigações tributárias decorrentes da legislação previdenciária, aponta para o sentido de haver responsabilidade solidária de sujeitos integrantes de grupo econômico, sem a necessidade de se comprovar qualquer interesse comum. Isto é, constatado o grupo econômico, e sendo alguma pessoa jurídica dele integrante devedora de contribuições previdenciárias, estabelece-se a responsabilidade solidária de todas elas perante o Fisco, nos termos do artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991.

Por outro lado, no caso das obrigações tributárias não decorrentes da legislação previdenciária, faz-se necessária a comprovação do interesse comum das empresas integrantes de grupo econômico na situação que enseje o fato gerador, com base no artigo 124, inciso I, do CTN.

Embora assim se afirme repetidamente, é preciso notar que, na verdade, quando o referido órgão julgador fiscal atribui tal responsabilidade, refere-se a atos ilícitos, como sonegação, simulação ou fraude contra o Fisco, ou mesmo decorrentes da confusão patrimonial, do excesso de poderes, do abuso da personalidade jurídica, da prática de crimes tributários, apenas para citar os principais exemplos vistos nos julgamentos.

Portanto, o fundamento jurídico adotado pelo CARF para considerar uma empresa integrante de um grupo econômico responsável pelas obrigações tributárias das demais é o cometimento de atos ilícitos, sejam comissivos ou omissivos, dolosos ou culposos. A partir da ilicitude, seja administrativa, civil ou penal, é que se vislumbra a responsabilidade, cuja consequência será a solidariedade prevista no artigo 124, inciso I, do CTN.

Assim, muito embora tal órgão fundamente legalmente a atribuição de responsabilidade nesse dispositivo legal, o fundamento jurídico, isto é, o fato autorizador da responsabilização é a prática de ilícito, que deve estar devidamente comprovada no processo administrativo fiscal.

Não é a formação do grupo em si que permite a atribuição de responsabilidade, mas a existência de ilícitos, seja na própria configuração do grupo (irregular), seja na prática de ilícitos pelos membros de um grupo regular.

Por sua vez, o estudo da jurisprudência do STJ revelou que esse Tribunal se assenta nas seguintes premissas para admitir a responsabilidade solidária entre as pessoas jurídicas componentes de grupos econômicos:

(i) A simples formação do grupo econômico não implica a solidariedade tributária;
(ii) Exige-se que as empresas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato jurídico tributário que caracteriza o interesse comum delas, a atrair a solidariedade do artigo 124, inciso I, do CTN, mesmo no caso das contribuições para a previdência social, não sendo o artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/1991, suficiente para atribuir-se tal responsabilidade; e
(iii) A existência de fraude, simulação, ausência de autonomia jurídica e financeira das empresas, abuso da personalidade jurídica.

A primeira premissa é digna de elogios, porque não só está em total consonância com a doutrina tributária e empresarial, mas igualmente com o que dispõe expressamente o CC de 2002, no seu artigo 50, parágrafo 4º. A segunda, por outro lado, parte do pressuposto de que as pessoas jurídicas do grupo tenham realizado conjuntamente a situação configuradora do fato jurígeno do tributo, de modo a se aplicar o artigo 124, inciso I, do CTN (interesse comum).

Nesse caso, pensa-se que não se trata de caso de responsabilidade, porquanto se as empresas do grupo realizaram conjuntamente a situação configuradora do tributo, são elas, na

verdade, contribuintes, respondendo como sujeitos passivos da regra-matriz de incidência do tributo (art. 121, inc. I, do CTN), e não como responsáveis tributários (art. 121, inc. II, do CTN).

A crítica que se faz a esse segundo pressuposto lançado pelo STJ é a de que, na verdade, a pretexto de se falar em responsabilidade tributária, está-se diante de uma sujeição passiva direta do contribuinte. Há uma clara atecnia do Tribunal em relação ao conceito de responsável tributário.

Finalmente, em relação aos casos de fraude, simulação, confusão patrimonial e abuso da personalidade jurídica, reiteradamente mencionados nos julgamentos do STJ sobre o tema, entende-se, em relação à responsabilização tributária, que as empresas do grupo, por configurarem situações de ilicitude, estão melhor tecnicamente enquadradas no artigo 136 do CTN, ou mesmo em outras hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN, mas nunca no artigo 124, inciso I, do CTN, por todas as razões já defendidas.

Em que pesem as atecnias acima apontadas, verifica-se que o STJ adota limites claros no reconhecimento de responsabilidade tributária nas situações configuradoras de grupos econômicos, sendo certo que tanto não admite a responsabilização apenas pela formação do grupo, como também exige que as pessoas jurídicas responsabilizadas tenham, de alguma forma, contribuído para a incidência do tributo, ou tenham praticado ilicitudes capazes de repercutir na esfera das suas responsabilidades tributárias.

REFERÊNCIAS

ALMEIDA JUNIOR, Jesualdo Eduardo de; OLIVEIRA, João Victor Mendes de. Afinal, o que é formação de grupo econômico? **Revista dos Tribunais**, São Paulo, v. 1012, p.187-199, fev. 2020.

ALMEIDA, Marcelo Signorini Prado de. **Responsabilidade tributária do grupo econômico**: elementos de identificação e sua interpretação. Curitiba: Juruá, 2021.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

ARAÚJO, Juliana; CONRADO, Paulo; CATUNDA, Camila. **Prática e Estratégia – Responsabilidade Tributária**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2017. Disponível em: https://thomsonreuters.jusbrasil.com.br/doutrina/1279971165/pratica-e-estrategia-responsabilidade-tributária. Acesso em: 21 fev. 2023.

AZEVEDO, Marcel Citro de. **Sujeição passiva na tributação dos grupos societários**. São Paulo: Thomson Reuters Brasil; Revista dos Tribunais, 2021.

BALEEIRO, Aliomar; DERZI, Mizabel Abreu Machado. **Direito tributário brasileiro**. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: Dialética, 2000.

BECHO, Renato Lopes. **A responsabilização tributária de grupo econômico**. São Paulo: Oliveira Rocha, fev. 2014. p. 129-138. [Revista Dialética de Direito Tributário, n. 221].

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

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

BENITES, Nórton Luís. **Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos**. São Paulo: Almedina Brasil, 2020.

BERCOVICI, Gilberto. **Constituição Econômica e Desenvolvimento**: uma leitura a partir da Constituição de 1988. São Paulo: Malheiros, 2005.

BEZERRA NETO, Bianor Arruda. **O que define um julgamento e quais são os limites do juiz? Valores, hermenêutica e argumentação**: elementos para a construção de uma teoria da decisão judicial. São Paulo: Noeses, 2018.

BIAR, Emmanuel; TINOCO, Pedro. O Incidente da Desconsideração da Personalidade Jurídica e sua Aplicação no Âmbito da Execução Fiscal. *In*: GONÇALVES, Antônio Baptista; BASAGLIA, Cristiano Agrella; HONDA, Helcio (coord.). **Impactos do novo CPC no**

direito tributário. São Paulo: IOB SAGE, 2016.

BRASIL. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. **Diário Oficial da União**: seção 1, Rio de Janeiro, RJ, p. 11937, 9 ago. 1943.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Diário Oficial da União**: seção 1, Rio de Janeiro, RJ, p. 12451, 27 out. 1966.

BRASIL. Lei nº 5.889, de 8 de junho de 1973. Estatui normas reguladoras do trabalho rural e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 5585, 11 jun. 1973.

BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as sociedades por ações. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, Suplemento, p. 1, 17 dez. 1976.

BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. **Diário Oficial da União**, Brasília, DF, 5 out. 1988.

BRASIL. Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990. Define crimes contra a ordem tributária, econômica e contra as relações de consumo, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 25534, 28 dez. 1990.

BRASIL. Lei nº 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, Suplemento, p. 1, 12 set. 1990.

BRASIL. Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991. [Lei Orgânica da Seguridade Social; Lei do Custeio da Previdência Social]. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 14801, 25 jul. 1991.

BRASIL. Lei nº 9.449, de 14 de março de 1997. Reduz o imposto de importação para os produtos que especifica e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 5197, 15 mar. 1997.

BRASIL. Lei Complementar nº 104, de 10 de janeiro de 2001. Altera dispositivos da Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 - Código Tributário Nacional. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 11 jan. 2001.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 11 jan. 2002.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa nº 971/2009. **Diário Oficial da União**, Brasília, p. 35, 17 nov. 2009. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937. Acesso em: 24 fev. 2023.

BRASIL. Lei nº 12.529, de 30 de novembro de 2011. [Lei de Defesa da Concorrência (2011);

Lei Antitruste (2011); Lei do Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência]. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 1 dez. 2011.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 17 mar. 2015.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (3. Turma). Acórdão nº 9303-011.695 – CSRF. Processo nº 15586.720009/2016-40. Disponível em https:// acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/15586720009201640_6493039.pdf. Acesso em: 2 fev. 2023.

BRASIL. Lei nº 13.467, de 13 de julho de 2017. Altera a Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943, e as Leis nºs 6.019, de 3 de janeiro de 1974, 8.036, de 11 de maio de 1990, e 8.212, de 24 de julho de 1991, a fim de adequar a legislação às novas relações de trabalho. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 14 jul. 2017.

BRASIL. Supremo Tribunal de Justiça (2. Turma). AgRg no AgRg nos EDcl no REsp n. 1.485.532/RS. Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, 20 mar. 2018. **DJe**, Brasília, 27 mar. 2018.

BRASIL. Receita Federal. Parecer Normativo COSIT/RBF nº 04, de 10 de dezembro de 2018. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, p. 23, 12 dez. 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (3. Turma). Acórdão nº 9303-011.576 – CSRF. Processo nº 10670.722620/2018-00. Disponível em https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10670722620201800_6457720.pdf. Acesso em: 2 fev. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (3. Turma). Acórdão nº 9303-011.474 – CSRF. Processo nº 19679.720901/2019-95. Disponível em https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/19679720901201995_6426783.pdf. Acesso em: 2 fev. 2023.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp. 1.775.269. **DJe**, Brasília, 1 mar. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). AgInt no AREsp n. 1.035.029/SP. **DJe**, Brasília, 30 maio 2019. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201603321600&dt_publicacao=30/05/2019. Acesso em: 4 fev. 2023.

BRASIL. Lei nº 13.874, de 20 de setembro de 2019. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica; estabelece garantias de livre mercado; altera as Leis nos 10.406, de 10 de janeiro de 2002 (Código Civil), 6.404, de 15 de dezembro de 1976, 11.598, de 3 de dezembro de 2007, 12.682, de 9 de julho de 2012, 6.015, de 31 de dezembro de 1973, 10.522,

de 19 de julho de 2002, 8.934, de 18 de novembro 1994, o Decreto-Lei nº 9.760, de 5 de setembro de 1946 e a Consolidação das Leis do Trabalho, aprovada pelo Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943; revoga a Lei Delegada nº 4, de 26 de setembro de 1962, a Lei nº 11.887, de 24 de dezembro de 2008, e dispositivos do Decreto-Lei nº 73, de 21 de novembro de 1966; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, DF, Edição Extra - B, p. 1, 20 set. 2019.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma). Acórdão nº 9202-009.653 – CSRF. Publicado em: 4 mar. 2021. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/15954720027201939_6341702.pdf. Acesso em: 4 fev. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma). Acórdão nº 9202-009.653 – CSRF. Processo nº 10166.724548/2014-13. Publicado em: 27 set. 2021. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10166724548201413_6482692.pdf. Acesso em: 2 fev. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma). Acórdão nº 9202-009.655 – CSRF. Processo nº 10166.724550/2014-92. Publicado em: 27 set. 2021. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10166724550201492_6482694.pdf. Acesso em: 2 fev. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma). Acórdão nº 9202-009.656 – CSRF. Processo nº 10166.724553/2014-26. Publicado em: 27 set. 2021. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10166724553201426_6482695.pdf. Acesso em: 2 fev. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma). Acórdão nº 9202-009.659 – CSRF. Processo nº 10166.724556/2014-60. Publicado em: 27 set. 2021. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/10166724556201460_6482698.pdf. Acesso em: 2 fev. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma). Acórdão nº 9202-010.130 – CSRF. Processo nº 15504.000191/2008-71. Publicado em: 23 nov. 2021. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/15504000191200871_6543753.pdf. Acesso em: 2 fev. 2023.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (2. Turma). Acórdão nº 9202-010.131 – CSRF. Publicado em: 19 jan. 2022. Disponível em: https://acordaos.economia.gov.br/acordaos2/pdfs/processados/15504018800200849_6544618.pdf Acesso em: 2 fev. 2023.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa nº 2110/2022. **Diário Oficial da União**: seção 1, Brasília, p. 46, 19 out. 2022. Disponível em: http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=126687#2379565. Acesso em: 24 fev. 2023.

CANUTO NETO, Rubens de Mendonça; BARROS, Vander Magalhães. Breves apontamentos sobre a possibilidade de extensão da responsabilidade tributária de contribuinte pessoa jurídica para as demais sociedades integrantes de grupo econômico de fato. *In*: SILVA,

Thiago Moreira da (org.). **Créditos tributários e grupos econômicos de fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 29-52.

CARVALHO, Aurora Tomazini de. **Curso de Teoria Geral do Direito**. 6. ed. São Paulo: Noeses, 2019.

CARVALHO, Leonardo Henrique de Cavalcante; CARRÁ, Bruno Leonardo Câmara. Grupos econômicos de fato e responsabilidade tributária por solidariedade: uma análise conglobante do art. 124 do CTN. *In*: SILVA, Thiago Moreira da (org.). **Créditos tributários e grupos econômicos de fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 53-76.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 17. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CARVALHO, Paulo de Barros. A figura do grupo econômico de fato e o requisito do controle comum para sua caracterização. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos. XL simpósio nacional de direito tributário – CEU Escola de Direito. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Grupos econômicos**. Conferencista inaugural Humberto Ávila. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 61-78.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Derivação e positivação no direito tributário**. Tema XXV – Responsabilidade Tributária por Grupo Econômico. Vol. III. São Paulo: Noeses, 2016. p. 5-70.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário**: linguagem e método. 7. ed. São Paulo: Noeses, 2018.

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

COELHO, Flávia Palmeira de Moura. Parecer PGFN/CRJ/618/2016: impacto do nCPC às execuções fiscais. **Revista da PGFN**, Ano 5, n. 9, 2016. Disponível em: https://www.gov.br/pgfn/pt-br/central-de-conteudo/publicacoes/revista-pgfn/ano-v-numero-9-2016/ano-v-numero-9-2016. Acesso em: 6 jun. 2023.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos. XL simpósio nacional de direito tributário – CEU Escola de Direito. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Grupos econômicos**. Conferencista inaugural Humberto Ávila. Porto Alegre: Magister, 2015a. p. 157-186.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. A obrigação tributária, sujeitos ativos e passivos e a responsabilidade tributária segundo o Código Tributário Nacional. **Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas**, Porto Alegre, v. 7, n. 41, p. 5-36, nov.-dez. 2015b.

DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária**: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010.

DIDIER JR., Fredie. Aspectos processuais da desconsideração da personalidade jurídica. *In*:

TÔRRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quatier Latin, 2005.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o código civil de 2002**. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, [S.l.], n. 229, out. 2014.

FERRAGUT, Maria Rita. Novo CPC: O incidente de desconsideração da responsabilidade jurídica tornando efetivo o direito dos grupos econômicos exercerem o contraditório. *Fiscosoft on-line*, 3452, 2015. Disponível em: http://www.fiscosoft.com.br/main_online_frame.php?home=federal&secao=2&secao=2&page=index.php?PID=315404. Acesso em: 26 fev. 2023.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária**. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

FONTE, Leonardo Avelar da. **Grupos econômicos e responsabilidade tributária**. 2017. Dissertação (Mestrado em Direito) – Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2017.

FREIRE, André Borges Coelho de Miranda; LIMA, Diana de Melo Costa. A Solidariedade em Matéria de Responsabilidade Tributária: o alcance da expressão "interesse comum" para fins do art. 124, I do CTN na Jurisprudência do STJ. *In*: BASSO, Ana Paula; LUNA, André (org.). **Direito Tributário e suas repercussões socioeconômicas**. Andradina: Meraki, 2022, p. 296-313.

GRECO, Marco Aurélio. Perspectivas teóricas do debate sobre planejamento tributário. **Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT**, Belo Horizonte, ano 7, nº 42, nov.-dez. 2009.

HARADA, Kiyoshi. [Conferência em Simpósio]. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos. XL simpósio nacional de direito tributário – CEU Escola de Direito. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Grupos econômicos**. Conferencista inaugural Humberto Ávila. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 151-156.

HARADA, Kiyoshi. Os impactos do Novo Código de Processo Civil nos Processos Tributários. *In*: GONÇALVES, Antônio Baptista; BASAGLIA, Cristiano Agrella; HONDA, Helcio (coord.). I**mpactos do novo CPC no direito tributário**. São Paulo: IOB SAGE, 2016.

KOURY, Susy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

LIMA NETO, José Gomes de. **Atribuição de responsabilidade tributária das empresas do mesmo grupo econômico e suas limitações nos planos constitucional e infraconstitucional**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade de São Paulo, São Paulo, 2017.

MACHADO, Hugo de Britto. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Malheiros, 2004.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos. XL simpósio nacional de direito tributário – CEU Escola de Direito. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). **Grupos econômicos**. Conferencista inaugural Humberto Ávila. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 33-60.

MASSAUD, Rodrigo G. N. Responsabilidade tributária do administrador (CTN, 135, III). Circunstâncias materiais e processuais, causas e efeitos nos planos administrativo e judicial (execução fiscal). *In*: ARAUJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos et al. **Processo tributário analítico**. Coordenação de Paulo César Conrado. 2. ed. rev. e atual. São Paulo: Noeses, 2016. p. 209-236.

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

MOZER, Silvânia Gripp. **As responsabilidades tributárias do grupo econômico de fato e de direito**: o contrato intragrupo como introdutor de obrigação. 1. ed. 1. reimpr. Belo Horizonte, São Paulo: D'Plácido, 2021.

OLEINIK, Rosana. **A responsabilidade tributária e os grupos econômicos**. Tese (Doutorado em Direito) – Pontifícia Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. 276 p.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. **Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução de sociedades**. São Paulo: Saraiva, 2012.

PEREIRA, Lucas Lobo. **Responsabilidade Tributária e Desconsideração da Personalidade Jurídica no Novo CPC**. São Paulo: Almedina, 2019.

PEROTO, Rafael Oliveira Beber. **Responsabilidade tributária de grupo econômico: aspectos constitucionais e processuais**. Curitiba: Juruá, 2021.

PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: uma análise do modelo da Lei 6.404/1976. **Revista de Direito GV**, FGV, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 5-27, 2005.

PRIA, Rodrigo Dalla. **Direito processual tributário**. 1. ed. São Paulo: Noeses, 2020.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. **Sujeição passiva tributária**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2017.

QUEIROZ, Mary Elbe; SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F. de. *In*: SOUZA JÚNIOR, Antônio Carlos F. de; CUNHA, Leonardo Carneiro da (Coord.). **Novo CPC e o processo tributário**. São Paulo: Focofiscal, 2015.

SANTOS, Ramon Tomazela. **Responsabilidade tributária e grupo econômico**. São Paulo: Dialética, jul. 2015. p. 105-125. [Revista Dialética de Direito Tributário, nº 238].

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito Tributário**. 9. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

SILVA, Thiago Moreira da (org.). **Créditos tributários e grupos econômicos de fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. 604 p.

SILVA JÚNIOR, Bernardo Alves da et al. Interesse comum e responsabilidade tributária dos componentes dos grupos econômicos de fato irregulares à luz do valor constitucional da livre iniciativa. *In*: SILVA, Thiago Moreira da (org.). **Créditos tributários e grupos econômicos de fato**: abordagens multidimensionais. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2020. p. 99-124.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1981.

TAVARES, Alexandre Macedo. O alcance da expressão "interesse comum" (CTN, Art. 124, I) para fins de imputação de responsabilidade solidária às sociedades integrantes de grupo econômico. [**Revista Dialética de Direito Tributário**, nº 232]. São Paulo: Dialética, jan. 2015. p. 20-27.

VILANOVA, Lourival. **As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo**. São Paulo: NOESES, 2005.