

UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO GRANDE DO SUL  
FACULDADE DE DIREITO  
PROGRAMA DE PÓS-GRADUAÇÃO EM DIREITO

Rafael de Souza Medeiros

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPO ECONÔMICO

Porto Alegre  
2017

RAFAEL DE SOUZA MEDEIROS

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPO ECONÔMICO**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Orientador: Prof. Dr. Humberto Ávila

Porto alegre  
2017

### CIP - Catalogação na Publicação

Medeiros, Rafael de Souza  
Responsabilidade tributária de grupo econômico /  
Rafael de Souza Medeiros. -- 2017.  
141 f.

Orientador: Humberto Ávila.

Dissertação (Mestrado) -- Universidade Federal do  
Rio Grande do Sul, Faculdade de Direito, Programa de  
Pós-Graduação em Direito, Porto Alegre, BR-RS, 2017.

1. Direito tributário. 2. Responsabilidade  
tributária. 3. Grupo econômico. I. Ávila, Humberto,  
orient. II. Título.

RAFAEL DE SOUZA MEDEIROS

**RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPO ECONÔMICO**

Dissertação apresentada como requisito parcial para a obtenção do grau de Mestre em Direito pelo Programa de Pós-Graduação da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Rio Grande do Sul.

Aprovada em 30 de junho de 2017.

**BANCA EXAMINADORA**

---

Professor Doutor Humberto Ávila  
Orientador

---

Professor Doutor André Folloni

---

Professor Doutor Arthur Ferreira Neto

---

Professor Doutor Adão Cassiano

Aos meus avós Vileu, Helena e Ary  
(*in memoriam*).

## **AGRADECIMENTOS**

Agradeço à minha família (Altair, Lucia, Vicente e Henrique), pelo permanente incentivo e pelo apoio incondicional, sem os quais este projeto jamais se teria realizado.

Meus agradecimentos ao Professor Daniel Mitidiero, a quem tenho a ousadia de chamar de amigo, pela disponibilidade ao longo de todo o curso e pelo sincero empenho no crescimento acadêmico e profissional dos seus alunos.

Agradeço, em especial, ao Professor Humberto Ávila pela orientação nesta trajetória, mas principalmente por servir de exemplo de cientista sério, devotado ao seu ofício de pesquisador e de professor. Sinto-me sinceramente honrado e privilegiado por ter sido orientado por esse verdadeiro mestre.

## RESUMO

A presente dissertação tem como objetivo demonstrar a inexistência de responsabilidade tributária de grupo econômico no ordenamento jurídico brasileiro. Para tanto, na primeira de três partes, expõe os conceitos normativos fundamentais a partir dos quais será desenvolvido o estudo. A segunda parte do trabalho divide-se em duas seções, a primeira destinada a estabelecer o que se deve entender por grupo econômico e a segunda voltada à análise da responsabilidade tributária e da sua compatibilidade com o grupo. A terceira parte direciona-se à crítica do emprego impreciso do conceito de grupo de sociedades e dos seus efeitos em situações nas quais a existência de grupo não é relevante ou sequer tratam de responsabilidade tributária. Para sustentar a conclusão proposta, o trabalho apresenta como principais argumentos a incompatibilidade com o sistema tributário nacional da garantia – no sentido de atribuição do risco da solvência do crédito tributário em prejuízo do patrimônio do particular – como finalidade das regras de responsabilidade tributária; a reserva de lei complementar a que está submetida a disciplina da sujeição passiva tributária e que veda a responsabilização por meio de lei ordinária; a necessidade do emprego da técnica do argumento *e contrario* na interpretação da responsabilidade de terceiros em razão da taxatividade dos enunciados previstos no CTN (hipóteses de antecedente fechado), da excepcionalidade da responsabilidade tributária e da proibição à analogia; e a inaptidão das hipóteses de solidariedade para a atribuição de responsabilidade tributária, seja por interesse comum, seja por previsão legal. Busca ainda evidenciar que a formação de grupo econômico pelo exercício do controle societário sobre uma pluralidade de sociedades não pode ser utilizada como elemento comprobatório de confusão patrimonial ou de desvio de finalidade para fins de desconsideração da personalidade jurídica, pois é indiferente em relação a esses vícios.

**PALAVRAS-CHAVE:** Grupo econômico. Responsabilidade tributária. Reserva de lei complementar. Argumento *e contrario*.

## ABSTRACT

This paper aims to demonstrate the absence of tax liability of business groups in the Brazilian legal system. To do so, the first of three parts presents the fundamental regulatory concepts from which the study will be developed. The second part of the paper is divided into two sections, the first one intended to establish what should be understood as a business group and the second one is focused on analysis of tax liability and its compatibility with the group. The third part is focused on criticism of inaccurate use of the concept of group of companies and its effects in situations where the existence of a group is not relevant or not even relates to tax liability. To support the proposed conclusion, the paper presents as its main arguments the incompatibility of the guarantee with the national tax system – in the sense of risk allocation of the solvency of tax credit at the expense of the equity of private persons – as the purpose of tax liability rules; the reservation of complementary law, which the tax liability is subject to, and which bars such due through ordinary law; the need for the use of the technique of *argumentum e contrario* in the interpretation of third-party liability due to the specificity of those rules laid down in the Brazilian Tax Code (rules of closed antecedent), the exceptionality of tax liability and the ban on analogy; and the inadequacy of the assumptions of joint and several liability for the allocation of tax liability, either by common interest, or by legal provision. It seeks further to show that the formation of a business group by the exercise of corporate control over a plurality of companies cannot be used as evidentiary element of commingling of equity or misapplication of purpose for piercing of the corporate veil, given that it is indifferent to those flaws.

**KEYWORDS:** Business group. Tax liability. Reservation of complementary law. *Argumentum e contrario*.



## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO</b> .....	<b>12</b>
<b>1. PROPEDÊUTICA</b> .....	<b>16</b>
1.1. REGRAS.....	16
1.2. PRINCÍPIOS.....	20
1.3. LIMITES À INTERPRETAÇÃO E CONCEITOS MÍNIMOS.....	23
<b>2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPO ECONÔMICO</b> .....	<b>26</b>
2.1. GRUPO ECONÔMICO .....	26
<b>2.1.1. Conceito</b> .....	<b>26</b>
<b>2.1.2. Espécies</b> .....	<b>28</b>
2.1.2.1. Formal.....	29
2.1.2.2. De fato.....	31
2.2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA .....	32
<b>2.2.1. Conceito</b> .....	<b>33</b>
2.2.1.1. Considerações iniciais .....	33
2.2.1.2. Finalidades.....	35
2.2.1.2.1. <i>Praticabilidade</i> .....	36
2.2.1.2.2. <i>Sanção</i> .....	38
2.2.1.2.3. <i>Garantia</i> .....	42
2.2.1.3. Sujeição passiva no CTN.....	45
2.2.1.3.1. <i>Contribuinte</i> .....	46
2.2.1.3.2. <i>Responsável</i> .....	47
2.2.1.3.2.1. <i>Responsável stricto sensu</i> .....	48
2.2.1.3.2.1.1. <i>Sucessor</i> .....	49
2.2.1.3.2.1.2. <i>Terceiro</i> .....	50
2.2.1.3.2.1.3. <i>Infrator</i> .....	52
2.2.1.3.2.2. <i>Substituto tributário</i> .....	53
2.2.1.3.2.3. <i>Agente de retenção</i> .....	54
2.2.1.4. Esboço de um conceito de responsabilidade tributária .....	56
<b>2.2.2. Pressupostos</b> .....	<b>56</b>
2.2.2.1. Reserva de lei complementar.....	56
2.2.2.1.1. <i>Conceito</i> .....	56
2.2.2.1.2. <i>Objeto</i> .....	59

2.2.2.1.3.	<i>Eficácia</i> .....	61
2.2.2.1.3.1.	<i>Previsão legal</i> .....	62
2.2.2.1.3.1.1.	<i>Disposições gerais</i> .....	62
2.2.2.1.3.1.2.	<i>Hipóteses legais</i> .....	64
2.2.2.1.3.2.	<i>Argumento e contrario</i> .....	71
2.2.2.1.3.3.	<i>Proibição de analogia</i> .....	77
2.2.2.1.3.3.1.	<i>Grupo econômico no Direito do Trabalho</i> .....	78
2.2.2.1.3.3.2.	<i>Grupo econômico no Direito do Consumidor</i> .....	80
2.2.2.2.	<i>Vinculação ao fato gerador</i> .....	80
2.2.2.2.1.	<i>Competências constitucionais</i> .....	80
2.2.2.2.2.	<i>Vinculatividade material</i> .....	82
<b>2.2.3.</b>	<b>Extensão</b> .....	<b>85</b>
2.2.3.1.	<i>Pessoalidade</i> .....	86
2.2.3.2.	<i>Solidariedade</i> .....	87
2.2.3.2.1.	<i>Por interesse comum</i> .....	88
2.2.3.2.2.	<i>Por disposição legal</i> .....	91
2.2.3.3.	<i>Subsidiariedade</i> .....	93
<b>2.2.4.</b>	<b>Limites</b> .....	<b>94</b>
2.2.4.1.	<i>Materiais</i> .....	94
2.2.4.1.1.	<i>Propriedade</i> .....	94
2.2.4.1.2.	<i>Liberdade</i> .....	97
2.2.4.1.3.	<i>Igualdade</i> .....	98
2.2.4.1.4.	<i>Segurança jurídica</i> .....	100
2.2.4.2.	<i>Formais</i> .....	103
2.2.4.2.1.	<i>Legalidade</i> .....	103
2.2.4.2.2.	<i>Devido processo legal</i> .....	105
<b>3.</b>	<b>ANÁLISE CRÍTICA: GRUPO ECONÔMICO E SITUAÇÕES ASSEMELHADAS</b> .....	<b>107</b>
3.1.	<i>DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA</i> .....	107
<b>3.1.1.</b>	<b>Confusão patrimonial</b> .....	<b>109</b>
3.1.1.1.	<i>Exercício de controle societário</i> .....	110
3.1.1.2.	<i>Identidade de sócios</i> .....	113
3.1.1.3.	<i>Identidade de outros elementos sociais</i> .....	116
<b>3.1.2.</b>	<b>Desvio de finalidade</b> .....	<b>120</b>

3.2. PRÁTICA CONJUNTA DE FATO GERADOR .....	125
3.3. RESPONSABILIDADE DE GRUPO SOBRE DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS .....	127
<b>CONCLUSÃO .....</b>	<b>130</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS .....</b>	<b>135</b>

## INTRODUÇÃO

Uma sociedade pode responder por obrigação tributária de outra em razão de fatos como identidade de quadro social, participação societária ou relação de controle? Dessa aparentemente singela indagação derivam outros questionamentos: O que se deve entender por grupo econômico? Em que medida a reserva de lei complementar deve influenciar a compreensão da responsabilidade tributária? Pode o intérprete, sob a alegação de lacuna normativa, utilizar institutos jurídicos alheios ao Direito Tributário para estabelecer hipótese de responsabilidade? Confusão patrimonial, controle societário e grupo econômico são conceitos idênticos, absolutamente diferenciados ou que apenas compartilham elementos entre si?

São problemas que carecem de atenção da doutrina, em que pese a inequívoca importância do tema, não apenas pela sua repercussão econômica, mas também pelas implicações interpretativas que as possíveis soluções envolvem. A ampliação da sujeição passiva tributária tem extensas consequências no exercício da atividade econômica, seja pelo aumento dos riscos decorrentes do insucesso de empreendimentos conduzidos paralelamente, seja pela inibição de investimentos em razão da insegurança jurídica ocasionada pela relativização da proteção ao patrimônio do sócio conferida pela pessoa jurídica de responsabilidade limitada. Ademais, diz respeito ao próprio entendimento sobre o funcionamento do sistema tributário nacional, pois a discussão traz consigo a definição de paradigmas interpretativos que pautam as regras e os princípios mais caros ao Direito Tributário, em especial a segurança jurídica e a legalidade.

Para abordar a problemática proposta, é necessário considerar que a responsabilidade tributária está submetida à reserva de lei complementar, regra de reserva de competência<sup>1</sup> que exclui do legislador ordinário a possibilidade de dispor sobre a matéria, de modo a privilegiar a uniformidade e a segurança jurídica no sistema tributário nacional. Com efeito, é vedado ao intérprete atribuir responsabilidade tributária a terceiros em desconformidade com as hipóteses previstas no Código Tributário Nacional, recepcionadas pela Constituição vigente como lei complementar, ou para além delas. A partir desse pressuposto é que se

---

<sup>1</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 106.

pretende desenvolver o presente estudo, cujo objeto é especificamente a responsabilidade tributária dos grupos econômicos.

Em razão disso, o trabalho será dividido em três partes. O primeiro capítulo terá caráter introdutório, destinando-se a analisar a técnica de normatização adotada pelo legislador na estruturação do ordenamento jurídico, com ênfase na responsabilidade tributária. Serão apresentados os conceitos normativos com base nos quais se desenvolverá a dissertação, discutindo-se o conteúdo e a eficácia das diferentes espécies normativas, bem como as suas implicações na delimitação da responsabilidade tributária. Como será demonstrado, a atribuição do dever de recolher tributos dá-se por meio de regras, espécie normativa cujo caráter imediatamente descritivo limita a flexibilidade na definição do modo da sua realização pelo intérprete. Trata-se de premissa que enseja repercussões fundamentais no exame da matéria e que não pode ser ignorada pelo intérprete. Têm também especial relevo na investigação da responsabilidade tributária os princípios, normas que apontam bens jurídicos a serem promovidos. A conduta a ser adotada deve manter uma correlação necessária com estes bens, restringendo assim o intérprete na atividade de seleção dos significados a serem atribuídos aos textos normativos. Por fim, será demonstrado que tal processo de atribuição de sentido encontra limites nos significados mínimos dos termos escolhidos pelo legislador, os quais, por um lado, fornecem pontos de apoio no processo de reconstrução<sup>2</sup> das regras atributivas de responsabilidade e, por outro lado, delimitam os campos da interpretação e da criação de normas jurídicas.<sup>3</sup> Somente com apoio numa concepção clara sobre as normas e o seu inter-relacionamento é que se têm meios de avançar consistentemente na busca de soluções para as controvérsias jurídicas.

O segundo capítulo tem por finalidade conceber um conceito de grupo econômico e compreender a responsabilidade tributária. Para tanto, será dividido em duas seções. A primeira seção será dedicada ao conceito de grupo econômico. O CTN não contém definição nesse sentido – fato que, saliente-se, não pode ser desprezado pelo intérprete –, o que tem levado à busca dos seus elementos característicos em outros diplomas legislativos. Para fins de classificação, é possível distinguir os grupos econômicos formalizados, conforme previsão da Lei das

---

<sup>2</sup> ÁVILA, Humberto. Ciência do direito tributário e discussão crítica. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, n. 32, 2014, p. 188.

<sup>3</sup> GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p. 61.

Sociedades Anônimas, e os de fato. De qualquer sorte, o que os une e adquire relevo para a investigação é a existência de controle societário, não necessariamente individualizado em uma pessoa – física ou jurídica –, mas também num grupo relativamente restrito de indivíduos que coordenam a condução de um dado conjunto de sociedades autônomas. Têm-se nesses dois (controle e pluralidade de sociedades) os elementos característicos mínimos de grupo societário para fins deste estudo.

A segunda seção abordará a responsabilidade tributária, examinando-a sob diferentes aspectos. Nesse desiderato, buscar-se-á apresentar respostas às seguintes indagações: o que é (conceito), do que depende (pressupostos), em que medida obriga (extensão) e qual pode ser atribuída (limites) a responsabilidade tributária. Tirantes outros pontos que serão tratados, cabe ressaltar – pela sua relevância – a questão da reserva de lei complementar, regra segundo a qual compete ao legislador complementar estabelecer com exclusividade, por meio de normas gerais, os conceitos-chave do sistema tributário brasileiro, válidos para todos os entes federados, incluindo as hipóteses de sujeição passiva tributária. Conforme se procurará demonstrar, essa condição específica do sistema tributário nacional vincula a interpretação da responsabilidade tributária, pois distingue expressamente os documentos legislativos aptos a tratar da matéria. Nesse particular, ganha relevo a técnica interpretativa denominada *argumento e contrario*, cujos pressupostos e o funcionamento serão objeto de detida análise.

Por fim, no terceiro capítulo será realizada uma análise crítica de hipóteses colhidas na jurisprudência em que se sustenta a existência de responsabilidade de grupo econômico. Por meio da distinção entre grupo, confusão patrimonial e desvio de finalidade, espera-se esclarecer que é lícita a constituição de grupo econômico, de modo que a constatação da sua existência não constitui fundamento para a desconsideração da personalidade jurídica e da responsabilização das demais sociedades que o integram. Com efeito, a formação de grupo econômico é indiferente aos vícios da personalidade, assim como é nos casos de prática conjunta de fato gerador por duas ou mais pessoas. Com supedâneo nessas razões, será examinada a interpretação que tem sido construída pela jurisprudência e pela doutrina a partir da previsão do artigo 30, inciso IX, da Lei n.º 8.212/91, buscando-se argumentar que débitos previdenciários não podem ser atribuídos ao grupo econômico.

Em suma, o trabalho pretende investigar se a responsabilização tributária do grupo econômico está em consonância com o ordenamento jurídico vigente, isto é, se

encontra respaldo no Código Tributário Nacional, observando a reserva de lei complementar, bem como se é compatível com os princípios constitucionais aplicáveis ao Direito Tributário. Para tanto, é preciso perquirir o conteúdo e o alcance da responsabilidade tributária para então apresentar uma resposta à indagação ora posta. É o que se passa a fazer.

## 1. PROPEDÊUTICA

Para que se compreenda adequadamente a responsabilidade tributária, é imprescindível, em primeiro lugar, diferenciar analiticamente as espécies normativas e a técnica de normatização empregada pelo legislador, na estruturação da matéria, e pelo constituinte, na concepção do sistema tributário brasileiro. A Teoria do Direito adotou a dissociação entre texto e norma, reconhecendo a inexistência de relação biunívoca entre o enunciado de lei e a norma que dele deriva.<sup>4</sup> Também não causa mais celeuma a concepção de que o Direito não é composto apenas de regras, mas igualmente de princípios e mesmo de postulados normativos.<sup>5</sup> Em que pese a recente popularidade desses conceitos, a definição das respectivas estruturas, funções e aspectos essenciais não guarda a mesma ampla e pacífica aceitação, inclusive no Direito Tributário,<sup>6</sup> o que tem ensejado todo tipo de confusão doutrinária e jurisprudencial, bem como favorecido a insegurança jurídica, a irracionalidade das decisões judiciais, a desigualdade nas soluções apresentadas aos jurisdicionados e o arbítrio em nosso ordenamento. A fim de evitar incorrer em falsas controvérsias e ser capaz de propor definições racionalmente estruturadas e efetivamente consentâneas com o sistema tributário nacional, é necessário que se analise o ordenamento posto e, a partir dele, se desenvolvam os conceitos necessários à resolução dos casos da realidade.

### 1.1. REGRAS

Pode-se definir regra como a espécie normativa de natureza imediatamente descritiva, com pretensão de decidibilidade e abrangência, cuja justificação se dá por meio da correspondência entre o conceito da norma e o conceito do fato.<sup>7</sup> Quanto ao caráter descritivo, as regras são normas que estabelecem imediatamente uma conduta a ser observada, ou seja, elas fixam previamente um comportamento

---

<sup>4</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. 2. ed. Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 349; ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 51; TARELLO, Giovanni. *L'interpretazione della legge*. Milano: Giuffrè, 1980, p. 63; GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè, 2004, p. 63.

<sup>5</sup> ÁVILA, *op. cit.*, p. 164.

<sup>6</sup> *Idem*. A teoria dos princípios e o Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 125, fevereiro, 2006, p. 33.

<sup>7</sup> *Idem*. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 102.



determinado como meio para a sua realização, afastando a eleição pelo intérprete de outro meio para o atingimento da finalidade que lhes é subjacente.<sup>8</sup> Quanto ao caráter de decidibilidade e abrangência, percebe-se nas regras o objetivo de apresentar soluções específicas para conflitos, já considerados todos os aspectos relevantes da realidade,<sup>9</sup> estabelecendo com pretensão de definitividade e de universabilidade uma decisão acerca da conduta a ser observada nas hipóteses por ela tratadas. Quanto à justificação, dado o seu caráter mais descritivo, as regras têm a sua aplicação justificada pela correspondência entre a conduta prevista normativamente e os fatos conceitualmente colhidos da realidade, o que reduz o ônus argumentativo vinculado à sua aplicação.<sup>10</sup> Desse modo, basta demonstrar a correspondência entre o conceito da norma e o conceito do fato para que se justifique a incidência da regra.<sup>11</sup>

Dadas essas características, nota-se a reduzida amplitude de significados atribuíveis a partir das regras, na medida em que já estão predeterminadas as condutas a serem adotadas pelos destinatários. Reduz-se, assim, o espaço decisório na sua aplicação, pois o seu caráter imediatamente descritivo identifica especificamente o âmbito e a forma da sua incidência, de modo a viabilizar a adoção em máxima medida do comportamento nelas descrito, já tendo sido ponderados previamente pelo legislador todos os fatores previsivelmente relevantes para a solução do conflito colocado. Não cabe ao intérprete ponderar sobre elementos que poderiam não ter sido cotejados na instituição da regra, pois ela supostamente os abrange todos. Reduz-se assim a liberdade de conformação (*Gestaltungsfreiheit*) na definição das condutas aptas a alcançarem a finalidade subjacente à regra: o legislador estabeleceu de antemão o comportamento exigível do destinatário da norma, excluindo outros possíveis meios adequados para realizar o mesmo fim.

Com efeito, ainda que o ordenamento contenha uma infinidade de valores a serem contemplados e de princípios carentes de concretização (com frequência em sentidos opostos), os quais ensejam grande diversidade de meios combinados para atingi-los, o legislador entendeu por bem restringir essa multiplicidade de possibilidades,<sup>12</sup> ponderando os interesses em conflito e estabelecendo previamente

---

<sup>8</sup> SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 113.

<sup>9</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 100.

<sup>10</sup> *Ibidem*, p. 97.

<sup>11</sup> Essa característica não afasta a possibilidade excepcional de superação das regras (derrotabilidade).

<sup>12</sup> SCHAUER, *op. cit.*, p. 158.

os comportamentos definidos como exigíveis. As regras, portanto, não são seguidas com vistas às boas razões que as fundamentam, as quais – essas sim – comportariam digressões sobre a conduta mais adequada para a sua realização, mas o são em face do seu conteúdo fortemente descritivo, cuja fixação considera os elementos que lhe sejam possivelmente vinculados e que põem termo em definitivo à questão da conduta a ser adotada, prevalecendo o exame de correspondência entre conceito da norma e conceito do fato. Desse modo, as finalidades das regras tornam-se “opacas”<sup>13</sup>, demandando do destinatário a limitação da sua análise ao comportamento imediatamente descrito como exigível.

Ao invés de indicar fins que devem ser alcançados e abrir a definição dos meios à ponderação do intérprete, as regras adquirem a função de cristalizar as soluções previamente adotadas pelo legislador,<sup>14</sup> do que decorre o seu emprego em contextos nos quais se pretenda reduzir o âmbito de liberdade do destinatário. Nesse sentido, veja-se que, ao atribuir o poder de tributar, a Constituição o faz por meio de *regras de atribuição de competência*.<sup>15</sup> Trata-se de clara opção constitucional destinada a restringir o exercício do poder de tributar por meio da delimitação específica das condutas passíveis de tributação e da definição prévia do ente federado a que cabe o seu exercício. Essas regras de atribuição de competência podem ser subdivididas da seguinte forma: uma regra que permite a determinado ente exercer tal poder, uma regra que proíbe aos demais entes federados o exercício da mesma atividade e uma regra que impõe a lei em sentido formal como meio adequado para essa função.<sup>16</sup> Por exemplo, ao prever o Imposto sobre a Renda, a Constituição dispõe em seu artigo 153, inciso III, que “compete à União instituir impostos sobre [...] renda e proventos de qualquer natureza”. O dispositivo constitucional em comento autoriza a União a tributar a renda e os proventos dos indivíduos e veda aos demais entes federados a possibilidade de exercer o mesmo poder (o que acarretaria bitributação), decorrendo ainda da previsão do artigo 150, inciso I, a definição da lei ordinária em sentido formal como veículo competente para o exercício desse poder.

---

<sup>13</sup> SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 51.

<sup>14</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 128.

<sup>15</sup> *Idem*. Planejamento tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 98, 2006, p. 79.

<sup>16</sup> *Idem*. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 106.

Em sentido similar, a Constituição atribui à legislação complementar a competência para a fixação das normas gerais em matéria de sujeição passiva (artigo 146, III, “a”). Em que pese o exame da reserva de lei complementar e dos dispositivos que tratam da matéria seja objeto de análise pormenorizada em momento posterior deste trabalho, por ora basta esclarecer que a sujeição passiva tributária é igualmente normatizada através de regras. Isso porque, como já referido, a Constituição atribui o poder de tributar por meio de regras de competência. Sendo a sujeição passiva tributária aspecto necessário dos tributos – cujo arquétipo é definido através de regras –, não há como cogitar a sua definição por meio diverso. O exame dos dispositivos que tratam da sujeição passiva no Código Tributário Nacional aponta para o mesmo sentido. Observe-se, por exemplo, o enunciado do artigo 135, inciso III, do CTN:

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

[...]

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O caráter imediatamente descritivo da regra verifica-se pela atribuição de obrigação (responsabilidade pelo crédito tributário resultante de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos) a determinados indivíduos (diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas que tenham praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos). O legislador complementar prescreveu determinado comportamento a ser adotado, seja no sentido positivo de autorizar a extensão da responsabilidade àqueles indivíduos elencados na regra, seja no sentido negativo de vedar a extensão aos nela não previstos.

Sendo assim, é importante observar que, tanto ao estabelecer a reserva de lei complementar para tratar da sujeição passiva tributária, quanto ao legislar sobre a responsabilidade tributária, lançou-se mão de regras. Com efeito, tanto a previsão de reserva de lei complementar, quanto os enunciados que regulam a responsabilidade tributária, devem ser interpretados como regras que são.

Tal conclusão, por mais trivial que possa parecer, deve ficar clara, pois é de fundamental importância para a compreensão da sujeição passiva tributária. Torna-se evidente o relevo que a forma de normatização adotada pelo legislador implica a delimitação da sujeição passiva tributária e, por conseguinte, a atribuição da

responsabilidade tributária. Ao fazê-lo por meio de regras, o legislador adotou uma espécie normativa que limita a liberdade do intérprete na definição dos responsáveis pelas dívidas tributárias, de modo a manter afastadas do seu alcance as finalidades que lhe subjazem e a possibilidade de ponderação acerca da oportunidade ou não de inclusão de outros possíveis sujeitos no polo passivo da obrigação tributária.

## 1.2. PRINCÍPIOS

Entende-se por princípios as normas de natureza imediatamente finalística, com pretensão de concorrência e parcialidade, cuja justificação se dá por meio da correlação entre os efeitos da conduta adotada e o estado ideal de coisas a ser promovido.<sup>17</sup> Quanto ao caráter imediatamente finalístico, os princípios são normas que estabelecem um fim a ser buscado, ou seja, eles fixam um estado ideal de coisas a ser perseguido, o qual implica a adoção dos comportamentos que sejam voltados para a sua consecução.<sup>18</sup> Quanto à concorrência e parcialidade, ao não trazerem consigo a definição do comportamento específico a ser observado, os princípios destinam-se a contribuir para o estabelecimento da conduta mais adequada a ser adotada, de modo que a sua participação na decisão dá-se complementarmente a outros princípios, uma vez que trazem consigo perspectivas parciais do problema.<sup>19</sup> Com efeito, não resultam de uma ponderação de razões, mas, pelo contrário, correspondem às próprias razões a serem ponderadas para a tomada de decisão. Quanto à justificação, em face do seu caráter finalístico, os princípios têm a sua aplicação justificada pela máxima correlação entre os efeitos do comportamento avaliado e a promoção do estado de coisas que lhes consubstancia.<sup>20</sup>

Nesse compasso, embora demandem comportamentos vinculados à sua promoção, os princípios não se confundem com as regras: ao invés de determinarem um meio para a consecução de certo fim, os princípios fixam os fins, deixando em aberto ao destinatário a definição do meio mais adequado à sua realização. O estabelecimento de condutas obrigatórias ocorre de modo indireto e pode ser alcançado de mais de uma forma sem que isso implique violação ao seu conteúdo.

---

<sup>17</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16.ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 102.

<sup>18</sup> *Ibidem*, p. 95.

<sup>19</sup> *Ibidem*, p. 101.

<sup>20</sup> *Ibidem*, p. 98.

Tal característica permite a colaboração de outros princípios na definição da conduta exigível, cabendo ao intérprete avaliar se esta alcança na máxima medida a promoção dos princípios imbricados.

Percebe-se, assim, que os princípios são dotados de características sensivelmente diversas daquelas atinentes às regras, o que, por conseguinte, lhes confere funções bastante distintas. Os princípios oferecem maior liberdade ao destinatário da norma na definição do meio adequado para a concretização do estado de coisas que visam a promover. Ademais, realizam uma abertura axiológica do sistema, pois, embora não se confundam com os valores,<sup>21</sup> os princípios contêm uma dimensão axiológica mais transparente do que as regras, o que permite ao intérprete reconstruir valorativamente o sistema jurídico para perscrutar os valores mais intensamente contemplados pelo ordenamento e, por conseguinte, orientar-se na definição do sentido das normas a ser privilegiado. Desse modo, orientam a reconstrução do significado das demais normas, isto é, dos demais princípios e, especialmente, das regras. Observe-se, por exemplo, a regra da legalidade tributária, positivada no artigo 150, inciso I, da Constituição: o seu alcance é reconstruído a partir do próprio princípio da legalidade (geral e tributária) e do princípio da separação dos poderes, sem os quais, por exemplo, um dos sentidos possíveis a partir da literalidade do texto constitucional seria a delegabilidade da definição das alíquotas de tributos à Administração pela lei.<sup>22</sup> No entanto, na definição do sentido a ser conferido à regra do artigo 150, inciso I, especialmente os mencionados princípios afastam essa hipótese, pois exigem comportamentos voltados à promoção de um estado ideal de coisas em que os elementos essenciais do tributo sejam fixados por meio de lei em sentido formal, bem como em que o Parlamento tenha atribuído para si essa prerrogativa em caráter exclusivo, de modo a garantir o equilíbrio entre os poderes do Estado.<sup>23</sup>

Com efeito, os princípios são essenciais à sistematização racional e coerente do ordenamento jurídico,<sup>24</sup> contribuindo decisivamente na definição da teleologia do

---

<sup>21</sup> ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Baden-Baden: Suhrkamp, 1994, p. 133; PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. Dordrecht: Kluwer, 1989, p. 75.

<sup>22</sup> Por evidente, excluem-se dessa conclusão exceções estabelecidas pela própria Constituição, como a dos artigos 153, § 1.º, e 177, § 4.º, I, “a”.

<sup>23</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por MACHADO DERZI, Misabel de Abreu, Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 106.

<sup>24</sup> CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*. Tradução A. Menezes Cordeiro. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 22.

ordenamento como um todo<sup>25</sup> e no conteúdo normativo das regras em particular. O exame dos princípios permite verificar o sentido interpretativo a ser privilegiado, de modo a permitir uma interpretação extensiva sob determinado viés e determinar uma interpretação restritiva sob outro viés interpretativo,<sup>26</sup> e então reconstruir o significados das regras a partir dos sentidos mais intensamente sustentados pelo ordenamento. Observe-se, por exemplo, a regra da irretroatividade, prevista no artigo 150, inciso III, alínea “a”, da Constituição: os princípios da segurança jurídica, da moralidade administrativa, da confiança, do Estado de Direito, da liberdade e da dignidade da pessoa humana privilegiam significados voltados à proteção das consequências assumidas pelo contribuinte na prática de atos de liberdade, o que implica uma interpretação restritiva do enunciado quanto a significados que tolham a eficácia mínima da regra da irretroatividade, isto é, que relativizem a sua proteção aos fatos geradores já ocorridos<sup>27</sup> (não seria tolerável, por exemplo, alterar em 1.º de janeiro as alíquotas do IRPF em relação ao ano anterior apenas porque a declaração anual de ajuste ocorre em 30 de abril, uma vez que o fato gerador do imposto já se consumou). Por outro lado, esses mesmos princípios privilegiam uma interpretação extensiva do mesmo dispositivo constitucional para impedir que atos irreversivelmente praticados pelos contribuintes tenham as suas consequências modificadas prejudicialmente<sup>28</sup> (não seria admissível, por exemplo, alterar as alíquotas do imposto de renda em 31 de dezembro de determinado ano para incidir sobre renda auferida nesse mesmo exercício).

Sendo assim, é possível concluir que a viabilidade de reconstruir as regras de atribuição de responsabilidade tributária de forma mais ou menos extensiva não pode ser examinada senão levando-se em conta os princípios que lhes são axiologicamente subjacentes, em uma análise sistemático-teleológica<sup>29</sup> da matéria.

---

<sup>25</sup> CANARIS, Claus-Wilhelm. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do Direito*. Tradução A. Menezes Cordeiro. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012, p. 77.

<sup>26</sup> GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p. 190.

<sup>27</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4.ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 149.

<sup>28</sup> Cf. MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2015.

<sup>29</sup> ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*. Porto Alegre, n. 19, 2001, p. 168; CANARIS, Claus-Wilhelm. *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*. 2. ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1983, p. 182; SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 32.

### 1.3. LIMITES À INTERPRETAÇÃO E CONCEITOS MÍNIMOS

A interpretação é uma atividade complexa, na medida em que tem como objeto enunciados normativos vertidos em linguagem, a qual tem como características a equivocidade e a vagueza.<sup>30</sup> Nesse contexto, por mais que as regras tenham a pretensão de apresentar a solução a ser adotada pelo destinatário e os princípios de estabelecer um objetivo a ser promovido, os seus veículos normativos não o fazem de forma a suplantar a inerente indeterminação da linguagem. Com efeito, ao se interpretar o enunciado normativo sobre o qual se reconstrói a regra, surge uma série de significados possíveis,<sup>31</sup> em que pese a solução do caso, ao final, demande a seleção de apenas um. Tomando como exemplo novamente o disposto no artigo 150, I, da Constituição, a referência à “lei” pode facilmente ensejar várias acepções, isto é, lei em sentido formal ou material? Se em sentido formal, trata-se de lei ordinária, lei complementar, medida provisória, todas elas ou parte delas? Se em sentido material, poder-se-ia aceitar decretos da presidência, decretos legislativos, convênios ou mesmo portarias da Receita Federal do Brasil que exercessem, em substância, o papel formalmente atribuído à lei? Emenda constitucional pode instituir tributo? Essa variabilidade interpretativa torna-se ainda mais intensa quando são considerados os princípios, cuja abertura semântica é significativamente mais ampla. Pela sua própria pretensão de estabelecer um estado ideal de coisas a ser promovido, deixando ao destinatário a fixação dos meios, os princípios são necessariamente mais indeterminados. É evidente que eles contêm uma descrição, todavia esta não é precisa quanto à conduta a ser adotada, dado que os princípios não têm como natureza precípua a decidibilidade, encontrando-se em grau mais elevado de abstração. O conteúdo específico dos princípios, portanto, é ainda mais dependente de interpretação.

Vislumbra-se, assim, uma crise de indeterminação do Direito.<sup>32</sup> Essa condição, contudo, não implica a ausência de quaisquer critérios de controle sobre a atividade interpretativa, tampouco a inexistência de conceitos mínimos que a vinculem. Isso

---

<sup>30</sup> GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p. 39.

<sup>31</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. 2. ed. Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 348.

<sup>32</sup> JUST, Gustavo. *Interpretando as teorias da interpretação*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 55.

porque a interpretação não se dá *ex nihilo*, mas a partir de significados mínimos.<sup>33</sup> Tais considerações são de suma importância para o exame do objeto deste trabalho, pois, se é verdade que as regras descrevem especificamente a conduta a ser adotada pelo destinatário e que a amplitude da sua interpretação se dá de acordo com os princípios que lhe são axiologicamente subjacentes, há que se indagar acerca do ponto de partida da atividade interpretativa e dos limites da atribuição de significado aos enunciados normativos.

Veja-se que não seria racional ou útil sustentar que os textos não são dotados de significados mínimos; afinal, se assim fosse, sequer esta afirmação poderia ser compreendida pelo leitor: a interpretação não ocorre pela mera atribuição de um significado qualquer, mas é necessariamente vinculada aos significados oriundos dos usos linguísticos, dos métodos interpretativos e da dogmática existente.<sup>34</sup> Segundo Humberto Ávila, “o intérprete não só constrói, mas reconstrói sentido, tendo em vista a existência de significados incorporados ao uso linguístico e construídos na comunidade do discurso”.<sup>35</sup>

Com efeito, a determinação do conteúdo das normas deve partir dos significados consolidados pelo seu uso.<sup>36</sup> Como exemplo, no Recurso Extraordinário n.º 134.509,<sup>37</sup> o Supremo Tribunal Federal excluiu embarcações e aeronaves do âmbito de incidência do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores, previsto no artigo 155, inciso III, da Constituição. Ainda que sejam veículos capazes de se mover de forma autônoma, isto é, que não dependam de uma força externa para a sua locomoção, o STF considerou que o “sentido usual” e que vinha sendo empregado na legislação relacionada ao termo “veículos automotores” restringe-se àqueles que circulam em vias terrestres, não sendo afeitos a esse conceito objetos como aviões, helicópteros, navios, barcos e assemelhados. A Corte privilegiou o significado técnico reiteradamente utilizado no ordenamento brasileiro para descrever significado à regra do artigo 155, inciso II, em detrimento de todos os demais que, da mesma forma, poderiam ser reconstruídos a partir do texto do dispositivo.

---

<sup>33</sup> VILLA, Vittorio. *Una teoria pragmaticamente orientata dell'interpretazione giuridica*. Torino: G. Giappichelli, 2012, p. 129; ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 52.

<sup>34</sup> GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p. 426.

<sup>35</sup> ÁVILA, *op. cit.*, p. 53.

<sup>36</sup> *Idem*. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 328.

<sup>37</sup> Recurso Extraordinário n. 134.509, STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministro Marco Aurélio, Rel. para o acórdão Ministro Sepúlveda Pertence, julgado em 29/05/2002, DJ 13/09/2002.



Há, portanto, significados mínimos incorporados aos textos normativos que limitam a interpretação e que, justamente, balizam a reconstrução normativa, servindo de ponto de partida e de limites da moldura interpretativa, na metáfora kelseniana.<sup>38</sup>

Feitos esses esclarecimentos sobre os conceitos que se pretende utilizar, é o momento de prosseguir para o exame da responsabilidade tributária do grupo econômico.

---

<sup>38</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. 2. ed. Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 348.

## 2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPO ECONÔMICO

### 2.1. GRUPO ECONÔMICO

Antes de passar à responsabilidade tributária, será examinado o instituto do grupo econômico. Em que pese a doutrina e a jurisprudência façam constante menção a essa figura, persistem confusões que prejudicam a adequada compreensão da matéria. Para oferecer clareza à proposta deste estudo, é necessário evidenciar o conceito de grupo econômico empregado, o que somente é possível se elencadas as suas características definitórias e as suas espécies, possibilitando assim a sua distinção relativamente a outros institutos jurídicos. A par de uma concepção definida do tema, pode-se analisar mais precisamente cada aspecto da responsabilidade tributária e a sua compatibilidade, ponto a ponto, com os grupos de empresas.

#### 2.1.1. Conceito

A Lei de Sociedades Anônimas (Lei n.º 6.404/76) prevê a figura do “grupo de sociedades” no seu Capítulo XXI (artigos 265 a 277). Essas disposições aplicam-se apenas aos grupos formalizados através de uma convenção que regule a relação de controle entre uma pluralidade de sociedades. Quanto aos grupos sem formalização, a lei societária disciplina as suas relações ao dispor sobre o poder de controle entre sociedades (Capítulo XX, artigos 243 a 264). Ao tratar da concentração de sociedades, a lei os distingue dos fenômenos da fusão, incorporação e cisão, pois garante a integridade do patrimônio e a personalidade jurídica das sociedades envolvidas na formação de grupo.<sup>39</sup>

Na legislação trabalhista, o conceito de grupo econômico está voltado à extensão da responsabilidade pelo débito trabalhista às sociedades que estejam sob “a direção, controle ou administração de outra” (artigo 2.º, § 2.º, da CLT).<sup>40</sup> Tal conceito de grupo econômico como coordenação mediante controle perpassa outros campos do ordenamento jurídico, sendo adotado ou pressuposto para a extensão da

---

<sup>39</sup> CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à lei de sociedades anônimas, 4.º volume: tomo II: artigos 243 a 300*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 34.

<sup>40</sup> DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de direito do trabalho*. 8. ed. São Paulo: LTr, 2009, p. 378-379; CARRION, Valentin. *Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho*. 34. ed. atualizada CARRION, Eduardo, São Paulo: Saraiva, 2009, p. 32.

responsabilidade entre sociedades pelo Código de Defesa do Consumidor (artigo 28, § 2.º, da Lei n.º 8.078/90) e pela Lei Orgânica da Seguridade Social (artigo 30, IX, da Lei n.º 8.212/91). No Direito Tributário, a Administração Fazendária federal adotou essa concepção, editando a Instrução Normativa RFB n.º 971/2009 com o seguinte teor:

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.

Independentemente do campo, duas características são constitutivas do grupo econômico: o controle societário e a existência de duas ou mais pessoas jurídicas.<sup>41</sup> O controle diz respeito à ideia de coordenação e concentração das decisões societárias. Pode ser exercido não necessariamente por uma pessoa, física ou jurídica, mas igualmente por um conjunto de indivíduos.<sup>42</sup> Por outro lado, a mera participação societária, desprovida de qualquer influência nos rumos da sociedade, não é bastante para identificar um grupo econômico, pois, se assim fosse, a grande maioria dos investidores da Bolsa de Valores comporia grupos de sociedades, considerando que cada um detém participação acionária em mais de uma empresa listada. Com efeito, o controle societário constitui o elemento agregador do grupo.

O grupo econômico caracteriza-se ainda pela pluralidade de sociedades com patrimônio e personalidade próprios. Inexiste grupo econômico formado por apenas uma sociedade, tampouco que seja composto de pessoas jurídicas meramente formais. Não se pode considerar existente um grupo de sociedades se os seus integrantes não preenchem os requisitos que caracterizam essa condição de sociedade. Não é por outro motivo que, como refere Viviane Muller Prado, “mesmo tendo a sua própria estrutura administrativa e interesses específicos, o grupo não se constitui como pessoa jurídica. As sociedades continuam tendo personalidade e patrimônios distintos (art. 266)”.<sup>43</sup> Ainda que singela, essa característica é de

<sup>41</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 171.

<sup>42</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. *Revista Dialética do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 229, outubro, 2014, p. 92; MARTINS, Marcelo Guerra. Responsabilidade tributária dos grupos de empresas. In: CARVALHO, Cristiano (Coord.). *Direito Tributário Atual*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, p. 301.

<sup>43</sup> PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da lei nº 6.404/76. *Revista de Direito GV*, v.1, n. 2, São Paulo: FGV, 2005. Disponível em:

fundamental importância para a distinção do grupo em relação a situações assemelhadas. Isso porque, no caso de um patrimônio único, dividido apenas formalmente entre várias sociedades, o Código Civil autoriza a imputação aos sócios – pessoas físicas ou jurídicas – das obrigações assumidas pelas sociedades fictícias. Nesse caso, adiante-se, sequer se pode falar da solidariedade do artigo 124, I, do CTN, pois os sócios assumem em nome próprio as obrigações das sociedades desconsideradas. Com efeito, nessa hipótese não há uma pluralidade de patrimônios e personalidades distintos, mas tão somente uma única entidade. Em suma, não há grupo de sociedades sem que se tenham sociedades.

A partir dessas considerações, pode-se definir grupo econômico como um conjunto de sociedades que, mantendo os seus respectivos patrimônios e personalidades, têm o seu controle concentrado, seja através de uma sociedade controladora,<sup>44</sup> seja por meio de um quadro societário comum ou composto de forma variada por um mesmo grupo reduzido de indivíduos.<sup>45</sup> Ricardo Mariz de Oliveira resume o conceito ora proposto: “Costuma-se fazer referência a grupos econômicos quando duas ou mais empresas estão submetidas a um mesmo controlador, ainda que indiretamente”.<sup>46</sup> Trata-se de definição ampla, pois abrange não apenas o exercício do poder de controle das sociedades por apenas uma pessoa, física ou jurídica, mas também por grupos de indivíduos – especialmente famílias –, que atuam de modo coordenado para exercer o controle sobre conjuntos de pessoas jurídicas participando de forma variável dos respectivos quadros sociais.

### 2.1.2. Espécies

Há duas espécies de grupos econômicos no ordenamento brasileiro:<sup>47</sup> aqueles formalizados de acordo com o artigo 265 da Lei n.º 6.404/76 e aqueles que, apesar de não formalizados, se enquadram na definição proposta.

---

<[http://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/rdgv\\_02\\_p005\\_028.pdf](http://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/rdgv_02_p005_028.pdf)>. Acesso em: 20 jun. 2016, p. 11.

<sup>44</sup> Conforme artigo 243 da Lei n.º 6.404/76 e Deliberação CVM n.º 698/12.

<sup>45</sup> Sobre o conceito de grupo econômico, ver CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à lei de sociedades anônimas*, 4. volume: tomo II: artigos 243 a 300. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 43 e 362; COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle na sociedade anônima*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 310.

<sup>46</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; et al. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 87.

<sup>47</sup> LOBO, Jorge. *Grupo de sociedades*. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 93. PRADO, *op. cit.*, p. 5.

### 2.1.2.1. Formal

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. O artigo 265 da Lei n.º 6.404/76 disciplina a matéria:

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.

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

Com efeito, tem-se grupo econômico formalizado quando sociedades controladas e controladora constituem convenção para regular a sua interação, seja para a coordenação de esforços voltados à otimização das respectivas atividades, seja para a execução de projetos conjuntos. Esse procedimento visa a dar maior transparência na condução das sociedades reunidas, bem como facilitar a sua integração na realização de propósitos comuns, de modo a reduzir custos e majorar lucros das participantes.<sup>48</sup> Ou, como afirma Suzy Elizabeth Cavalcante Koury, “os grupos de empresas constituem, sem dúvida, um dos procedimentos concentradores mais apropriados para a obtenção de maior produtividade e maiores lucros, com menores custos”.<sup>49</sup>

Embora tenham o seu controle centralizado e atuem em cooperação, as sociedades integrantes do grupo econômico mantêm a sua autonomia jurídica e econômica,<sup>50</sup> conforme expressa dicção do artigo 266 da Lei de Sociedades Anônimas:

<sup>48</sup> MARTINS, Marcelo Guerra. Responsabilidade tributária dos grupos de empresas. In: CARVALHO, Cristiano (Coord.). *Direito Tributário Atual*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, p. 300; LOBO, Jorge. *Grupo de sociedades*. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 29.

<sup>49</sup> KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica: (disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 62.

<sup>50</sup> RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 267.

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.

É, portanto, garantida a integridade patrimonial e a personalidade jurídica das sociedades componentes do grupo econômico. Com efeito, o fato de compor grupo econômico não causa prejuízo à autonomia jurídica da sociedade por expressa disposição legal, condição imprescindível à 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 n.º 6.404/76), o que evidentemente não é o seu propósito.

Em que pese a regulamentação citada e a garantia de integridade da personalidade jurídica, verifica-se uma diminuta formalização da relação entre as sociedades integrantes dos grupos econômicos. Como refere Viviane Muller Prado, “os grupos convencionais são quase inexistentes no Brasil, sendo a organização das empresas brasileiras em grupos de fato”.<sup>51</sup> É interessante notar que, segundo Rodrigo R. Monteiro de Castro, a partir de lição de Modesto Carvalhosa, isso se deve à ausência de previsão legal para a integração tributária do grupo econômico:

Em outras palavras, a ineficácia do instituto do grupo de direito relaciona-se – ou se relacionaria – diretamente com as normas de natureza tributária. Mais do que exigir consolidação, o que deveria ocorrer, caso se pretendesse dar vida ao instituto, seria a integração contábil e fiscal das sociedades.<sup>52</sup>

Constata-se, pois, limitado estímulo à adoção da previsão do artigo 265 da Lei de Sociedades Anônimas justamente por não conter previsão que viabilize a integração tributária do grupo econômico. Por outro lado, trata-se de via de mão dupla, ou seja, ao mesmo tempo em que inviabiliza, por exemplo, a compensação de

---

<sup>51</sup> PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da lei nº 6.404/76. *Revista de Direito GV*, v.1, n. 2, São Paulo: FGV, 2005. Disponível em: <[http://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/rdgv\\_02\\_p005\\_028.pdf](http://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/rdgv_02_p005_028.pdf)>. Acesso em: 20 jun. 2016, p. 19.

<sup>52</sup> CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de. Controle gerencial e o grupo de sociedades. In: ARAUJO, Danilo dos Santos Borges de; WARDE JR., Walfrido Jorge (Org.). *Os grupos de sociedades: organização e exercício da empresa*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 163.

prejuízos dentro do grupo,<sup>53</sup> a inexistência de integração tributária afasta a possibilidade de responsabilização das sociedades pelo fisco. Ainda de acordo com o autor:

Essa proposta [de integração fiscal das sociedades integrantes de grupo econômico formal], que mereceria estudos e debates realmente sérios, teria, em contrapartida, imputações de responsabilidade à sociedade de comando, exigindo-lhe, eventualmente, que se responsabilizasse por atos ocorridos em sociedade filiada, a despeito de sua atuação direta.<sup>54</sup>

Estrutura dessa natureza é prevista no § 73 do Código Tributário alemão (*Abgabeordnung*), no que se denomina “integração de empresas” (*Organschaft*).<sup>55</sup> Nesse caso, as controladas submetem-se financeira, econômica e administrativamente à controladora, de modo que todas passam a ser consideradas uma unidade para fins tributários, inclusive em termos de responsabilidade.<sup>56</sup>

Independentemente da viabilidade de criação no ordenamento brasileiro de instituto análogo, fato é que não há previsão legal de integração tributária das sociedades que compõem grupo econômico, cada uma mantendo a sua plena autonomia em relação às respectivas obrigações tributárias.

#### 2.1.2.2. De fato

Por seu turno, os grupos econômicos de fato são constituídos de modo informal, não sendo regulamentados expressamente pela legislação societária, senão no que diz respeito às regras gerais de controle (artigos 243 a 264). Por serem informais, prescindem de convenção ou de identificação dos seus componentes e da eventual sociedade controladora. Não há vedação legal à atuação coordenada do grupo econômico,<sup>57</sup> o que seria incompatível com a previsão de controle centralizado.

<sup>53</sup> TAVARES, Alexandre Macedo. A (in)compensabilidade tributária de débitos próprios com créditos pertencentes a empresas integrantes de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 195, dezembro, 2011, p. 36.

<sup>54</sup> CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de. Controle gerencial e o grupo de sociedades. In: ARAUJO, Danilo dos Santos Borges de; WARDE JR., Walfrido Jorge (Org.). *Os grupos de sociedades: organização e exercício da empresa*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 163.

<sup>55</sup> REPÚBLICA FEDERAL DA ALEMANHA. *Novo código tributário alemão*. Tradução Ruy Barbosa Nogueira. Rio de Janeiro: Forense, 1978, p. 28.

<sup>56</sup> NACKE, Alois. *Die Haftung für Steuerschulden: Beratung, Gestaltung, Verfahren*. 3. ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2012, p. 186.

<sup>57</sup> MARTINS, Marcelo Guerra. Responsabilidade tributária dos grupos de empresas. In: CARVALHO, Cristiano (Coord.). *Direito Tributário Atual*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, p. 301.

A restrição à sua atuação resume-se ao uso abusivo do poder de controle (artigo 245 da Lei n.º 6.404/76).

Com efeito, conceitos como grupo econômico, controle entre sociedades e participação social não implicam necessariamente outros como confusão patrimonial, fraude à lei e abuso da personalidade jurídica. Pode-se constatar a existência de grupo de sociedades não formalizado – com quadro social composto pelos mesmos indivíduos, sede comum e controle centralizado – sem que isso, por si só, leve à conclusão de que há conduta contrária ao Direito e de que a responsabilidade tributária é compartilhada entre as sociedades que o compõem. Em suma, não se verifica ilicitude – ou a sua presunção – pela formação de grupo econômico informal.<sup>58</sup>

Sendo assim, o que é característico dos grupos econômicos de fato é o controle de uma pluralidade de sociedades exercido por uma pessoa ou por um grupo reduzido de indivíduos sem a formalização prevista no artigo 265 da lei societária.

Feitos esses esclarecimentos conceituais sobre grupo econômico, têm-se condições para avaliar a sua compatibilidade com a responsabilidade tributária.

## 2.2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Nas relações jurídicas em geral, a regra é que a satisfação da prestação incumbe àquele que contraiu a obrigação. No Direito Tributário não é diferente, ou seja, o pagamento do tributo cabe ao indivíduo que praticou a conduta prevista na lei que institui a exação, o contribuinte.<sup>59</sup> Essa regra, contudo, comporta exceções, nas quais o legislador tributário imputa o pagamento do tributo a indivíduo diverso do próprio contribuinte, de modo que o denominado “responsável tributário” passa a ocupar a posição de sujeito passivo da obrigação, assumindo – exclusiva, solidária ou subsidiariamente – o ônus de obrigação tributária em relação à qual não era parte.

Ao agregar complexidade às relações jurídicas, é natural que esse mecanismo de política tributária gere controvérsias e, por isso mesmo, demande regulação específica. Trata-se de exigência em plena consonância com as características do sistema tributário constitucional brasileiro, que outorga a competência para a instituição ou majoração de tributos por meio de regras previstas em lei em sentido

---

<sup>58</sup> Recurso Especial n.º 1.001.450, STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro Castro Meira, julgado em 11/03/2008, DJe 27/03/2008.

<sup>59</sup> HALACZINSKY, Raymond. *Die Haftung im Steuerrecht*. 4. ed. Herne: NWB, 2013, p. 25.



formal. No ordenamento brasileiro, a responsabilidade tributária é tratada especificamente no Capítulo V (Responsabilidade Tributária) do Título II (Obrigação Tributária) do Livro Segundo (Normas Gerais de Direito Tributário) do Código Tributário Nacional, correspondendo aos seus artigos 128 a 138. Tal regulamentação não deve restringir o âmbito de análise da matéria, razão pela qual o presente estudo propõe examinar outros dispositivos do próprio CTN, assim como as disposições constitucionais que – direta ou implicitamente – lhe são vinculadas, para que assim seja afastado o risco de assystematicidade ou de atomização interpretativa da análise ora proposta.<sup>60</sup> Evitam-se, outrossim, inconsistências conceituais, as quais podem servir de fundamento – equivocado – para a extensão da responsabilidade tributária.

Desse modo, ter-se-ão condições de analiticamente traçar a estrutura da responsabilidade tributária e o seu modo de funcionamento, sempre tendo como parâmetro o grupo econômico.

### **2.2.1. Conceito**

#### **2.2.1.1. Considerações iniciais**

A responsabilidade tributária é algo sério, que demanda a mais atenta e precisa consideração do intérprete do Direito; afinal, atribui a terceiro o pagamento de dívida tributária de outrem. Veja-se que, à primeira vista, constitui prática abusiva do legislador, na medida em que um indivíduo alheio à relação tributária é eleito para adimplir tributo sobre renda que não auferiu, serviço público de que não usufruiu, mercadoria que não vendeu, patrimônio que não adquiriu, em suma, fato gerador que não praticou e, por conseguinte, capacidade contributiva que não demonstrou. É princípio basilar das relações sociais vigentes que os indivíduos devem ser “responsáveis” pelos seus próprios atos, máxima que perpassa todo o ordenamento jurídico. Na seara tributária, a vinculação entre contribuinte e fato gerador é ainda mais estreita, tendo em vista que a tributação não deixa de constituir uma intervenção heterônoma na esfera patrimonial do indivíduo. Não é por outra razão que as competências tributárias são taxativas,<sup>61</sup> de modo que somente pode haver tributação

---

<sup>60</sup> GRAU, Eros. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 131.

<sup>61</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 256.

sobre a prática de condutas previstas abstratamente na Constituição e concretizadas na lei tributária. Nesse compasso, ao decidir não realizar determinada conduta prevista na hipótese de incidência da lei que cria o tributo, o indivíduo evita a sua incidência, estando protegido nessa decisão pelos princípios da liberdade, propriedade e livre iniciativa.<sup>62</sup> Contudo, na condição de responsável, é chamado a recolher o tributo sem que tenha incorrido nessa mesma conduta. Em face disso, duas premissas evidenciam-se: a responsabilidade tributária não pode ser empregada como mera e arbitrária imputação do pagamento do tributo a terceiro<sup>63</sup> e configura exceção – por mais frequente que seja – à estrutura ordinária da relação tributária.<sup>64</sup>

A primeira premissa tem cunho estrutural, isto é, a atribuição de responsabilidade pressupõe um conjunto de elementos capazes de lhe garantir compatibilidade com o sistema tributário constitucional. Em que pese a Constituição não elenque as hipóteses de responsabilidade tributária ou fixe explicitamente os seus requisitos, a partir do seu texto é possível reconstruir uma série de normas que limitam a atividade do legislador, retirando-lhe a possibilidade de atribuir livremente a responsabilidade tributária. Assim, restaria sem sentido a fixação de competências tributárias se o legislador pudesse distribuir livremente o dever de pagar os tributos a terceiros.<sup>65</sup> A possibilidade de desassociação subjetiva entre a prática do fato gerador e o dever de recolher o tributo não é uma “carta branca” para o legislador. Só há tolerância à responsabilização se esta ocorrer nos limites dos direitos e garantias assegurados aos indivíduos pela Constituição. Portanto, a partir do texto constitucional devem-se fixar os pressupostos e os limites para o funcionamento da responsabilidade tributária.

Já o caráter excepcional da responsabilidade tributária deve pautar a sua interpretação, ou seja, não se pode imputar responsabilidade a indivíduo sem que haja previsão expressa nesse sentido. Mais do que isso, a responsabilidade demanda o pleno cumprimento dos seus pressupostos e a integral submissão aos seus limites, sem concessões de qualquer natureza. Com efeito, é defeso presumir

---

<sup>62</sup> SCHÖN, Wolfgang. Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsungleichheit als Grundlagen des Steuerrechts In: HÜTTEMANN, Rainer (Org.). *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 39.

<sup>63</sup> FERREIRA NETO, Arthur M. Fundamentos filosóficos da responsabilidade tributária. In: \_\_\_\_\_; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 20.

<sup>64</sup> GIANNINI, A. D. *Istituzioni di diritto tributario*. 8. ed. Milano: Giuffrè, 1960, p. 110.

<sup>65</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 21.

responsabilidade tributária, tampouco atribuí-la com fundamento exclusivo em princípios ou em conveniências fiscais. Nesse particular, merecem críticas as decisões judiciais que se valem de interpretações acontextuais e de analogias para atribuir responsabilidade tributária não prevista pelo legislador. Em se tratando de exceção cuja eficácia – ainda que instituída em plena consonância com o ordenamento jurídico – tem por efeito restringir diretamente os direitos fundamentais de propriedade e de liberdade do indivíduo responsabilizado, incumbe ao intérprete redobrado dever de fundamentação normativa na reconstrução das suas hipóteses. Geraldo Ataliba é preciso ao asseverar que “a deslocação do sujeito passivo é absolutamente excepcional no sistema brasileiro, exigindo rigoroso e extremo cuidado do legislador”.<sup>66</sup> Em suma, a tributação deve atingir aquele que praticou o fato gerador, constituindo exceção a atribuição a terceiro do dever de realizar o respectivo pagamento. Por conseguinte, desse modo deve ser enfrentada pelo intérprete.

Ressalte-se que a responsabilidade tributária é mecanismo jurídico válido e de reconhecida importância para a efetividade da tributação. Não se pretende, portanto, demonizá-la ou sugerir a sua inconstitucionalidade.<sup>67</sup> Por outro lado, o seu manejo impróprio não pode ser tolerado, pois implica a atribuição de ônus econômico indevido a terceiro. Com efeito, para que se evitem soluções simplistas, é necessário promover a sua adequada compreensão, o que se dá pela análise das suas finalidades e da forma como se encontra estruturada no sistema tributário brasileiro, de modo a construir um conceito geral de responsabilidade tributária. A partir dessa concepção têm-se condições de avançar no seu estudo, definindo os contornos da responsabilidade tributária, e, por fim, verificar a sua compatibilidade com os grupos econômicos.

#### 2.2.1.2. Finalidades

A responsabilidade tributária pode ser vinculada a mais de uma finalidade. De acordo com a finalidade que se lhe atribui, têm-se conceitos mais ou menos abrangentes, incorporando estes ou aqueles elementos. Essa circunstância deve ser

---

<sup>66</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 84.

<sup>67</sup> FERREIRA NETO, Arthur M. Fundamentos filosóficos da responsabilidade tributária. In: \_\_\_\_\_; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 18.

considerada para que não se incorra inadvertidamente em divergências conceituais sem que se esteja tratando, na realidade, do mesmo objeto. Veja-se, por exemplo, que, ao compreender a finalidade da responsabilidade tributária apenas como garantia enquanto meio assecuratório do crédito tributário, adota-se um conceito correlato de natureza restritiva do instituto, excluindo do seu escopo a responsabilidade prevista especialmente no artigo 135 do CTN, cuja finalidade tem caráter sancionatório. Do mesmo modo, os elementos que a qualificam são balizados pelas finalidades que lhe são atribuídas: uma responsabilidade tributária com a finalidade exclusiva de garantia exige somente a possibilidade de reembolso ou retenção pelo responsável, elemento que – evidentemente – não está presente na responsabilidade tributária sancionatória, a qual visa a onerar o próprio responsável, não o contribuinte. Evidentemente que o caráter sancionatório demanda a verificação de uma conduta ilícita do responsável, cuja ocorrência ele poderia ter evitado, isto é, a sanção pressupõe que o agente possa escolher praticar essa conduta ou não. Todavia, essa condição não afasta o fato de que, tendo-a praticado e, por isso, tornando-se responsável, o ônus tributário será direcionado especificamente ao responsável, sem que este possa obter qualquer reembolso do contribuinte.

Em que pese não haja uniformidade sobre o tema na doutrina, podem-se encontrar três finalidades atribuídas à responsabilidade tributária: praticabilidade, garantia e sanção. Em razão da relevância para a compreensão do objeto do estudo e da polissemia dos termos, cabe investigar mais atentamente cada uma dessas finalidades.

#### *2.2.1.2.1. Praticabilidade*

A praticabilidade ou eficiência corresponde ao emprego da responsabilidade tributária para simplificar e agilizar a atividade arrecadatória. Halaczinsky ressalta que “sentido e finalidade das disposições da responsabilidade tributária, especialmente dos §§ 69 ao 77 do Código Tributário, é facilitar a execução das exigências arrecadatórias e – em certos casos – até mesmo possibilitá-las”.<sup>68</sup> Embora Giannini trate separadamente responsável e substituto, a finalidade da utilização desses institutos relaciona-se diretamente com a praticabilidade. Quanto ao responsável, o

---

<sup>68</sup> HALACZINSKY, Raymond. *Die Haftung im Steuerrecht*. 4. ed. Herne: NWB, 2013, p. 26.

autor italiano refere que o legislador é motivado a atribuir a obrigação tributária a pessoa que, “non trovandosi col presupposto del tributo nella relazione prestabilita, non rivestono la figura di soggetti passivi di imposta, sono di mero carattere fiscale, e si collegano coll’esigenza di rendere più agevole o più sicura la riscossione del tributo”.<sup>69</sup> Quanto ao substituto e ao agente de retenção, refere ainda a vantagem de direcionar a tributação a apenas uma pessoa, ao invés de uma pluralidade.<sup>70</sup> Ao tratar da substituição tributária, Humberto Ávila tece as seguintes considerações sobre a praticabilidade:

As normas que permitem a substituição tributária fazem parte daquelas normas que têm finalidade simplificadora (*Vereinfachungszwecknormen*). Como a fiscalização de cada operação individual seria impossível ou extremamente custosa, a CF/88 autoriza o legislador a lançar mão de uma padronização (*Pauschalierung*), [...]. A operação com substituição proporciona, de um lado, um ganho em praticabilidade, na medida em que torna mais econômica e ágil a fiscalização; de outro, porém, provoca uma perda em justiça individual, já que a obrigação tributária não mais é dimensionada pela operação real, mas pela operação presumida, podendo, com isso, dar ensejo, em alguns casos, a uma discrepância entre o presumido e o efetivamente ocorrido.<sup>71</sup>

Em tempos de relações massificadas e diante de um sistema tributário exageradamente complexo, a praticabilidade apresenta-se como finalidade útil à economicidade da atividade estatal e à executabilidade da arrecadação e da fiscalização tributárias. É fácil perceber a vantagem da Administração ao centralizar a arrecadação, por exemplo, do IPI incidente sobre a industrialização de automóveis no restrito conjunto de fabricantes, ao invés de fiscalizar e exigir o pagamento do tributo diretamente das milhares de concessionárias de veículos existentes no território nacional. Da mesma forma, é substancialmente mais eficiente exigir a retenção na fonte do imposto de renda devido ao assalariado, antecipando o pagamento do tributo, do que contar com a correta declaração e o integral recolhimento do imposto devido mensalmente ou acumuladamente quando da declaração de ajuste anual. O emprego da responsabilidade como mecanismo de tributação voltado à praticabilidade,

<sup>69</sup> GIANNINI, A. D. *Istituzioni di diritto tributario*. 8. ed. Milano: Giuffrè, 1960, p. 105-106.

<sup>70</sup> *Ibidem*, p. 108.

<sup>71</sup> ÁVILA, Humberto. ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de cálculo. Pauta fiscal. Competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 124, janeiro, 2006, p. 97.

contudo, encontra limites nos direitos fundamentais e nas regras de atribuição de competência tributária, como se demonstrará oportunamente.

De qualquer sorte, é necessário esclarecer que a praticabilidade, em realidade, não constitui princípio do Direito. A rigor, a praticabilidade da tributação e mesmo a eficiência administrativa, cujo escopo é mais amplo, não indicam autonomamente um estado ideal de coisas a ser promovido, elemento característico dos princípios como espécie normativa. Como refere Humberto Ávila, “eficiência não estabelece algo objeto de realização. Ela prescreve, em vez disso, o modo de realização de outros objetos”.<sup>72</sup> A praticabilidade, portanto, não constitui um valor em si, mas, por se tratar de dever instrumental, é relativa e condicionada à realização de valores contemplados no ordenamento. Da mesma forma, Arthur Ferreira Neto afirma que “a análise do valor e da legitimidade da técnica de responsabilização utilizada não pode ser mensurada apenas com base na eficiência que projeta, mas sim com base na utilidade que garante a promoção de outro fim”.<sup>73</sup> Desse modo, ela não representa contraponto aos princípios tributários, servindo, pelo contrário, como critério para a sua realização.

Com efeito, o dever de eficiência na tributação não se destina a estender as materialidades sujeitas à incidência das regras de competência tributária. Ou seja, a responsabilidade tributária pode ser empregada como mero mecanismo de facilitação da tributação, porém jamais como meio de ampliação do conjunto de indivíduos passíveis de terem o seu patrimônio tributado ou de criação de materialidades sujeitas à tributação além daquelas descritas nas regras de competência.<sup>74</sup>

Essas considerações demonstram que a praticabilidade constitui finalidade legítima para a utilização da responsabilidade tributária, desde que dentro dos limites estabelecidos pelas regras de competência e pelos direitos fundamentais.

#### 2.2.1.2.2. Sanção

---

<sup>72</sup> ÁVILA, Humberto. ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de cálculo. Pauta fiscal. Competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 124, janeiro, 2006, p. 105.

<sup>73</sup> FERREIRA NETO, Arthur M. Fundamentos filosóficos da responsabilidade tributária. In: \_\_\_\_\_; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 39.

<sup>74</sup> ÁVILA, Humberto. Substituição tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal. *Revista da Ajuris*. Porto Alegre, v. 100, 2005, p. 175.

À responsabilidade tributária pode ser atribuída a finalidade sancionatória. Segundo Gustavo Masina, “sanções jurídicas são prescrições normativas aplicadas em face do descumprimento de normas de conduta”<sup>75</sup> dotadas sempre de dupla finalidade: “punir o infrator e desencorajar a prática futura de novos ilícitos”.<sup>76</sup> Sobre a questão, a primeira observação a ser feita é que o tributo não constitui sanção por ato ilícito, o que encontraria óbice no artigo 3.º do CTN. No entanto, o descumprimento de dever legal que implique ônus tributário pode autorizar que este seja atribuído àquele que lhe deu causa, de modo a penalizar pelo ilícito cometido e desencorajar condutas semelhantes. Nesses termos, a sanção não se restringe às multas, mas adquire espectro mais amplo, englobando prescrições que ensejem a penalização do indivíduo por ato ilícito.

Essa finalidade sancionatória da responsabilidade tributária pode ser observada em hipóteses como a do artigo 135, III, do CTN. Nesse caso, o diretor, gerente ou representante torna-se responsável exclusivo pelo recolhimento das obrigações tributárias ocasionadas por ato ilícito que tenha cometido. Essa disposição afasta a proteção conferida pela pessoa jurídica, à qual, via de regra, cabe o ônus pelas decisões dos seus administradores, atribuindo-o ao responsável em função – frise-se – do ato ilícito perpetrado. Desse modo, pune-se o responsável pelo descumprimento de dever legal através da imputação do ônus decorrente do ilícito, o que serve, concomitantemente, como repressão geral a condutas semelhantes. A propósito, refere Humberto Ávila que “a ideia subjacente à regra ora analisada [artigo 135, III, do CTN] é singela: responde quem praticou o ato ilegal, não quem foi vítima dele”.<sup>77</sup>

Por outro lado, observe-se que a regra de responsabilidade do administrador não tem como função precípua tornar mais eficiente a arrecadação e a fiscalização, ainda que possa ter efeitos positivos nesse sentido. Isso porque a praticabilidade não pode ser obtida às custas dos direitos de liberdade e de propriedade de terceiros, penalizando pessoalmente aqueles que não contribuírem com o esforço arrecadatário, ou por meio da subversão das regras de competência, atribuindo o pagamento do tributo a quem não realizou o fato gerador. Na hipótese do artigo 135, III, o responsável

---

<sup>75</sup> MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2016, p. 38.

<sup>76</sup> *Ibidem*, p. 43.

<sup>77</sup> ÁVILA, Humberto. Responsabilidade pessoal dos administradores por atos praticados com abuso de poder. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, n. 27, 2012, p. 389.

tem o seu patrimônio direta e exclusivamente alcançado, o que somente é compatível com a Constituição em razão da finalidade de penalização por ato ilícito: a praticabilidade por si só não poderia onerar pessoalmente o responsável. Ademais, a sua responsabilização decorre de conduta contrária a disposições alheias ao Direito Tributário,<sup>78</sup> isto é, por violação à legislação societária, civil, comercial, etc., demonstrando que a regra não visa a tornar mais eficiente a arrecadação e a fiscalização, mas somente a penalizar o infrator.

Ao artigo 135, III, tampouco pode ser vinculado à finalidade de garantir a solvência do crédito tributário, pois, como será demonstrado a seguir, o risco de inadimplemento do crédito tributário pelo contribuinte não pode ser atribuído a terceiro. Se assim não fosse, a regra do artigo 135, III, manteria, ao menos subsidiariamente, o contribuinte no polo passivo da obrigação. Isso porque, ao atribuir com exclusividade ao responsável o adimplemento do crédito tributário, em verdade tem-se a redução da garantia de recebimento. Observe-se que, com a exclusão do contribuinte por expressa dicção do dispositivo, o ônus tributário passa a incumbir apenas ao responsável, o que aumenta o risco de inadimplemento, pois há menos indivíduos passíveis de execução. Nesses termos, é claro que a hipótese de responsabilidade do artigo 135, III, do CTN, não está voltada ao incremento da eficiência da arrecadação e da fiscalização, tampouco gera maior garantia ao crédito tributário. A finalidade que lhe subjaz é penalizar o indivíduo que agiu ilicitamente por meio da responsabilização pelo pagamento do crédito tributário a que deu causa.

Evidentemente que a responsabilidade tributária como sanção pode ser empregada para coagir os indivíduos a colaborarem com o fisco nas atividades arrecadatórias e fiscalizatórias, o que não significa que a finalidade nesses casos seja sancionatória. Por exemplo, a regra do artigo 134, VI, do CTN tem a finalidade de facilitar a fiscalização. Essa regra que sanciona o tabelião pelo descumprimento de dever de fiscalização só tem razão de ser justamente em função da fiscalização: não teria outro sentido a penalização do tabelião por operações realizadas perante si. Dito de outra forma, não haveria fundamento para o legislador eleger como responsável o tabelião por ato ilícito alheio (já que quem não pagou o tributo foi o contribuinte), senão pela condição estratégica de que este goza para auxiliar no exercício da fiscalização tributária, pois pode deixar de praticar ato sem a apresentação das negativas fiscais.

---

<sup>78</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 107-108.



Por outro lado, a pretensão de sancionar o responsável não pode representar locupletamento indevido pelo contribuinte. No caso, a imputação de sanção não corresponde a um ganho por parte de outrem: não se destina a penalizar em benefício de outrem, mas em prol da coletividade a fim de dissuadir condutas indesejadas. Do contrário, autoriza-se o surgimento de distorções insustentáveis no interior do sistema tributário nacional. Não é por outro motivo que, por exemplo, há responsabilidade tributária exclusiva dos administradores “se os atos, praticados sem poderes, tiverem sido realizados *em prejuízo da empresa e fora da sua atividade-fim*”,<sup>79</sup> de modo que a responsabilidade não deve incluir o tributo decorrente de riqueza eventualmente criada em benefício da sociedade. Imagine-se o caso de um gerente que, já sem poderes, realiza venda de mercadorias adulterando o valor das notas fiscais: a penalidade incumbe ao responsável, porém houve a prática de fato gerador lícito (venda de mercadorias), cujo recolhimento do respectivo tributo incumbe à sociedade, sob pena de não ter tributado o resultado econômico efetivamente apropriado. Em suma, a responsabilidade tributária como sanção deve ser imputada a quem lhe deu causa e na medida do prejuízo decorrente da conduta ilícita praticada; afinal, como destaca Luís Eduardo Schoueri, “o tributo deve atingir o patrimônio do contribuinte e, nesse sentido, a responsabilidade apenas se justifica na medida da possibilidade de o responsável ressarcir-se – ou precaver-se – do tributo exigido”.<sup>80</sup>

Em se tratando de penalidade, as hipóteses de responsabilidade tributária instituídas com essa finalidade devem observar as limitações que lhe são próprias, isto é, o ordenamento jurídico brasileiro exige requisitos específicos para a criação de regras sancionatórias. Com efeito, não se pode conceber que penalidades sejam instituídas sem previsão específica e prévia, tampouco que não estejam vinculadas a um ilícito ou à pessoa que o cometeu. Ao tratar da responsabilidade pessoal do administrador, Humberto Ávila destaca que, “com exceção das multas de mora, as outras multas, impostas em razão do lançamento de ofício, possuem caráter punitivo, pois são aplicadas como consequência pelo descumprimento da legislação tributária”, razão pela qual “as multas não podem ser impostas à empresa se a falta cometida é

---

<sup>79</sup> ÁVILA, Humberto. Responsabilidade pessoal dos administradores por atos praticados com abuso de poder. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, n. 27, 2012, p. 391.

<sup>80</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 536.

imputável aos administradores, que agiram em contrariedade à lei e ao estatuto social”.<sup>81</sup>

A partir dessas considerações, constata-se que, entre as finalidades atribuíveis à responsabilidade tributária, pode-se incluir a sanção. Nesse caso, por se tratar de penalidade, torna-se ainda mais clara a necessidade de previsão legal expressa das hipóteses sujeitas à sanção, da comprovação de ato ilícito e da pessoalidade da pena.

### 2.2.1.2.3. *Garantia*

Outra finalidade usualmente atribuída à responsabilidade tributária é a de “garantia” do crédito tributário. Não obstante a aparente clareza, o termo contém sentidos diferentes que desafiam a sua correta compreensão. Por exemplo, Leandro Paulsen considera que a responsabilidade tributária decorre do “dever de colaboração”<sup>82</sup> com o fisco, de modo que “a substituição e a responsabilidade tributárias apresentam-se, portanto, ao fim e ao cabo, como garantias pessoais do crédito tributário”.<sup>83</sup> Percebe-se assim que, para o autor, o sentido de “garantia” vincula-se simultaneamente às finalidades de praticabilidade (deveres de colaboração com o fisco, como no caso da substituição tributária) e de sanção (responsabilização pessoal pelo descumprimento desses deveres, como no caso da responsabilidade *stricto sensu*).<sup>84</sup> Regina Helena Costa, por seu turno, define que a responsabilidade tributária como “eleição de uma terceira pessoa para assumir o pagamento do tributo traduz expediente de praticabilidade, visando à comodidade e garantia da arrecadação”.<sup>85</sup> Sendo assim, a finalidade da responsabilidade tributária estaria centrada na noção de praticabilidade, no sentido de facilitação e viabilização da atividade fiscal.

Tirante esses sentidos de garantia como praticabilidade e como sanção, o termo oferece ainda uma variante particular, qual seja garantia como meio de assegurar a solvência do crédito tributário. Não se trata assim de privilegiar a eficiência

---

<sup>81</sup> ÁVILA, Humberto. Responsabilidade pessoal dos administradores por atos praticados com abuso de poder. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, n. 27, 2012, p. 392.

<sup>82</sup> PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, 225.

<sup>83</sup> *Ibidem*, p. 222.

<sup>84</sup> Esclareça-se que o autor entende não haver caráter punitivo na responsabilidade tributária.

<sup>85</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 222-223.

na arrecadação e na fiscalização, tampouco de penalizar o responsável pelo descumprimento de dever formal: a finalidade da responsabilidade tributária como garantia corresponde ainda ao objetivo de afastar o risco de inadimplemento da obrigação tributária pela sua vinculação à *coisa* ou à *pessoa* diversa do contribuinte.

Nessa primeira noção, a responsabilidade como garantia corresponde à vinculação do crédito tributário ao próprio patrimônio que compõe ou que constitui o seu objeto, configurando efetiva obrigação *propter rem*.<sup>86</sup> No caso dos tributos incidentes sobre a titularidade de bens (IPTU, por exemplo), a relação entre a obrigação e o seu objeto é particularmente próxima, de modo que, por força de lei, este se constitui na própria garantia do cumprimento da obrigação. O mesmo ocorre nas demais hipóteses denominadas “sucessão” pelo CTN, em que o passivo tributário acompanha a transmissão de titularidade do patrimônio justamente por compor esse patrimônio, o qual, por conseguinte, constitui a garantia do seu cumprimento. Dito de outra forma, tem-se “garantido” o crédito tributário pelo próprio patrimônio transmitido. Com efeito, eventual alteração do sujeito passivo da obrigação enseja a sub-rogação do responsável na dívida tributária do contribuinte. Na hipótese, por exemplo, do artigo 131, II, do CTN, o herdeiro torna-se responsável por dívida fiscal em razão da titularidade exercida anteriormente pelo contribuinte, ou seja, ao responsável incumbe o adimplemento do crédito tributário até o limite do valor do próprio quinhão, independentemente da ciência do débito pelo herdeiro. Em resumo, a finalidade de garantia – nesse sentido do termo – é assegurar o adimplemento pela vinculação à própria coisa, não relevando o sujeito.

Em uma segunda noção, a garantia como meio de redução do risco de inadimplemento do crédito tributário tem caráter subjetivo, ou seja, é obtida por meio da ampliação do elenco de indivíduos passíveis de responsabilização. Aproxima-se, assim, do conceito de garantia fiduciária,<sup>87</sup> porém, no caso, ter-se-ia uma espécie de fiança legal voltada a assegurar o cumprimento da obrigação tributária através da vinculação de terceiro por força de determinação legal. Afinal, quanto maior o número de garantidores, mais provável é o cumprimento da obrigação. Segundo Mathias Schmidt, “a ideia de garantia, subjacente às normas de responsabilidade, é motivação,

---

<sup>86</sup> Recurso Especial n.º 1.073.846, STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 25/11/2009, DJe 18/12/2009.

<sup>87</sup> BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo; Saraiva, 1963, p. 511.

assim como noção do objetivo imediato do legislador, e perpassa a responsabilidade tributária”.<sup>88</sup>

Todavia, essa segunda concepção (garantia do crédito tributário por meio da oneração pessoal de terceiros) não é compatível com o sistema tributário brasileiro. Não obstante a responsabilidade tributária possa ter como efeito a atribuição de maior solvência ao crédito tributário, trata-se de consequência acidental, a qual não basta como finalidade à responsabilidade tributária. O fisco não está mais sujeito aos riscos de inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte do que o credor privado em relação ao seu devedor.<sup>89</sup> Pelo contrário, o Estado dispõe de um arsenal de mecanismos administrativos e judiciais para cobrar o crédito tributário, o qual goza ainda das preferências previstas dos artigos 186 a 193 do CTN. Ademais, é a própria Administração Tributária que constitui o título executivo que embasa a execução fiscal, condição privilegiada em relação ao credor privado.

Com efeito, a extensão da sujeição passiva motivada pela finalidade de assegurar a solvência do crédito tributário implica indevida oneração pessoal de terceiro sem que este tenha concorrido para a ocorrência do fato gerador, tampouco tenha descumprido qualquer dever perante a Administração ou o contribuinte. Em realidade, esse sentido de garantia permite a transferência do ônus tributário a terceiro em benefício do interesse público,<sup>90</sup> porém o faz em detrimento dos direitos de igualdade, de propriedade e de liberdade do terceiro, limites à responsabilidade tributária, como se demonstrará posteriormente. Ademais, acarreta violação às regras de competência tributária, porque, em última análise, impõe o tributo a indivíduo que não praticou o fato gerador, sem atentar para a possibilidade de retenção ou ressarcimento contra o contribuinte, ou a prática de ato ilícito. Ou seja, o “problema” da solvência do crédito tributário é imputado ao responsável, ao qual resta buscar meios para se reaver em face do contribuinte do ônus econômico sofrido. Como aponta Mathias Schmidt, “não se pode extrair do ‘interesse de garantia’ do Estado a justificativa *per se* para uma imputação a um determinado terceiro como responsável

---

<sup>88</sup> SCHMIDT, Mathias. *Sachgerechte Besteuerung des Organkreises oder Haftung im übermaß? Schriften zum Steuerrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 2013, p. 24.

<sup>89</sup> *Ibidem*, p. 24.

<sup>90</sup> Sobre o tema, ÁVILA, Humberto. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, n. 11, set/out/nov, Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/rere-11-setembro-2007-humberto%20avila.pdf>>. acesso em 20 out 2016.

por débito tributário alheio”.<sup>91</sup> Veja-se que a aceitação como finalidade da responsabilidade tributária de uma tal concepção de garantia permitiria, por exemplo, a atribuição de responsabilidade pelo recolhimento do IPTU aos proprietários de imóveis lindeiros, aos quais caberia garantir a solvência do crédito tributário dos vizinhos em prol da previsibilidade da arrecadação.

A partir das considerações anteriores, fica evidente que a responsabilidade como garantia subjetiva de solvência do crédito tributário constitui finalidade incompatível com a Constituição. Essa conclusão conduz à inconstitucionalidade da atribuição de responsabilidade tributária a pessoas jurídicas dotadas de personalidade e de patrimônio próprios pela simples razão de integrarem grupo econômico, como prevê a regra do artigo 30, inciso IX, da Lei n.º 8.212/91. Nesse caso, o mero pertencimento a grupo econômico constitui o pressuposto fático de imputação da responsabilidade tributária, o que indica que a sua finalidade exclusiva é a garantia em sentido subjetivo do crédito tributário; destina-se apenas a ampliar o conjunto de sujeitos passivos, sem que, por outro lado, se verifique qualquer contribuição para a praticabilidade ou dependa do descumprimento de dever legal. Tampouco possibilita a retenção ou o ressarcimento do tributo devido, atribuindo o seu ônus em definitivo a outra sociedade do grupo, que, embora esteja sob o mesmo controle, pode ter em seu quadro minoritários sem qualquer participação na devedora originária.<sup>92</sup> Fica assim claro que o único objetivo dessa previsão de responsabilidade é assegurar a solvência do crédito tributário pelo acréscimo de terceiros ao polo passivo da obrigação tributária, o que viola os direitos de igualdade, de propriedade e de liberdade das sociedades que compõem o grupo.

As considerações precedentes bastam para demonstrar que a garantia constitui finalidade legítima da responsabilidade tributária, desde que vinculada ao patrimônio transmitido, ou seja, que não implique transmissão do risco da solvência do crédito tributário a terceiros.

### 2.2.1.3. Sujeição passiva no CTN

---

<sup>91</sup> SCHMIDT, Mathias. *Sachgerechte Besteuerung des Organkreises oder Haftung im übermaß? Schriften zum Steuerrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 2013, p. 25.

<sup>92</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; et al. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 86.

A responsabilidade tributária insere-se no âmbito da sujeição passiva, razão pela qual, a fim de lhe conferir um conceito condizente com o sistema tributário nacional, é necessário analisar como o Código Tributário Nacional a disciplina. A matéria é introduzida no pelo artigo 121, que dispõe nos seguintes termos:

Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.  
Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:  
I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;  
II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

A sujeição passiva é, pois, gênero no qual se inserem as figuras do contribuinte e do responsável.<sup>93</sup> O que as diferencia é a relação com a materialidade do tributo:<sup>94</sup> o contribuinte possui-a de forma “pessoal e direta”, enquanto que o vínculo entre o responsável e a “situação que constitua o respectivo fato gerador” é mediato. Com efeito, percebe-se que a relação com a materialidade do tributo também aproxima contribuinte e responsável, na medida em que ambos se encontram necessariamente vinculados ao fato gerador da obrigação tributária (artigo 128 do CTN), variando apenas o grau dessa vinculação. Cabe então precisar tais definições de acordo com cada espécie de sujeito passivo.

#### 2.2.1.3.1. Contribuinte

Ao utilizar os adjetivos “pessoal” e “direta” para qualificar a relação havida entre contribuinte e a situação ensejadora do fato gerador, o inciso I do parágrafo único do artigo 121 do CTN enfatiza o seu intenso atrelamento,<sup>95</sup> caracterizando o contribuinte como aquele que se encontra intrinsecamente vinculado à hipótese de incidência do tributo. “Pessoal” não implica a necessidade de presença física do contribuinte no momento em que o fato gerador ocorre<sup>96</sup> – o que seria inclusive difícil de verificar nas

<sup>93</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por MACHADO DERZI, Misabel de Abreu, Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 724; AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 324.

<sup>94</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p.157.

<sup>95</sup> *Ibidem*, p. 159.

<sup>96</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 328.

hipóteses de impostos sobre a propriedade, por exemplo –, mas de ligação jurídica estreita entre o contribuinte e a situação ensejadora da tributação. O termo “direta” aponta na mesma direção, isto é, que a vinculação é máxima, não sendo compatível com a figura do contribuinte uma relação mediata com o fato gerador.

Exemplificativamente, veja-se o caso do ITBI, em que comprador e vendedor revestem-se das condições necessárias para serem contribuintes, cabendo à lei instituidora do tributo a eleição do sujeito passivo. Tanto vendedor quanto comprador encontram-se diretamente vinculados à materialidade consubstanciada na transmissão de bem imóvel. Nesse caso, a qualquer um dos indivíduos pode ser atribuída pela lei ordinária a condição de contribuinte, em consonância com a previsão do artigo 42 do Código Tributário Nacional. Hipótese diversa seria se a lei imputasse ao corretor de imóveis o dever de recolhimento do tributo resultante da operação imobiliária. Ao contrário de comprador e vendedor, não há relação direta e pessoal do corretor com a transmissão do imóvel, cuja figura é mesmo prescindível para a realização do negócio, embora ele possa estar presente pessoalmente no momento da transação e tenha interesse econômico no seu resultado.

#### 2.2.1.3.2. Responsável

Na definição do inciso II do artigo 121 do CTN, responsável tributário é, “sem revestir a condição de contribuinte”, aquele cuja “obrigação decorra de disposição expressa de lei”. Com efeito, a qualificação do responsável infere-se primeiramente por exclusão: responsável é aquele que arca com ônus tributário mas não é o contribuinte. Segundo Renato Lopes Becho, a diferença entre contribuinte e responsável dá-se nos seguintes termos: “o primeiro realiza o fato imponível (fato gerador concreto), enquanto que o segundo é indicado pela lei sem que tenha realizado o acontecimento no mundo físico ou no mundo jurídico, que fez nascer a obrigação tributária”.<sup>97</sup> Trata-se, portanto, de um terceiro em face da obrigação tributária, cuja atribuição para o seu pagamento deve estar prevista expressamente em lei. Isso porque, enquanto o contribuinte é *naturalmente* aferível a partir do próprio

---

<sup>97</sup> BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 221, fevereiro, 2014, p. 133.

fato gerador, o que afasta a necessidade da sua indicação pela lei,<sup>98</sup> a estipulação de responsável tributário depende de explícita previsão legal nesse sentido.

A obrigação de pagar o tributo por meio de atribuição de lei não basta, contudo, para que seja considerada válida a hipótese de responsabilidade tributária.

De acordo com o artigo 128 do CTN, é necessária ainda a vinculação do terceiro “ao fato gerador da respectiva obrigação”, condição que restringe o âmbito de possíveis responsáveis tributários.<sup>99</sup> Observe-se que, enquanto o contribuinte tem uma “relação direta e pessoal” com o fato imponível, o responsável deve estar somente vinculado a este. Desse modo, ainda que não pratique o fato gerador, deve haver uma relação mediata entre o terceiro responsável e a situação ensejadora do fato gerador. A propósito, esclarece Luciano Amaro que “o terceiro é elegível como sujeito passivo à vista de um liame indireto com o fato gerador”.<sup>100</sup> Sendo assim, ainda que tenha um grau menor de vinculação com o fato imponível, o responsável deve estar a ele conectado para ser chamado a cumprir a obrigação tributária. Como refere Andrei Pitten Velloso, “exige-se tal vinculação sobretudo para evitar que se institua exação confiscatória ou contrária ao critério da capacidade contributiva”.<sup>101</sup>

A doutrina não é uníssona sobre as espécies que compõem a responsabilidade tributária e como as categorizar, o que decorre da falta de sistematicidade do Código Tributário Nacional. Nada obstante, o enfrentamento da matéria demanda uma concepção nesse sentido, o que se propõe a seguir.

#### 2.2.1.3.2.1. Responsável *stricto sensu*

A doutrina considera responsável tributário *stricto sensu* o indivíduo que passa à condição de sujeito passivo em razão de fato superveniente ao surgimento da obrigação tributária.<sup>102</sup> Desse modo, ao contrário do que ocorre na substituição tributária, o recolhimento do tributo incumbe inicialmente ao contribuinte, porém é posteriormente imputado ao responsável, em caráter exclusivo, solidário ou subsidiário.

<sup>98</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 82.

<sup>99</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 507.

<sup>100</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 331.

<sup>101</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p.160.

<sup>102</sup> SCHOUERI, *op. cit.*, p. 507.



No entanto, observe-se que nas hipóteses dos artigos 134, 135 e 137 do CTN não há essa dissociação temporal entre a constituição da obrigação tributária e da responsabilidade: ambas surgem concomitantemente. Por exemplo, se o curador abusa dos seus poderes em prejuízo do curatelado, a responsabilidade tributária pelo ônus tributário decorrente desses atos cabe-lhe *ab initio* (artigo 135, I), não havendo que se falar em fato posterior ao surgimento da obrigação. O próprio fato que deflagra a obrigação tributária é o mesmo que enseja a responsabilidade. Isso posto, a condição que parece mais precisamente diferenciar o substituto do responsável *stricto sensu* é a previsão do sujeito passivo na lei que cria a exação, ou seja, na substituição tributária o substituto já está previsto diretamente como portador do dever de adimplir a obrigação em razão da simples ocorrência do fato gerador, enquanto que na responsabilidade *stricto sensu* esse dever incumbe ao contribuinte, podendo ser atribuído a terceiro caso verificadas outras circunstâncias além da simples ocorrência do fato gerador. Dito de outra forma: a lei tributária pode exigir o cumprimento da obrigação tributária diretamente de terceiro tão somente em face da ocorrência do fato gerador (substituição) ou em razão de fatos – anteriores, concomitantes ou posteriores – que sejam alheios à relação tributária (responsabilidade *stricto sensu*).

A responsabilidade *stricto sensu*, por sua vez, contém três modalidades: sucessão, de terceiros ou por infração, das quais cabe destacar os aspectos distintivos.

#### 2.2.1.3.2.1.1. Sucessor

A responsabilidade tributária do sucessor está prevista nos artigos 129 a 133 do CTN. Esse conjunto de dispositivos tem por objeto as hipóteses de transmissão de patrimônio do contribuinte. Desse modo, “o sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão”.<sup>103</sup> A extinção do contribuinte<sup>104</sup> (falecimento da pessoa física ou extinção da pessoa jurídica) atribui a quem couber o patrimônio e também a respectiva dívida tributária. A mesma regra aplica-se aos casos de transmissão de móveis, imóveis, fundo de comércio ou estabelecimento por meio de aquisição, partilha ou

---

<sup>103</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 346.

<sup>104</sup> COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: constituição e código tributário nacional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 223.

adjudicação, em que incumbe ao novo titular o ônus tributário incidente sobre o bem transferido.<sup>105</sup>

Essas circunstâncias conferem caráter objetivo à responsabilidade por sucessão, na medida em que o sucessor passa a compor o polo passivo da relação tributária pela mera transmissão do patrimônio, não sendo relevante a sua vontade de assumir o ônus tributário ou mesmo a sua ciência acerca de eventual dívida fiscal que o integra.

Em todas essas hipóteses, constata-se a finalidade de garantia do tributo, independentemente do titular do patrimônio. Com efeito, é indiferente a transmissão da sua titularidade, pois a dívida tributária compõe o próprio patrimônio transferido e é garantida por este.

#### 2.2.1.3.2.1.2. *Terceiro*

Como pontua Luciano Amaro, “todo responsável tributário é um ‘terceiro’, no sentido de que não integra o binômio Fisco-contribuinte (CTN, art. 128)”.<sup>106</sup> Nada obstante, o legislador denomina “responsabilidade de terceiros” especificamente a Seção III do Capítulo V (Responsabilidade Tributária), abarcando os artigos 134 e 135 do CTN, razão pela qual é adotado tal termo para tratar das hipóteses objeto desses enunciados.

Ao contrário do sucessor, no caso do terceiro a responsabilidade está vinculada à verificação de um ato ilícito e da culpa. Nas hipóteses do artigo 134, há responsabilidade quando o contribuinte deixa de cumprir a obrigação tributária em razão de ato ou de omissão imputável ao responsável, fatos que caracterizam ilícito a teor do artigo 186 do Código Civil. Além disso, exige-se que o contribuinte não tenha meios de arcar com o ônus tributário,<sup>107</sup> o qual passa a incumbir ao responsável sem a exclusão do contribuinte do polo passivo. Desse modo, se o contribuinte se tornar supervenientemente solvente, a obrigação poderá ser exigida dele. Ademais, o artigo

---

<sup>105</sup> Sobre a responsabilidade do sucessor pelas multas punitivas, ver SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 523.

<sup>106</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 352.

<sup>107</sup> ÁVILA, Humberto. Palestra inaugural do XL Simpósio de Direito Tributário do CEU/IICS, realizado em 06.11.2015 grupos econômicos. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Segurança jurídica matéria tributária*. Porto Alegre: Magister, 2016. p. 27.

134 atribui ao responsável tributário o pagamento do próprio tributo, excluindo, por outro lado, as multas de caráter sancionatório.

Por seu turno, o artigo 135 do CTN dispõe acerca da responsabilidade sobre o crédito tributário em razão da prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Diferentemente do artigo 134, que atribui a responsabilidade pelo mero inadimplemento do tributo, “há de se entender que o artigo 135 compreende as infrações a leis não tributárias; e, no que se refere às infrações a leis tributárias, excetua-se o mero inadimplemento”.<sup>108</sup> Outra diferença entre as previsões desses artigos corresponde à exclusão do contribuinte do polo passivo da relação tributária nas hipóteses do artigo 135. O dispositivo é claro ao estabelecer a responsabilidade “pessoal” do responsável pelo crédito tributário, isto é, não subsidiária ou solidária,<sup>109</sup> tampouco dependente da impossibilidade de cumprimento pelo próprio contribuinte,<sup>110</sup> como exige o artigo 134. Nesse sentido, Humberto Ávila destaca:

Se o ato foi praticado sem autorização legal, deve o seu agente ser responsabilizado e não a empresa que ele gerenciava, que com sua prática não podia nem devia contar; e se o ato foi praticado sem autorização contratual, deve o seu autor ser responsabilizado e não a empresa que ele administrava, que com sua realização também não podia nem devia contar.<sup>111</sup>

Com efeito, quando o legislador quis manter o contribuinte no polo passivo, usou a construção da “solidariedade subsidiária” do artigo 134. Ao empregar o termo “pessoal” no enunciado do artigo 135, atribuiu exclusivamente ao responsável a obrigação de recolhimento do crédito tributário pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Observe-se que, em se tratando de atos abusivos, a sociedade pode anulá-los, ficando sob a responsabilidade exclusiva do terceiro que lhes deu causa a integralidade do crédito tributário que deles ainda assim eventualmente remanesça. Afinal, não é cabível atribuir o ônus pelo ilícito à vítima, no caso o contribuinte.

---

<sup>108</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 541.

<sup>109</sup> ÁVILA, Humberto. Responsabilidade pessoal dos administradores por atos praticados com abuso de poder. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, n. 27, 2012, p. 389.

<sup>110</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por MACHADO DERZI, Misabel de Abreu, Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 755.

<sup>111</sup> ÁVILA, Humberto. Responsabilidade pessoal dos administradores por atos praticados com abuso de poder. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, n. 27, 2012, p. 389.

Contudo, na hipótese de a sociedade ter obtido benefício e não postular a anulação desses atos, então deve arcar com o tributo aferido.<sup>112</sup> Isso porque os enunciados que preveem as regras de responsabilidade devem ser interpretados de acordo com as regras de competência. Desse modo, a previsão do artigo 135 do CTN não pode deslocar a incidência da tributação, isentando o contribuinte de riqueza efetivamente apropriada, o que constituiria, ademais, violação ao princípio da igualdade por ocasionar vantagem em relação aos demais contribuintes em razão de ato ilícito cometido por terceiro. Por outro lado, a título de ilustração, imagine-se um administrador que, sem poderes para realizar “investimentos” em jogos de azar, adquire bilhete de loteria em nome da sociedade, o qual vem a ser premiado: seria contrário às regras de competência tributária e mesmo ao interesse arrecadatório do próprio fisco atribuir-lhe o pagamento do tributo incidente sobre o prêmio e isentar a sociedade de quaisquer obrigações fiscais.

#### 2.2.1.3.2.1.3. *Infrator*

A responsabilidade por infração está prevista nos artigos 136 a 138 do CTN, os quais dispõem sobre a atribuição de responsabilidade por infrações às normas de Direito Tributário. O infrator é caracterizado por cometer crime ou atuar dolosamente em prejuízo das pessoas pelas quais responde. Nesse caso, o responsável age guiado exclusivamente por interesse próprio, incorrendo assim pessoalmente no fato jurídico tributário. Como salienta Luís Eduardo Schoueri, “se o agente incorre diretamente no fato jurídico tributário, então não há como exigir da pessoa jurídica o tributo: o próprio agente há de responder pelo tributo e pela penalidade”.<sup>113</sup>

Por se tratar somente de penalidade, não há dúvida de que a responsabilidade deve ser atribuída exclusivamente ao infrator: “a elas se aplica o princípio da personalidade da pena [...], segundo o qual a punição deve manter-se vinculada à pessoa que praticou a infração”.<sup>114</sup> De qualquer sorte, o artigo 137 é literal ao dispor que, em relação a crimes e infrações, “a responsabilidade é pessoal ao agente”, afastando assim a responsabilidade do contribuinte. Igualmente em decorrência do

---

<sup>112</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 540.

<sup>113</sup> *Ibidem*, p. 546.

<sup>114</sup> ÁVILA, Humberto. Responsabilidade pessoal dos administradores por atos praticados com abuso de poder. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, n. 27, 2012, p. 392.

caráter sancionatório, o Código restringe os possíveis infratores, atribuindo-a expressamente às pessoas já referidas nos artigos 134 e 135, quando agirem com dolo, e àquelas que cometem crime ou infração dolosa. Tais considerações deixam claro o aspecto subjetivo da responsabilidade por infração e, por conseguinte, a sua imputabilidade apenas a pessoas físicas.

#### 2.2.1.3.2.2. *Substituto tributário*

Assim como as demais espécies da sujeição passiva, o substituto tributário também traz consigo discussões quanto à sua classificação. Partindo do pressuposto apresentado – de que a responsabilidade tributária é a atribuição do ônus tributário a terceiro que, embora não seja o contribuinte, está vinculado ao fato gerador<sup>115</sup> –, é coerente enquadrá-lo na categoria dos responsáveis, ainda que conte com características distintas do responsável *stricto sensu*, pois, se houvesse integral identidade, sequer seriam espécies diferentes. Para Andrei Pitten Velloso, é característica definitiva do substituto a condição de que, “não obstante deva efetuar o pagamento do tributo em nome próprio, não se qualifica como contribuinte e tampouco responde pela dívida conjuntamente com este, seja solidária ou subsidiariamente”.<sup>116</sup> Isso porque a própria lei, ao fixar a hipótese de incidência, atribui diretamente ao terceiro o ônus tributário, de modo que o substituto torna-se sujeito passivo exclusivo de relação tributária surgida por fato gerador desempenhado por outrem, o contribuinte.<sup>117</sup> Portanto, ao contrário do responsável *stricto sensu*, o substituto consta na própria regra de instituição do tributo como sujeito passivo originário, afastando de plano o contribuinte. Sacha Calmon Navarro Coêlho vai além ao afirmar que “nos casos de substituição a pessoa que pratica o fato gerador não chega a ser contribuinte. A lei imputa diretamente o dever de pagar o tributo ao responsável tributário.”<sup>118</sup>

Essa possibilidade de deslocamento da sujeição passiva por ato lícito deve-se à finalidade de praticabilidade da arrecadação e da fiscalização tributárias. Afinal, é

<sup>115</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 172.

<sup>116</sup> *Ibidem*, p. 172.

<sup>117</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 506.

<sup>118</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 158.

menos oneroso concentrar o controle sobre as operações realizadas por um grupo de indivíduos pequeno e bem estruturado do que sobre todos os integrantes de uma cadeia industrial e comercial. Em relação aos contribuintes, os deveres instrumentais também devem ter a mínima onerosidade possível, de modo a evitar o desperdício de recursos em atividades burocráticas. Não é por outro motivo que “a simplificação e a economia de gastos são causas eficientes e consequências desejadas da substituição”,<sup>119</sup> segundo Humberto Ávila.

Todavia, como já demonstrado, a praticabilidade não atribui poder arbitrário e ilimitado ao legislador. A eficiência da arrecadação e da fiscalização não pode implicar oneração direta de indivíduo que esteja além do alcance das regras de competência tributária.<sup>120</sup> É por isso que se exige vinculação do substituto ao fato gerador da obrigação tributária. Embora a vinculação seja objeto de exame pormenorizado adiante, não é impertinente destacar por ora que o substituto é terceiro mediatamente ligado à situação ensejadora do fato gerador, o que lhe permite repassar o efetivo ônus tributário ao contribuinte, seja retendo-o, seja ressarcindo-se.<sup>121</sup>

#### 2.2.1.3.2.3. *Agente de retenção*

Ao tratar do imposto de renda, o CTN denomina como “responsável” a “fonte pagadora da renda ou dos proventos tributáveis” (artigo 45, parágrafo único). Contudo, esse argumento gramatical, sem a devida contextualização sistemática, não basta para definir a natureza da figura do retentor. Isso porque, ao contrário do substituto, o agente de retenção não realiza pagamento em nome próprio,<sup>122</sup> cabendo-lhe apenas a retenção do tributo e o repasse ao fisco: “Os agentes de retenção efetuam o pagamento tributário em nome do contribuinte e com recursos que lhe pertencem juridicamente”.<sup>123</sup> Em razão disso, poder-se-ia considerar tratar-se de mera obrigação

<sup>119</sup> ÁVILA, Humberto. ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de cálculo. Pauta fiscal. Competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 124, janeiro, 2006, p. 97.

<sup>120</sup> Recurso Extraordinário n.º 603.191 (repercussão geral), STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministra Ellen Gracie, julgado em 01/08/2011, DJe 02/09/2011.

<sup>121</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 510.

<sup>122</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 188.

<sup>123</sup> *Ibidem*, p. 190.

administrativa, sem caráter tributário, de modo que o retentor não integraria o polo passivo da obrigação tributária.

Quanto a essa hipótese, deve-se ponderar que ao agente de retenção compete apenas reter e recolher o tributo devido por outrem. Porém, caso não o faça, além de eventuais sanções penais (crime de apropriação indébita, conforme artigo 2.º, II, da Lei n.º 8.137/90), deverá arcar pessoalmente com o tributo inadimplido. Sendo assim, em seu núcleo, não há diferença entre a responsabilidade atribuída ao retentor e a imputada aos tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, prevista no artigo 134, VI, do CTN. Em ambas a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária – e assim a sujeição passiva – surge apenas na hipótese de descumprimento de obrigação administrativa, sendo indiferente se esta diz respeito à fiscalização do recolhimento do tributo ou ao seu repasse ao erário. A finalidade da responsabilidade dessas figuras está nitidamente vinculada à praticabilidade, pois facilitam a tarefa de arrecadação e de fiscalização, seja através da retenção e do recolhimento do tributo, seja pela negativa da realização de atos do ofício público sem a apresentação das certidões fiscais necessárias. Desse modo, como esclarece Luís Eduardo Schoueri, “a responsabilidade da fonte não surgiu em virtude do fato jurídico tributário, mas sim do fato de ela não ter efetuado a retenção”,<sup>124</sup> configurando assim obrigação administrativa semelhante àquela de fiscalização que compete aos tabeliães, escrivães e serventuários de ofício.

Ao tratar da matéria no Recurso Extraordinário n.º 603.191, o Supremo Tribunal Federal considerou o retentor como espécie de substituto tributário, cabendo-lhe pessoalmente o ônus tributário apenas em caso de descumprimento da sua obrigação administrativa:

Frise-se, também, que o mecanismo da retenção assegura por completo e sem delongas que o substituto cumpra seus deveres de colaboração sem precisar despender recursos próprios, não comprometendo, assim, seu patrimônio. O dever de colaboração se restringe à retenção e ao recolhimento, esgotando-se então. Somente na hipótese de descumprimento de tal dever é que poderá o substituto ser demandado a pagar com recursos próprios o montante que deixou de reter e recolher.<sup>125</sup>

---

<sup>124</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 518.

<sup>125</sup> Recurso Extraordinário n.º 603.191 (repercussão geral), STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministra Ellen Gracie, julgado em 01/08/2011, DJe 02/09/2011.

Em face disso, ainda que o agente de retenção possa ser considerado sujeito passivo de obrigação secundária,<sup>126</sup> não há como negar-lhe a condição de responsável tributário.

#### 2.2.1.4. Esboço de um conceito de responsabilidade tributária

A partir das digressões anteriores, pode-se definir preliminarmente a responsabilidade tributária como o conjunto de regras legais de atribuição do ônus tributário a terceiro vinculado ao fato gerador, que se destina a facilitar a arrecadação e a fiscalização e garantir o crédito tributário, desde que não implique a oneração do patrimônio pessoal do responsável, bem como penalizar ato ilícito que dê causa a crédito tributário ou ao seu inadimplemento.

### 2.2.2. Pressupostos

Atribuído um conceito à responsabilidade tributária, o próximo passo do estudo corresponde ao exame dos seus pressupostos, isto é, dos elementos cuja presença é imprescindível à responsabilização de acordo com o ordenamento jurídico brasileiro. Embora dotadas de peculiaridades, todas as espécies de responsáveis tributários os exigem. Com efeito, buscar-se-á demonstrar que só há responsabilidade tributária nas hipóteses previstas em lei complementar e desde que haja vinculação entre o responsável e o fato gerador. Por corresponderem aos requisitos fundamentais da responsabilidade tributária, assumem grande importância para este estudo, na medida em que a responsabilização do grupo econômico depende do seu cumprimento. Pretende-se evidenciar que a hipótese do grupo econômico não preenche nenhum desses requisitos.

#### 2.2.2.1. Reserva de lei complementar

##### 2.2.2.1.1. Conceito

---

<sup>126</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 190.



O artigo 146 da Constituição prevê o que se denomina de “reserva de lei complementar”. Trata-se de *regra de reserva de competência*<sup>127</sup> que atribui ao Congresso Nacional, por maioria absoluta (artigo 69), a prerrogativa exclusiva para tratar, entre outras hipóteses, das “normas gerais em matéria de legislação tributária”, incluindo a disciplina da sujeição passiva. Essa espécie de regra é composta, na realidade, por um conjunto de três regras. No caso, uma regra autorizando o Congresso Nacional a dispor sobre normas gerais de Direito Tributário; uma regra proibindo que outra espécie de ato normativo senão lei complementar trate da matéria; e ainda uma regra proibindo a delegação dessa competência a outra fonte normativa.<sup>128</sup> Como resultado, apenas a legislação complementar pode veicular normas gerais de Direito Tributário; o legislador ordinário – seja municipal, estadual ou federal – não dispõe desse poder.

Essa previsão serve a três finalidades: segurança, representatividade e uniformidade.<sup>129</sup> Segurança no sentido de garantia, isto é, de limitação dos autorizados a disciplinar a matéria, retirando-a do alcance de todos os demais, o que contribui para a sua estabilidade. Representatividade, uma vez que apenas a maioria absoluta do Congresso Nacional pode disciplinar a matéria, de modo que, se o seu objeto é o sistema tributário nacional, nada mais adequado do que o estabelecer por meio de normas de caráter nacional, ou seja, a lei complementar.<sup>130</sup> Uniformidade por meio da fixação de idênticos conceitos e de disposições gerais aplicáveis em toda a Federação, outorgando-se aos entes federados a mesma estrutura geral para o exercício do poder de tributar, condição que contribui para o ideal de cognoscibilidade do Direito.<sup>131</sup>

Com efeito, a matéria submetida à reserva de lei complementar sequer pode ser objeto de delegação. Além dos prejuízos à uniformidade federativa, a transferência dessa prerrogativa à legislação ordinária teria impacto negativo na estabilidade do sistema tributário, pois possibilitaria alterações legislativas por maioria simples, excluindo a necessidade do quórum elevado necessário à aprovação por maioria

<sup>127</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 106.

<sup>128</sup> *Idem*, Grupo econômico. Palestra inaugural do XL Simpósio de Direito Tributário do CEU/IICS em 06.11.2015. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Segurança jurídica em matéria tributária*. Porto Alegre: Magister, 2016, p. 20-21.

<sup>129</sup> *Ibidem*, p. 21.

<sup>130</sup> ATALIBA, Geraldo. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, p. 94.

<sup>131</sup> *Ibidem*, p. 94.

absoluta, condição que sempre gera maior visibilidade à matéria e, conseqüentemente, pressão da sociedade.<sup>132</sup> A esses aspectos negativos pode-se acrescentar o risco de proliferação de regras de responsabilidade tributária diferentes para cada espécie tributária em cada novo contexto, com efeitos nocivos à segurança jurídica e aos princípios da livre iniciativa e da propriedade. Mesmo que delegada a competência para tratar da matéria à lei ordinária federal, ainda assim surgiriam problemas de representatividade – a lei complementar é editada pelo Congresso Nacional por maioria qualificada – e de cunho federativo – a lei complementar tem caráter nacional e, portanto, legitimidade para disciplinar não apenas matérias de âmbito federal.

Isso posto, cabe à União, aos Estados e aos Municípios desempenharem o poder de tributar em consonância com esses arquétipos normativos dados pelo legislador complementar.<sup>133</sup> Essa limitação do poder dos entes federados para legislar em matéria tributária não representa invasão de competência, tampouco de violação ao princípio federativo. Não obstante os entes federados detenham as respectivas competências tributárias, o seu exercício deve ocorrer em consonância com esse regramento nacional fixado por lei complementar. Isso porque, em primeiro lugar, o princípio federativo garante autonomia, o que não significa soberania ou irrestrita liberdade de organização. Como refere Humberto Ávila:

[...] o artigo 18 da CF/88, ao estabelecer a República Federativa do Brasil, assegurou autonomia aos entes federados “nos termos desta Constituição”. Pode-se afirmar, desse modo, que não há ente federado, nem autonomia, antes da Constituição.<sup>134</sup>

Em sendo assim, a regra do artigo 146 representa a concretização do princípio federativo<sup>135</sup> e a delimitação precisa da sua eficácia, através da outorga ao legislador complementar da competência para disciplinar as normas gerais de Direito Tributário, de modo a garantir a estruturação uniforme e harmônica do sistema tributário nacional.

---

<sup>132</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 306.

<sup>133</sup> CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010, p. 524.

<sup>134</sup> ÁVILA, Humberto. Lei complementar sobre normas gerais. Matéria de norma geral. Prescrição e decadência. Prazo. Fixação por lei ordinária contrária à lei complementar. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 157, outubro, 2008, p. 110.

<sup>135</sup> *Ibidem*, p. 109.

Não há, portanto, violação ao princípio federativo, mas a sua disciplina no tema pela própria Constituição. “A exigência de normas gerais não se contrapõe ao princípio federativo, antes o concretiza”,<sup>136</sup> segundo Humberto Ávila. Em suma, a reserva de lei complementar constitui regra constitucional que afasta ponderações acerca da extensão da autonomia dos entes federados, privilegiando o ideal de uniformidade federativa.

Em segundo lugar, a previsão de regras gerais de Direito Tributário não gera qualquer prejuízo à auto-organização dos entes federados, na medida em que mantém intactas as competências constitucionais que efetivamente refletem a sua autonomia.<sup>137</sup> É através do poder para instituir tributos e configurar planos regionais de desenvolvimento, por exemplo, que se expressa a autonomia do ente federado, não por meio de regras técnicas de responsabilidade abstratamente previstas e incapazes de refletir as suas especificidades regionais.<sup>138</sup> A estruturação de um sistema tributário nacional não configura, portanto, limitação da autonomia da União, dos Estados e dos Municípios; não representa justificativa para estabelecer tratamento diferenciado entre os sujeitos passivos nos diferentes entes federados. Em suma, a reserva de lei complementar não implica prejuízo em termos de promoção do princípio federativo, mas, pelo contrário, o princípio federativo e a segurança jurídica são intensamente promovidos pela reserva de lei complementar, o que impõe a sua observância.

Essas considerações bastam para evidenciar que a reserva de lei complementar representa regra (ou conjunto articulado delas) que proíbe a outras fontes normativas contrapor-se ou exceder às suas disposições. Como destaca Humberto Ávila, “quando a lei complementar institui normas gerais, ela se situa, na hierarquia normativa, entre a Constituição e a lei ordinária”.<sup>139</sup> Em razão disso, a interpretação das leis ordinárias, das medidas provisórias e dos atos administrativos deve submeter-se às disposições gerais previstas pela legislação complementar.

#### 2.2.2.1.2. Objeto

---

<sup>136</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 138.

<sup>137</sup> *Idem*. Lei complementar sobre normas gerais. Matéria de norma geral. Prescrição e decadência. Prazo. Fixação por lei ordinária contrária à lei complementar. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 157, outubro, 2008, p. 111.

<sup>138</sup> *Ibidem*, p. 112.

<sup>139</sup> *Idem*. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 134.

O artigo 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição atribui exclusivamente ao legislador complementar a competência para tratar da “definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes”. Do enunciado em comento, pode-se concluir que a Constituição – por meio de regra – incumbiu a lei complementar de não apenas tratar do contribuinte, mas da sujeição passiva tributária como um todo, gênero do qual a responsabilidade tributária é espécie.<sup>140</sup> Trata-se de uma implicação lógica necessária, pois não seria cabível estabelecer reserva de lei complementar para dispor apenas sobre o contribuinte e, concomitantemente, excluir do seu escopo o responsável tributário, tendo em vista que são conceitos intrinsecamente vinculados cuja regulação em separado não se coaduna com a própria finalidade da regra, qual seja garantir a uniformidade dos conceitos fundamentais do sistema tributário nacional.<sup>141</sup> Tampouco se compatibiliza com o princípio da segurança jurídica,<sup>142</sup> pois implicaria uma variabilidade extrema das hipóteses e dos pressupostos da responsabilidade, prejudicando a cognoscibilidade da matéria pelos sujeitos passivos. Considerando as diferenças regionais e o número de entes federados no Brasil (27 Estados e 5.570 Municípios), uma regulação própria da responsabilidade tributária por iniciativa de cada um deles ensejaria dificuldades ainda maiores do que aquelas já enfrentadas pelos sujeitos passivos diante da complexidade e da desarmonia do sistema tributário nacional.<sup>143</sup>

A interpretação literal do dispositivo implicaria, por outro lado, a sua limitação aos “impostos”. Contudo, o inciso III, do qual deriva a alínea “a” acima referida, não deixa dúvidas quanto ao alcance da reserva de lei complementar a todas as espécies tributárias. Isso porque incumbe à lei complementar “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”, ou seja, estabelece com clareza que as normas que dispõem sobre a estrutura geral do sistema tributário brasileiro devem ser necessariamente instituídas por meio de lei complementar. Não é diferente a conclusão de Ricardo Mariz de Oliveira:

---

<sup>140</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 16; *Idem*. A responsabilidade tributária de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 221, fevereiro, 2014, p. 132.

<sup>141</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução das sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 244; ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 138.

<sup>142</sup> Agravo Regimental no Recurso Extraordinário n.º 433.352, STF, Segunda Turma, Rel. Ministro Joaquim Barbosa, julgado em 20/04/2010, DJe 27/05/2010.

<sup>143</sup> ÁVILA, *op. cit.*, p. 306.

Logo, o Poder Legislativo de cada ente da federação, na definição das hipóteses de responsabilidade tributária aplicáveis aos tributos inseridos em sua esfera de competência, deverá observar o disposto na lei complementar que disciplina a matéria em caráter geral.<sup>144</sup>

Como se não bastasse, o dispositivo contém ainda o advérbio “especialmente”, de modo que as alíneas do inciso III do artigo 146 da Constituição não limitam o seu conteúdo, mas, pelo contrário, apenas enfatizam determinados itens que imprescindivelmente compõem o conjunto das “normas gerais em matéria tributária”, sem, todavia, exaurir a sua hipótese. Desse modo, ainda que se outorgasse uma interpretação restritiva à previsão da alínea “a” do inciso III do artigo 146, a sujeição passiva tributária estaria abrangida pela reserva de lei complementar por ser indissociável do conceito de contribuinte e por demandar regulação unitária nacional, condição que é reconhecida pelo Supremo Tribunal Federal.<sup>145</sup>

Pode-se assim concluir com segurança que as regras atinentes à responsabilidade tributária são objeto da reserva de lei complementar.

#### 2.2.2.1.3. Eficácia

Além de atentar para as próprias hipóteses disciplinadas na legislação complementar, não se pode perder de vista que “a regra de reserva também traz uma repercussão com relação ao modo como a fonte será interpretada”.<sup>146</sup> Em razão disso, propõe-se o exame da responsabilidade sob essa perspectiva em duas partes. Em um primeiro momento, será apresentado o tratamento conferido pela legislação complementar à matéria, explorando o arquétipo e as hipóteses postas. Em um segundo momento, a partir da técnica de normatização adotada pelo legislador complementar, passar-se-á à análise dos métodos a serem empregados na interpretação dessas disposições. Considerando que o CTN foi recepcionado como lei complementar no que trata da matéria, nele devem ser buscados os parâmetros interpretativos para o exame dos casos de responsabilidade tributária e, desde já,

<sup>144</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; et al. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 80.

<sup>145</sup> Por exemplificativo, cite-se o Recurso Extraordinário n.º 562.276 (repercussão geral), STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministra Ellen Gracie, julgado em 03/11/2010, DJe 09/02/2011.

<sup>146</sup> ÁVILA, Humberto. *Grupo econômico*. Palestra inaugural do XL Simpósio de Direito Tributário do CEU/IICS em 06.11.2015. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Segurança jurídica matéria tributária*. Porto Alegre: Magister, 2016, p. 21.

examinada a sua compatibilidade com o problema subjacente ao estudo: a responsabilidade dos grupos econômicos.

#### *2.2.2.1.3.1. Previsão legal*

##### *2.2.2.1.3.1.1. Disposições gerais*

O artigo 128 do CTN contém as disposições gerais do Capítulo V (Responsabilidade Tributária), sendo o único integrante dessa seção. Trata-se de dispositivo que estipula balizas gerais da responsabilidade tributária, seja em face das demais disposições do capítulo, seja acerca do tratamento da matéria pelo legislador ordinário. Tais conclusões são extraídas tanto da sua topologia quanto do seu conteúdo, que é o seguinte:

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

A primeira observação a ser feita é que o artigo 128 do Código Tributário Nacional não estabelece propriamente hipótese de responsabilidade tributária.<sup>147</sup> Na realidade, esse artigo prevê um arquétipo, isto é, uma regra geral sobre a extensão e os requisitos da responsabilidade tributária, a ser eventualmente concretizada pela legislação ordinária. Quanto à extensão, tem-se a atribuição da responsabilidade em caráter pessoal (com a exclusão do contribuinte do polo passivo da obrigação), solidário ou subsidiário. Quanto aos requisitos, na hipótese de responsabilidade deve haver vinculação do responsável com o fato gerador; deve estar prevista expressamente em lei formal; e não pode ter sido objeto de regulação pelo próprio CTN ou com ele estar em confronto. Não há responsabilidade tributária senão em consonância com essas condições.

Pois bem, dos três requisitos distinguidos, os dois primeiros serão objeto de exame posterior. Quanto ao terceiro, observe-se que a regra geral do artigo 128 afasta

---

<sup>147</sup> ÁVILA, Humberto. *Grupo econômico*. Palestra inaugural do XL Simpósio de Direito Tributário do CEU/IICS em 06.11.2015. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Segurança jurídica matéria tributária*. Porto Alegre: Magister, 2016, p. 26.

do seu escopo as hipóteses de responsabilização que já tenham sido tratadas pelo CTN. Segundo Ives Gandra Martins, “a responsabilidade não prevista pelo capítulo pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei prever nenhuma responsabilidade que entre em choque com os arts. 128 a 138”.<sup>148</sup> Contudo, sem a devida contextualização, essa afirmação pode levar à conclusão de que estaria autorizada a extensão da responsabilidade tributária a qualquer caso não previsto no CTN – inclusive ao grupo econômico – por meio de lei ordinária, justamente em razão da inexistência de previsão específica, isto é, se o Código não regula, por exemplo, a responsabilidade das sociedades integrantes de grupo econômico, então seria impossível contrariá-lo. Embora aparentemente razoável, esse raciocínio é falso. O fato de não ter sido expressamente disciplinada pelo CTN não implica por si só que a hipótese lhe seja alheia: tendo o legislador complementar tratado da responsabilidade tributária de terceiros, elencando os casos em que autorizada a extensão do dever de cumprir a obrigação tributária, *a contrario sensu* estão excluídos todos os demais. Ainda que essa técnica de interpretação seja objeto de análise adiante, cabe ressaltar por ora que entendimento contrário exigiria que o legislador expressamente afastasse todas as infinitas hipóteses cuja incidência não desejasse, ao invés de estabelecer um rol taxativo dos casos passíveis de incidência da regra.

Essa conclusão é ainda mais evidente no campo tributário, no qual a criação do tributo – e, conseqüentemente, de atribuição da responsabilidade pelo seu pagamento – deve estar expressamente prevista em lei (artigo 150, I, da Constituição). Nesse caso, tendo a Constituição definido a lei complementar como o veículo normativo apto a disciplinar a responsabilidade tributária, não é aceitável que o legislador ordinário usurpe essa competência. Seria algo semelhante a tolerar a instituição do imposto de renda (artigo 153, III, CF/88) por meio de decreto legislativo. Se o tratamento da matéria está reservado à lei complementar, são válidas apenas as hipóteses nela previstas: eventual previsão de responsabilidade tributária criada onde o legislador complementar silenciou viola a reserva de lei complementar.

Com efeito, deve-se perscrutar se e como a responsabilidade tributária de terceiros é regulada no Código Tributário Nacional. Além da já referida Seção I (Disposições Gerais, artigo 128), o Capítulo V (Responsabilidade Tributária) contém

---

<sup>148</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade tributária dos grupos econômicos. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 2. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 137.

as Seções II (Responsabilidade dos Sucessores, artigos 129 a 133), III (Responsabilidade de Terceiros, artigos 134 e 135) e IV (Responsabilidade por Infrações, artigos 136 a 138). Por serem matérias reguladas pelo próprio CTN, é vedado ao legislador ordinário, com base no artigo 128, estabelecer outras hipóteses de responsabilidade tributária dos sucessores, de terceiros ou por infrações. Essa conclusão é evidente por uma questão de lógica (não faria sentido o artigo 128 atribuir à lei ordinária competência para a criação de hipótese de responsabilidade tributária já tratada pelo próprio CTN) e pela expressa disposição do artigo, o qual de início já enuncia que a sua aplicação se dá “sem prejuízo do disposto neste capítulo”. Tal esclarecimento da dicção legal, ainda que seja óbvio, é fundamental para que se compreenda o âmbito de aplicação dos dispositivos do CTN de forma coerente.

#### *2.2.2.1.3.1.2. Hipóteses legais*

Considerando que os artigos 134 e 135 compõem uma seção específica do CTN sobre a responsabilidade de terceiros, a análise das hipóteses previstas na lei será concentrada neles. Dito de outra forma, tirante os casos de sucessão e de infração, o CTN não autoriza a responsabilidade tributária de terceiros alheios à relação tributária senão nas hipóteses dos artigos 134 e 135. Sendo assim, resta analisar se tais dispositivos preveem a responsabilidade do grupo econômico.

O artigo 134 elenca sete hipóteses de extensão da responsabilidade a terceiros em caso de incapacidade do contribuinte para adimplir o tributo. É o seu teor:

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

- I – os pais, pelos tributos devidos por seus filhos menores;
- II – os tutores e curadores, pelos tributos devidos por seus tutelados ou curatelados;
- III – os administradores de bens de terceiros, pelos tributos devidos por estes;
- IV – o inventariante, pelos tributos devidos pelo espólio;
- V – o síndico e o comissário, pelos tributos devidos pela massa falida ou pelo concordatário;
- VI – os tabeliães, escrivães e demais serventuários de ofício, pelos tributos devidos sobre os atos praticados por eles, ou perante eles, em razão do seu ofício;
- VII – os sócios, no caso de liquidação de sociedade de pessoas.

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



A primeira consideração que se deve fazer sobre o dispositivo é de ordem interpretativa: assim como o artigo 135, o artigo 134 enumera uma série de hipóteses específicas em que autoriza a extensão da responsabilidade tributária a indivíduos que não praticaram o fato gerador. Note-se que o dispositivo não é redigido na forma de uma regra geral dotada de conceitos vagos e que exija uma sofisticada técnica para se reconstruir o seu conteúdo normativo, com o qual se avaliará a correspondência com o conceito do fato verificado na realidade. Pelo contrário, o enunciado do artigo 134 é constituído por hipóteses específicas dotadas de vocábulos precisos e que não demandam maior esforço interpretativo, pois são de fácil cognição.<sup>149</sup> Trata-se de técnica diversa daquela empregada pelo legislador complementar no artigo 128, por exemplo. Tal fato não pode ser ignorado pelo intérprete, já que a sua função é reconstruir o significado da norma a partir dos enunciados normativos, o que compreende inclusive atentar para a técnica de redação adotada pelo legislador.

De qualquer sorte, a preferência por termos dotados de menor abertura semântica não implica a ausência de espaço interpretativo: como todos os textos, o artigo 134 do CTN padece de problemas de equivocidade e de vagueza.<sup>150</sup> Contudo, a interpretação encontra limites nos significados mínimos dos termos empregados na legislação, entre os quais há aqueles dotados de um halo de incerteza mais restrito, isto é, em que a variação de sentidos é menor,<sup>151</sup> caso dos termos empregados pelo artigo 134.

Isso posto, há que se indagar sobre a presença do grupo econômico entre os casos previstos nos incisos do artigo 134. A resposta é claramente negativa.

Observe-se que os incisos I, II, IV, V e VI dizem respeito somente a pessoas físicas, o que de pronto afasta a responsabilidade das sociedades componentes de grupo econômico.

Quanto ao inciso III do artigo 134, a sua dicção faz referência aos “administradores de bens de terceiros”. Trata-se de hipótese bastante específica que em medida alguma se coaduna com a responsabilidade de grupo econômico. Mesmo que se quisesse – em um hercúleo esforço interpretativo – aproximar o administrador

---

<sup>149</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade tributária dos grupos econômicos. In: *Curso avançado de substituição tributária*. 2. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 140.

<sup>150</sup> GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011, p. 39.

<sup>151</sup> SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Oxford University Press, 2012, p. 35 (nota 26).

de bens de terceiros à sociedade controladora, ainda assim são manifestas as diferenças. Ao contrário da sociedade controladora, o administrador goza de autonomia para gerir o patrimônio de outros indivíduos, ou seja, ele atua em benefício de terceiro, administrando diretamente patrimônio que não lhe é próprio, enquanto que o controlador dispõe sobre os seus próprios bens (participação societária), atuando em benefício próprio e de forma alguma gerenciando atividade da controlada, senão indiretamente. O administrador a que faz referência o artigo 134 é o mandatário ou gestor de negócios, objeto dos artigos 653 a 666 e 861 a 875 do Código Civil, respectivamente,<sup>152</sup> não o controlador ou o administrador de empresas. Desse modo, tampouco o inciso III do artigo 134 serve de fundamento para a extensão da responsabilidade tributária aos grupos de sociedades.

Já o inciso VII, embora preveja a responsabilidade dos “sócios”, termo que contém abertura semântica para pessoas físicas e jurídicas (e, portanto, para as sociedades que participam do capital de outras), está condicionado expressamente a casos de “liquidação de sociedade de pessoas”. Assim, para a aplicação do dispositivo, em primeiro lugar, deve tratar-se de uma “liquidação”, o que afasta do seu escopo as obrigações oriundas de sociedades em atividade. Em segundo lugar, aplica-se apenas às “sociedades de pessoas”, em detrimento das “sociedades de capital”. Essa classificação das pessoas jurídicas tem como parâmetro o aspecto prevalente para a sua criação e manutenção, isto é, se a existência da sociedade se encontra vinculada às figuras dos sócios – à relação subjetiva entre estes – ou se é o capital o elemento aglutinador da sociedade. Além das críticas doutrinárias à utilidade dessa diferenciação, tendo em vista que a grande maioria das pessoas jurídicas são sociedades limitadas que têm simultaneamente natureza de pessoas e de capital, a sua aplicação literal levaria à insegurança jurídica em razão da dificuldade de definição acerca do caráter de cada sociedade, o que ocasionaria, por exemplo, a responsabilidade tributária automática dos sócios em caso de falência, não obstante se trate de hipótese de dissolução regular de sociedade. Em última instância, seria a negação da personalidade jurídica, pois o sócio vincularia a totalidade do seu patrimônio pessoal ao êxito econômico da pessoa jurídica. Isso posto, precisa a conclusão de Aliomar Baleeiro no sentido de que, ao aludir às “sociedades de pessoas”, o CTN refere-se na verdade às sociedades em que não há limitação da

---

<sup>152</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 77.

responsabilidade dos sócios, isto é, às “sociedades em nome coletivo e outras que não se enquadram nas categorias de sociedades anônimas ou por quotas de responsabilidade limitada”.<sup>153</sup> Nesses termos, a responsabilidade dos sócios decorre do próprio tipo societário, tornando o inciso VII dispensável. De todo modo, ou há responsabilidade tributária pela participação em sociedade de responsabilidade ilimitada, ou não há naquelas de responsabilidade limitada,<sup>154</sup> conclusão que demonstra ser o inciso VII incapaz de fundamentar regra atributiva de responsabilidade ao grupo econômico.

Como se não bastasse o exame das hipóteses fixadas nos incisos, observe-se que o *caput* do artigo 134 exige concomitantemente dois requisitos para a sua aplicação: a impossibilidade pelo contribuinte de adimplir o tributo devido e a participação – omissiva ou comissiva<sup>155</sup> – do terceiro no fato jurídico tributário.<sup>156</sup> Quanto à segunda condição, por demandar efetiva participação (“respondem solidariamente com este nos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”), poder-se-ia cogitar apenas de responsabilidade vertical, isto é, da sociedade controladora em relação às obrigações inadimplidas das controladas, excluindo-se a responsabilidade horizontal, isto é, de sociedades vinculadas entre si mas sem hierarquia controladora-controlada. Contudo, mesmo a sociedade controladora não se enquadra na hipótese do *caput*. Isso porque o exercício do controle não corresponde à participação – mesmo que mediata – na situação jurídica ensejadora do fato gerador. Insista-se que as sociedades integrantes de grupo econômico são dotadas de personalidade e patrimônio próprios, não demandando a “intervenção” da controladora para os atos da sua gestão. Desse modo, a aplicação do artigo 134 em relação aos grupos de sociedades também encontra obstáculo na exigência do seu *caput* quanto à participação do terceiro na situação jurídica ensejadora do fato gerador. Mesmo que assim não fosse, o exercício do controle oportunizaria a responsabilização com base no *caput* do artigo 134 apenas se utilizado de modo a conduzir ao inadimplemento de tributo, ou seja, por ato ou omissão de que derivou tributo com o qual o contribuinte não tem meios de arcar ou que tornou o

---

<sup>153</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por MACHADO DERZI, Misabel de Abreu, Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 753.

<sup>154</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução das sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 513.

<sup>155</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 352.

<sup>156</sup> BALEEIRO, *op. cit.*, p. 753; FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 128.

contribuinte incapaz de arcar com os tributos que já devia.<sup>157</sup> Nesse compasso, caso houvesse a previsão de responsabilidade do grupo econômico – que não há –, esta se resumiria aos fatos geradores em que a controladora teria concorrido para o seu inadimplemento.

Em resumo, nenhum dos incisos do artigo 134 prevê a responsabilidade tributária do grupo econômico; é vedada, por outro lado, a criação de hipóteses de responsabilidade de terceiros por incapacidade de cumprimento da obrigação tributária além daquelas já previstas no dispositivo; e o exercício regular do poder de controle não autoriza a responsabilização do controlador.<sup>158</sup>

Sendo assim, não é possível reconstruir regra que atribua responsabilidade tributária ao grupo econômico a partir do enunciado do artigo 134 do CTN.

Por seu turno, o artigo 135 do CTN atribui responsabilidade tributária a terceiros nos seguintes termos:

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:  
I – as pessoas referidas no artigo anterior;  
II – os mandatários, prepostos e empregados;  
III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Assim como na redação do artigo 134, o legislador adotou técnica de redação consubstanciada em hipóteses taxativas nas quais estão definidos os indivíduos sujeitos à atribuição do dever de pagar tributo. Desse modo, resta averiguar se alguma das hipóteses contidas no dispositivo abriga a responsabilidade do grupo econômico.

O artigo 135 contém três incisos nos quais são apresentados determinados sujeitos que, ao praticarem a conduta prevista no *caput*, passam à condição de responsáveis tributários. De plano já se percebe que as hipóteses de responsabilidade tributária dizem respeito somente a pessoas físicas. Além das já mencionadas no artigo 134, o artigo 135 traz ainda a possibilidade de atribuição de responsabilidade a mandatários, prepostos e empregados (inciso II), e a diretores, gerentes ou representantes (inciso III). Não há referência a grupos econômicos, tampouco

---

<sup>157</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 535.

<sup>158</sup> CÔELHO, Sacha Calmon Navarro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 170.

indicativo de responsabilização de pessoa jurídica, restringindo-se o enunciado do dispositivo a pessoas físicas.<sup>159</sup>

Uma análise pormenorizada de cada um dos incisos não conduz a conclusão diversa.

Quanto ao inciso I, tem-se a atribuição de responsabilidade aos mesmos indivíduos referidos nos incisos I a VII do artigo 134. Demonstrada a impossibilidade de enquadramento do grupo econômico nessas hipóteses, é razoável concluir que o inciso I do artigo 135 do CTN não oferece condições de sustentar a responsabilidade tributária em estudo. De qualquer sorte, não é demasiado analisar a função desse dispositivo, a fim de verificar se esta não implica alteração da conclusão proposta. Nesse sentido, note-se que, embora haja identidade de sujeitos, os pressupostos e a extensão da responsabilidade são diferentes, ou seja, constata-se uma disparidade de condições e de medida relativamente ao dever de pagamento da obrigação tributária pelo responsável caso incorra nas condutas previstas nos *capita* dos artigos 134 ou 135.<sup>160</sup> Quanto aos pressupostos, ao contrário do artigo 134, o artigo 135 exige que o indivíduo tenha feito uso excessivo dos seus poderes ou tenha incorrido em conduta ilícita, em desacordo com o contrato social ou estatutos. Trata-se, portanto, de condição mais grave, na qual o indivíduo age além do que a sociedade lhe autoriza ou que a lei lhe permite, abusando dos poderes que lhe foram conferidos. Quanto à extensão da responsabilidade, observe-se que o enunciado normativo é categórico ao atribuir o débito exclusivamente a terceiro quando menciona que “são pessoalmente responsáveis” os indivíduos elencados em seus incisos.<sup>161</sup> A dicção do *caput* do artigo 135 é inequívoca ao atribuir responsabilidade pessoal (ou exclusiva) ao terceiro pelo fato gerador verificado nos casos de que trata, em marcante diferença relativamente ao artigo 134, o qual estabelece o caráter subsidiário da responsabilidade.<sup>162</sup> Sobre o aspecto, Aliomar Baleeiro destaca que “as pessoas indicadas no art. 135 passam a

---

<sup>159</sup> MELO, José Eduardo Soares de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 229; FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. *Revista Dialética do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 229, outubro, 2014, p. 101.

<sup>160</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 89.

<sup>161</sup> ÁVILA, Humberto. *Grupo econômico*. Palestra inaugural do XL Simpósio de Direito Tributário do CEU/IICS em 06.11.2015. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Segurança jurídica matéria tributária*. Porto Alegre: Magister, 2016, p. 27.

<sup>162</sup> A jurisprudência do STJ, contudo, tem entendimento diverso, estabelecendo relação de solidariedade entre o responsável tributário e o contribuinte, como se conclui do enunciado da Súmula 430: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade *solidária* do sócio-gerente”.

ser os responsáveis ao invés do contribuinte”.<sup>163</sup> Contudo, essa exclusividade da responsabilidade tributária prevista no artigo 135, ainda que seja mais gravosa ao responsável em face daquela prevista no artigo 134, não gera flexibilização dos requisitos da responsabilização. Inexiste no *caput* do dispositivo qualquer alusão nesse sentido. Isso posto, a diferença em relação aos casos previstos nos incisos I a VII do artigo 134 e I do 135 limita-se à gravidade da conduta e, por consequência, à extensão da responsabilidade, mas não alcança a identificação dos indivíduos que estão sujeitos à responsabilidade tributária.

O inciso II do artigo 135, por seu turno, não demanda maiores digressões, dado que o texto remete a “mandatários, prepostos e empregados”, termos cujo significado não corresponde sequer em seu sentido mais largo a pessoa jurídica, empresa, sociedade ou grupo econômico.

Por fim, quanto ao inciso III, há menção apenas a “diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado”, termos cujo significado igualmente não tem correspondência com grupo econômico. A propósito, o dispositivo sequer contém hipótese de responsabilidade tributária de sócio, o que evidentemente exclui a pessoa jurídica que controla, que participa do capital social, que desenvolva atividade conjuntamente ou mesmo cujo quadro societário seja composto pelos mesmos sócios de outras sociedades. Não há menção ou mínima indicação nesse sentido, excluindo-se assim o grupo econômico do escopo do inciso III. Tal conclusão não se altera quando é suscitada a responsabilidade tributária do sócio-administrador. Isso porque a atribuição do débito está vinculada somente ao exercício da gestão da sociedade,<sup>164</sup> ou seja, em razão do cargo ocupado pelo indivíduo na estrutura administrativa é que lhe caberá a responsabilidade, sendo irrelevante a sua condição concomitante de sócio.<sup>165</sup> Ainda que pessoa jurídica possa participar e controlar o capital de outras sociedades, apenas pessoas físicas podem exercer cargos e realizar a administração da sociedade. Torna-se assim ainda mais evidente que toda tentativa de extensão das hipóteses de responsabilização tributária para alcançar o grupo

---

<sup>163</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por MACHADO DERZI, Misabel de Abreu, Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 755.

<sup>164</sup> MARINS, James. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 201. No mesmo sentido, Agravo Regimental no Agravo Regimental no Agravo n.º 417.942, STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro Humberto Gomes de Barros, julgado em 06/05/2003, DJ 02/06/2003.

<sup>165</sup> Agravo em Recurso Especial n.º 838.948, STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro Gurgel de Faria, julgado em 15/09/2016, DJe 19/10/2016; Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 641.831, STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro Francisco Falcão, julgado em 02/12/2004, DJ 28/02/2005.

econômico encontra resistência nos claros termos do artigo 135, III, do CTN. Não há como compatibilizar a previsão do enunciado com o caso das sociedades integrantes de grupos econômicos sem incorrer em superação da disposição legal.

Sendo assim, não é possível reconstruir regra que atribua responsabilidade tributária ao grupo econômico a partir do enunciado do artigo 135 do CTN.

#### 2.2.2.1.3.2. Argumento e contrario

A propósito da eleição do método interpretativo a ser empregado, é recomendável, antes de mais nada, atentar para a lição de Karl Larenz:

A questão de se uma regra geral permite um argumento pela inversa ou se, quando isso não acontece pode oferecer as bases para um argumento de analogia – uma analogia particular ou, em conexão com outras regras, uma analogia geral –, para um *argumentum a majore ad minus* ou para reconhecer um princípio jurídico geral já não é, por conseguinte, uma questão de lógica formal, mas da teleologia da lei e da valoração aí expressa, quer dizer, da *ratio legis*. Mas a decisão a favor de uma ou outra opção de nenhum modo é, como poderia parecer numa consideração superficial, para deixar à apreciação subjetiva de quem em cada caso julga, antes de há de fazer-se prudentemente com os meios do pensamento orientado a valores, o pensamento teleológico.<sup>166</sup>

Pois bem, as considerações anteriores demonstram que os artigos 134 e 135 estabelecem as hipóteses nas quais é válida a atribuição a terceiros do dever de pagar tributo. A sua estruturação em hipóteses taxativas tem como consequência a exclusão dos casos que nelas não se enquadrarem. Embora evidente, essa conclusão é deveras importante para o entendimento das regras de responsabilidade, pois indica a técnica de interpretação a ser aplicada ao exame da matéria. Sendo assim, quatro considerações prévias precisam ser feitas.

Em primeiro lugar, a responsabilidade tributária constitui exceção.<sup>167</sup> Como já destacado anteriormente, o cumprimento da obrigação tributária é ônus daquele que incorre no fato gerador, o contribuinte. Ao fixar as competências tributárias, o constituinte outorgou poder aos entes federados para tributar aquele que pratica o fato previsto abstratamente na lei que cria a exação. Essa vinculação entre contribuinte e dever de pagar o tributo decorre ainda dos princípios da propriedade e da livre

<sup>166</sup> LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 555.

<sup>167</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 84.

iniciativa, bem como das regras da capacidade contributiva e da vedação ao confisco. Com efeito, a responsabilidade de terceiros configura exceção à regra da exclusividade do pagamento da obrigação tributária pelo próprio contribuinte. Se essa conexão entre contribuinte e fato gerador não fosse rígida, em última instância as regras de competência restariam esvaziadas, pois um fato praticado por outrem poderia gerar ônus tributário a terceiro sem qualquer relação com o ato ou o negócio; seria algo como – com o perdão da metáfora – fazer compras em supermercado e deixar a conta para o próximo cliente da fila. Com efeito, a atribuição do ônus tributário a terceiro é situação excepcional que, por isso mesmo, demanda interpretação restrita à literalidade das hipóteses previstas na legislação complementar, veículo normativo competente para a disciplina da sujeição passiva. Desse modo, se o legislador complementar optou por tratar da responsabilidade de terceiros sem atribuí-la ao grupo econômico, não se pode criar essa hipótese por esforço interpretativo ou por lei ordinária.

Em segundo lugar, a responsabilidade de terceiros é prevista por meio de hipóteses taxativas. Os artigos 134 e 135 elencam uma série de indivíduos que, sob determinadas condições, podem ser chamados a arcar com o ônus tributário do contribuinte. Trata-se de opção legislativa que não pode ser ignorada pelo intérprete. Ao fazer uso de regras com antecedente fechado, isto é, que enumeram expressamente as suas hipóteses,<sup>168</sup> o legislador complementar opta, no exercício da sua competência exclusiva, por conectar hipóteses específicas a condições igualmente específicas. Dito de outra forma, se o CTN estabelece casos em que há responsabilidade de terceiros, é corolário que todos os outros não ensejem a mesma consequência jurídica, sob pena de restar esvaziado de vinculatividade o dispositivo: de nada serve artigo de lei que preveja a consequência x para as hipóteses A e B se se aceita que a ocorrência de C ou D – não previstas em lei – acarrete a idêntica consequência x.<sup>169</sup>

Em terceiro lugar, não se pode perder de vista a reserva de lei complementar. Por se tratar de regra de reserva, é vedada a sua delegação ao legislador ordinário. Isso porque se trata de requisito ao exercício dessa competência estabelecido pela

---

<sup>168</sup> ÁVILA, Humberto. *Grupo econômico*. Palestra inaugural do XL Simpósio de Direito Tributário do CEU/IICS em 06.11.2015. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Segurança jurídica matéria tributária*. Porto Alegre: Magister, 2016, p. 22-23.

<sup>169</sup> *Ibidem*, p. 23.



própria Constituição, de modo que a eventual delegação implica desrespeito a essa condição. Ou seja, se a Constituição determinou que apenas lei complementar pode disciplinar a sujeição passiva, a lei complementar que delegar essa competência estará – ela própria – violando a regra constitucional. Caso contrário não haverá nem exclusividade nem reserva de lei complementar. Sendo assim, a interpretação da responsabilidade tributária de terceiros deve reduzir o seu objeto às hipóteses e às condições previstas pela legislação complementar.

Em quarto lugar, deve-se referir a regra da proibição de analogia. Essa restrição é imperativa no exame da responsabilidade tributária, tendo em conta a proibição do emprego de analogia que resulte na criação de obrigação tributária nova,<sup>170</sup> a teor do artigo 108, § 1.º, do CTN. Desse modo, mesmo que haja um fundamento comum entre as hipóteses A, B, C e D, aproximando-as estreitamente,<sup>171</sup> ainda assim é vedada a extensão da consequência x analogicamente a C e D se a lei previu tal efeito apenas a A e B. Trata-se de regra que densifica os princípios da segurança jurídica (é necessário saber com clareza quem está sujeito à responsabilidade tributária), da irretroatividade (não se pode responsabilizar posteriormente indivíduo por ato já praticado sem regra prévia) e da legalidade (não se pode exigir tributo ou obrigação sem lei que expressamente assim preveja).

As premissas anteriores são suficientes para fundamentar o emprego da técnica do argumento e *contrario* na interpretação dos enunciados que tratam da responsabilidade tributária de terceiros. O “argumento *a contrario*”, “*argumentum e contrario*”, “*argumentum e silentio*”, “argumento à inversa” ou “*Umkehrschluss*”<sup>172</sup> corresponde à exclusão das consequências jurídicas atribuídas a determinada hipótese caso esta não seja especificamente preenchida. Ulrich Klug elucida:

---

<sup>170</sup> Sobre as técnicas da analogia e do argumento *a contrario* a partir do contexto normativo e do campo do Direito, ver ZIPPELIUS, Reinhold. *Juristische Methodenlehre*. 11. ed. München: C. H. Beck, 2012, p. 54; LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3. ed. atualizada por CANARIS, Claus-Wilhelm, Berlin: Springer, 1995, p. 210; PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. Dordrecht: Kluwer, 1989, p. 400.

<sup>171</sup> BYDLINSKI, Franz. *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*. 2. ed. Wien: Springer, 1991, p. 478.

<sup>172</sup> GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè, 2004, p. 149 e 153; TARELLO, Giovanni. *L'interpretazione della legge*. Milano: Giuffrè, 1980, p. 346; FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 338-340; BYDLINSKI, *op. cit.*, p. 475 e ss; KLUG, Ulrich. *Juristische Logik*. 4. ed. Berlin: Springer, 1982, p. 137; LARENZ, Karl. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997, p. 554-555.

Na Ciência do Direito, infere-se geralmente por argumento *e contrario* o seguinte esquema:  
 Premissa: Quando um fato preenche os requisitos legais  $V_1, V_2, \dots, V_m$ , então para ele ocorrem as consequências jurídicas  $R_1, R_2, \dots, R_n$ .  
 Conclusão: Quando um fato não preenche os requisitos legais  $V_1, V_2, \dots, V_m$ , então para ele não ocorrem as consequências  $R_1, R_2, \dots, R_n$ .<sup>173</sup>

No caso da responsabilidade tributária de terceiros, os artigos 134 e 135 fixam hipóteses específicas que, uma vez não preenchidas, impedem a imputação das consequências nelas previstas. São hipóteses com antecedente fechado, razão pela qual devem ser interpretadas com o emprego do argumento *e contrario*, o que resulta na impossibilidade de extensão da responsabilidade tributária a terceiros que não se enquadrem nos seus incisos. Isso porque, se com elas não coincidir a situação testada (*geprüft*), não é possível a responsabilização, ainda que lei ordinária assim o estabeleça. Conclusão diversa implicaria a total ausência de vinculatividade dos artigos 134 e 135, pois bastaria a edição de lei ordinária criando nova hipótese de responsabilidade de terceiro para superar a previsão do CTN, constituindo burla à reserva de lei complementar.

Ademais, sua utilização como método de interpretação dos dispositivos que preveem a responsabilidade tributária de terceiros coaduna-se à excepcionalidade desta: diante da obrigação tributária, a regra é que incumbe àquele que realizou o fato jurídico tributário o dever de pagar o tributo. A não correspondência do caso à hipótese legal de atribuição de responsabilidade tributária – regra de exceção – implica a incidência da regra geral, isto é, o pagamento da obrigação tributária incumbe apenas ao contribuinte. Sobre o emprego do argumento *e contrario* na interpretação de regras de exceção, a lição de Tércio Sampaio Ferraz Júnior:

Na aplicação do argumento *a contrario*, distingue Klug dois casos: o primeiro ocorre quando há, entre os pensamentos legais e as correspondentes consequências, relação recíproca, isto é, uma implica a outra; nesse caso, pode-se dizer que o argumento é forte, podendo-se concluir, com certa segurança, que, se o caso não preenche as condições da lei, a ele não se aplicam suas disposições; este é o caso, por exemplo, das normas excepcionais, para as quais se admite que valem *apenas* para as situações reguladas (estando, *a contrario sensu*, excluídas quaisquer outras situações).<sup>174</sup>

<sup>173</sup> KLUG, Ulrich. *Juristische Logik*. 4. ed. Berlin: Springer, 1982, p. 137.

<sup>174</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 339.

Como se percebe, no contexto da sujeição passiva tributária, o argumento *a contrario* não exerce mera função retórica,<sup>175</sup> mas constitui fórmula argumentativa que instrumentaliza o intérprete na reconstrução das regras aplicáveis.<sup>176</sup> Essa conclusão é reforçada pela vedação à analogia, que afasta a crítica de Hans Kelsen à técnica do argumento *a contrario*, a qual, segundo o autor austríaco, seria desprovida de valor em razão da impossibilidade de se definirem critérios que justifiquem a sua aplicação em detrimento da analogia, e vice-versa.<sup>177</sup> No âmbito da responsabilidade tributária, as regras de proibição da analogia, de competência tributária e da legalidade compõem contexto normativo que exige o emprego do argumento *a contrario*, aplicado, no caso, em sua variante produtiva,<sup>178</sup> pois, ao mesmo tempo em que o legislador fixa as hipóteses em que é possível a atribuição da responsabilidade tributária a terceiros (regra explícita), ele a veda em todas as demais (regra implícita).<sup>179</sup>

Todas essas considerações demonstram que o grupo econômico não pode ser responsabilizado por dívida tributária, seja por não estar enquadrado em nenhuma das hipóteses legais, seja em razão da vedação à imputação da responsabilidade tributária a terceiros que não estejam especificamente designados na lei complementar. Como assevera Humberto Ávila:

[...] somada a existência de uma regra de reserva à lei complementar com o fato de que esta regra possui um antecedente fechado que deve ser aplicado a partir do argumento *a contrario*, chega-se à conclusão inafastável de que a responsabilidade de grupo econômico não é uma hipótese prevista legalmente.<sup>180</sup>

Essa conclusão tem apoio na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, ilustrada pelo seguinte trecho do acórdão exarado no Recurso Extraordinário n.º 562.276, que afastou a responsabilidade tributária dos sócios de sociedades limitadas pelo mero inadimplemento de contribuições previdenciárias:

<sup>175</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 338.

<sup>176</sup> PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. Dordrecht: Kluwer, 1989, p. 397.

<sup>177</sup> KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. 2. ed. Wien: Franz Deuticke, 1960, p. 350.

<sup>178</sup> Segundo GUASTINI, “interpretativa é uma técnica de atribuição de significado a uma data disposição; produtiva é uma técnica de elaboração de norma não expressa” (GUASTINI, Riccardo. *L’interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè, 2004, p. 153, nota 52).

<sup>179</sup> GUASTINI, *op. cit.*, p. 154.

<sup>180</sup> ÁVILA, Humberto. *Grupo econômico*. Palestra inaugural do XL Simpósio de Direito Tributário do CEU/IICS em 06.11.2015. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Segurança jurídica matéria tributária*. Porto Alegre: Magister, 2016, p. 23.

O art. 13 da Lei 8.620/93 não se limitou a repetir ou detalhar a regra de responsabilidade constante do art. 135 do CTN, tampouco cuidou de uma nova hipótese específica e distinta. Ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, tratou a mesma situação genérica regulada pelo art. 135, III, do CTN, mas de modo diverso, incorrendo em inconstitucionalidade por violação ao art. 146, III, da CF.<sup>181</sup>

A similitude entre a hipótese objeto da decisão e o caso da responsabilidade de grupo econômico é clara. Em primeiro lugar, o STF entendeu que o legislador ordinário não poderia inovar em matéria já disciplinada pelo CTN. No caso, o artigo 13 da Lei n.º 8.620/93 não tratava de nova hipótese de responsabilidade de administrador, mas dirigia-se – eis o ponto – ao sócio, figura que não consta da dicção expressa do artigo 135, exatamente como o grupo econômico não consta. Ou seja, o Supremo entendeu que o artigo 135 do CTN regula a responsabilidade de terceiros, elencando os possíveis indivíduos passíveis de responsabilização, de modo que, *contrario sensu*, estão excluídos dessa possibilidade todos os demais. Em suma, embora não tenha expressamente mencionado a ausência de responsabilidade do sócio, o objeto do artigo – responsabilidade de terceiro pelo crédito tributário – foi exaurido pelas hipóteses dos incisos dos artigos 134 e 135, de modo que, assim como o sócio, o grupo econômico não pode ser responsabilizado por dívida tributária de outra sociedade.

Em segundo lugar, o STF excluiu a possibilidade de responsabilização apenas pela condição de sócio, ou seja, não há responsabilidade tributária pelo mero exercício do controle ou participação acionária, independentemente de se tratar de pessoa física ou jurídica. O elemento que configura o grupo econômico é, portanto, incapaz de gerar responsabilidade tributária. Essa – frise-se – é a clara jurisprudência do Supremo Tribunal Federal.

Em conclusão, as regras de responsabilidade tributária não apenas não preveem a responsabilidade do grupo econômico, como também excluem essa possibilidade. De qualquer sorte, não obstante os argumentos apresentados, observa-

---

<sup>181</sup> Recurso Extraordinário n.º 562.276 (repercussão geral), STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministra Ellen Gracie, julgado em 03/11/2010, DJe 09/02/2011.

se a utilização da analogia na jurisprudência para a atribuição de responsabilidade tributária aos grupos econômicos,<sup>182</sup> razão pela qual é oportuno examinar a questão.

### 2.2.2.1.3.3. Proibição de analogia

O emprego da analogia ocorre quando uma conduta para a qual não há norma submete-se às consequências previstas para outra desde que os casos sejam essencialmente semelhantes.<sup>183</sup> Isso porque, ou o legislador “disse” menos do que pretendia, deixando a descoberto hipótese para a qual pretendia atribuir determinada consequência (*lex minus dix quam voluit*), ou o legislador não considerou a hipótese para a qual teria atribuído essa determinada consequência.<sup>184</sup> Desse modo, aplica-se ao caso carente de disciplina as consequências jurídicas estipuladas pelo legislador a determinada hipótese em razão da identidade entre seus elementos nucleares. Ou seja, “atribui-se a mesma consequência normativa estabelecida para determinado caso a outro caso semelhante”.<sup>185</sup>

Todavia, essa técnica não se aplica à responsabilidade tributária de terceiros. Em primeiro lugar, em razão da expressa vedação do artigo 108, § 1.º, do Código Tributário Nacional. Tal proibição constitui óbice suficiente ao emprego da analogia para ampliar a sujeição passiva, na medida em que resulta na exigência de tributo de sujeito passivo não previsto na lei que, como se não bastasse, teria de ser complementar, por força da reserva de lei complementar. Nos termos de Roque Antonio Carrazza, “a analogia – meio de integração das lacunas jurídicas –, no caso tributário, embora possível (artigo 108, I, do CTN), há de ser empregada com parcimônia, e nunca para prejudicar o contribuinte”.<sup>186</sup>

Em segundo lugar, a utilização da analogia exige uma lacuna normativa, isto é, a ausência de disciplina legal acerca de determinada situação. Segundo Claus-Wilhelm Canaris, “constatamos uma lacuna quando a lei, nos limites do seu possível

<sup>182</sup> A título de exemplo, cite-se a decisão prolatada no Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.097.173, STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 23/04/2009, DJe 08/05/2009.

<sup>183</sup> FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003, p. 301.

<sup>184</sup> GUASTINI, Riccardo. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè, 2004, p. 154.

<sup>185</sup> ÁVILA, Humberto. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*. Porto Alegre, n. 19, 2001, p. 9.

<sup>186</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 453 (nota de rodapé 47).

sentido literal e do direito consuetudinário, não contém uma regra, embora o ordenamento jurídico, na sua totalidade a exija”.<sup>187</sup> Contudo, esse não é o caso da responsabilidade tributária de terceiros. Isso porque o Código Tributário Nacional disciplina a matéria por meio de hipóteses taxativas, estabelecendo as condutas passíveis de responsabilização e excluindo as demais. Dito de outra forma, por meio do argumento *e contrario* em sua variante produtiva, demonstrou-se que o ordenamento jurídico não apenas prevê a responsabilidade dos indivíduos elencados nos artigos 134 e 135 do CTN, como também exclui a responsabilidade de todos os demais que não se enquadrem nessas hipóteses. Não há, pois, lacuna a ser colmatada, devendo-se respeitar – ainda que contrariadamente – essa opção do legislador.

Em terceiro lugar, ainda que houvesse lacuna, esta não poderia ser preenchida a partir de espécie normativa diferente de lei complementar, considerando a regra de reserva a que está submetida a matéria.<sup>188</sup> Tendo a Constituição estabelecido que apenas o legislador complementar pode tratar da sujeição passiva, não cabe o recurso à lei ordinária para preencher eventuais lacunas, o que consistiria em delegação indireta da competência para legislar sobre a matéria. Se é vedado ao legislador ordinário disciplinar diretamente a sujeição passiva, é evidente que as suas disposições não se prestam para regular indiretamente casos não previstos pela lei complementar. Seria como colmatar lacunas da legislação do imposto de renda fazendo uso de decreto para, como se não bastasse, agravar a posição dos contribuintes. Assim, mesmo na ausência de previsão da legislação complementar, é vedado o recurso à lei ordinária nas matérias reservadas àquela.

Por fim, em que pese a impossibilidade do emprego da analogia para atribuir responsabilidade tributária aos grupos econômicos, não é impertinente demonstrar a incompatibilidade dos conceitos oriundos de outros ramos que se tem pretendido transplantar para o Direito Tributário.

#### 2.2.2.1.3.3.1. Grupo econômico no Direito do Trabalho

---

<sup>187</sup> CANARIS, Claus-Wilhelm. *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*. 2. ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1983, p. 39 (utilizou-se a tradução de ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 449).

<sup>188</sup> ÁVILA, Humberto. *Grupo econômico*. Palestra inaugural do XL Simpósio de Direito Tributário do CEU/IICS em 06.11.2015. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Segurança jurídica matéria tributária*. Porto Alegre: Magister, 2016, p. 28.

A Consolidação das Leis do Trabalho – CLT dispõe sobre o grupo econômico no seu artigo 2.º, § 2.º. Vejamos:

Art. 2.º Considera-se empregador a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

[...]

§ 2.º 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.

A primeira observação a ser feita diz respeito à matéria. Assim como o Tributário, o Direito do Trabalho é um ramo bem específico do ordenamento, dotado de valores e princípios próprios. Ainda que não seja adequado tratar cada área do Direito de forma estanque, é necessário perceber as suas respectivas particularidades para melhor promover as finalidades que lhe são próprias. No caso trabalhista, subjaz a concepção de um conflito desigual entre empregado e empregador, sendo aquele absolutamente hipossuficiente em face deste. Não é por outro motivo que incumbe exclusivamente ao empregador, por exemplo, a obrigação de documentar a relação de emprego (artigos 41 e 74 da CLT, por exemplo).

Essa mesma relação não se verifica no Direito Tributário. Se há uma parte hipossuficiente nesse caso, é o sujeito passivo em face do Estado. A Administração dispõe de toda sorte de mecanismos para a fiscalização das atividades dos contribuintes, sequer sendo-lhe aplicável o sigilo bancário.<sup>189</sup> Goza ainda de privilégios no processo judicial e de garantias e privilégios legais que afastam qualquer alegação de hipossuficiência em relação ao sujeito passivo. Conforme assevera Humberto Ávila, “o problema é que esta construção [do Direito do Trabalho] não pode ser repassada ao Direito Tributário. Não se pode admitir hipossuficiência do fisco relativamente ao contribuinte. Não há a menor hipótese de fazer essa analogia.”<sup>190</sup> Em suma, para dizer o mínimo, não se verifica semelhança entre as relações “fisco-sujeito passivo” e “empregado-empregador”.

<sup>189</sup> Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 2.859, STF, Tribunal Pleno, Relator Ministro Dias Toffoli, julgado em 24/02/2016, DJe 21-10-2016.

<sup>190</sup> ÁVILA, Humberto. *Grupo econômico*. Palestra inaugural do XL Simpósio de Direito Tributário do CEU/IICS em 06.11.2015. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Segurança jurídica matéria tributária*. Porto Alegre: Magister, 2016, p. 29.

Acrescente-se ainda que a CLT foi promulgada como Decreto-Lei, razão pela qual tem hierarquia de lei ordinária. Sendo assim, sequer serviria como fundamento normativo para preencher eventual lacuna do CTN, tendo em vista a reserva de lei complementar.

#### *2.2.2.1.3.3.2. Grupo econômico no Direito do Consumidor*

O Código de Defesa do Consumidor dispõe sobre a reponsabilidade do grupo econômico em seu artigo 28, § 2.º, nos seguintes termos:

Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

[...]

§ 2.º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

Em que pese todas as considerações que poderiam ser feitas a respeito da dicção aberta dos termos empregados pelo legislador e da amplitude da hipótese de responsabilização do CDC, fato é que, assim como no caso das relações trabalhistas, o Direito do Consumidor pressupõe uma relação desequilibrada entre as partes, cabendo à legislação proteger o hipossuficiente para promover a sua paridade. Com efeito, a conclusão sobre a sua inaplicabilidade à responsabilidade tributária é idêntica: não se pode equiparar o fisco ao consumidor, pois de forma alguma se pode considerá-lo hipossuficiente em relação aos sujeitos passivos.

Por fim, o CDC foi instituído por meio de lei ordinária, o que também o torna inapto para integrar as normas gerais de Direito Tributário.

#### *2.2.2.2. Vinculação ao fato gerador*

##### *2.2.2.2.1. Competências constitucionais*

Ainda que o artigo 128 do CTN não exigisse expressamente a vinculação entre o responsável e o fato gerador, trata-se de pressuposto do sistema tributário nacional.



Não há responsabilidade tributária desprovida de vínculo do responsável à situação que enseja o fato gerador. Isso porque, em primeiro lugar, a Constituição outorgou as competências tributárias por meio de regras rígidas, de modo que somente são passíveis de tributação os indivíduos que nelas se enquadrem. Essa determinação, entretanto, não advém exclusivamente do exame das materialidades objeto das regras de competência tributária, ou seja, não é possível determinar todos os sujeitos passivos tributários apenas com supedâneo nos “comandos constitucionais que estipulam materialidades tributárias”, como sustenta Ricardo Lopes Becho.<sup>191</sup> A vinculação com o fato gerador exigida para fixação de contribuinte e responsável não se dá somente em face da previsão “implícita” nas regras constitucionais atributivas de competência tributária, o que se constata com maior clareza nos tributos em que a Constituição sequer refere a materialidade que constitui o seu objeto, como no caso dos impostos extraordinários. Trata-se de hipótese em que a Constituição elenca apenas pressupostos para a criação dessa espécie de tributo, sem determinar a materialidade que constituirá o seu objeto,<sup>192</sup> de modo que se torna impossível definir os sujeitos passivos da relação tributária – contribuintes e responsáveis – com base apenas no artigo 154, II. Desse modo, não parece ser somente a partir das regras constitucionais atributivas da competência tributária que se possam – ou devam – determinar os respectivos sujeitos passivos.

Úteis, nesse propósito, são os princípios da livre iniciativa e da proteção da propriedade, bem como o postulado da razoabilidade: os primeiros por demandarem a promoção de um estado ideal de coisas em que os direitos de liberdade econômica e profissional e de propriedade sejam garantidos em máxima medida, impedindo a submissão do indivíduo a ônus tributário em razão de situação com a qual não tenha relação. Já o postulado da razoabilidade exige uma relação de congruência entre a medida adotada e as suas condições externas de aplicação,<sup>193</sup> no sentido de que a eleição do sujeito passivo deve ter correlação com o fato gerador do tributo, pois a sua ausência implica utilização de razões arbitrárias no exercício do poder de tributar. Eis o ponto: a Constituição contém um arquétipo da sujeição passiva tributária que baliza o exercício do poder de tributar, de modo que, mesmo nos casos em que não

---

<sup>191</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 20.

<sup>192</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 278.

<sup>193</sup> *Idem*. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 198-201.

prevê expressa ou implicitamente o sujeito passivo, restringe a sua definição àqueles indivíduos vinculados à materialidade tributada. A Constituição por vezes não indica qual é o fato que será o objeto de incidência do tributo e, por conseguinte, quem o realiza, porém, uma vez prevista a sua incidência sobre o fato x, apenas poderá ser sujeito passivo o indivíduo que com ele tiver vinculação. Seria inconstitucional, por exemplo, empréstimo compulsório instituído sobre operações de crédito agrícola cujo sujeito passivo seja apenas proprietário da área destinatária dos recursos, tendo as arrendado ao mutuário, este último efetivo partícipe da operação. Isso porque a definição do sujeito passivo não se reconstrói apenas com base no dispositivo constitucional atributivo de competência tributária – pois, como demonstrado, este é insuficiente –, mas depende da existência de vinculação, em maior ou menor grau, do indivíduo com a situação ensejadora do respectivo fato gerador, o que deve ser examinado também a partir dos princípios da livre iniciativa e da propriedade e do postulado da razoabilidade. Evidentemente que as materialidades previstas pela Constituição restringem a liberdade do ente tributante na definição do fato gerador do respectivo tributo, implicitamente apontando possíveis sujeitos passivos, o que não exaure a definição da sujeição passiva.

O que se sustenta, em suma, é que as materialidades previstas nas regras de competência tributária não são os únicos elementos a serem observados na definição da responsabilidade tributária, não se podendo deixar de lado outras limitações materiais e formais impostas pela Constituição – como os já enfatizados princípios da livre iniciativa e da proteção à propriedade –, além do postulado da razoabilidade-congruência.

#### *2.2.2.2.2. Vinculatividade material*

Na legislação complementar, afora as hipóteses dos artigos 129 a 138, o artigo 128 do Código Tributário Nacional exige expressamente a vinculação do responsável com o fato gerador. Cabe analisar o alcance e os efeitos dessa determinação, assim como o seu eventual preenchimento pelos grupos econômicos, para fins de atribuição de responsabilidade tributária.

Como mencionado alhures, o grau de vinculação ao fato gerador é que diferencia contribuinte de responsável, porém ambos estão necessariamente a ele vinculados. Não sendo a conexão tão pessoal e direta quanto a do contribuinte, ainda

assim o responsável não pode ser alheio ao fato jurídico tributário.<sup>194</sup> A doutrina em geral atribui ao conceito de “vinculação ao fato gerador” a capacidade por parte do responsável de reter ou ressarcir-se do ônus tributário alheio que lhe foi atribuído pela lei.<sup>195</sup> Para Luciano Amaro, “é necessário que a natureza do vínculo permita a esse terceiro, elegível como responsável, fazer que o tributo seja recolhido sem onerar seu próprio bolso”.<sup>196</sup> Desse modo, há conexão com o fato gerador quando terceiro, alheio à relação jurídica tributária, pode ser chamado a pagar tributo em face de ato praticado pelo contribuinte mediante a disponibilidade de meio para que, ao final, o ônus da imposição recaia sobre o contribuinte originário.

Há que se observar, contudo, que essa capacidade de atribuir ao contribuinte o efetivo ônus tributário não basta para caracterizar o vínculo em questão. Isso porque, sem prejuízo do requisito da capacidade de ressarcimento ou de retenção pelo responsável, a vinculação ao fato gerador exigida pelo artigo 128 do Código Tributário Nacional demanda também uma conexão do responsável com a materialidade objeto do tributo,<sup>197</sup> isto é, exige uma relação mediata entre o fato gerador e o responsável decorrente da materialidade tributada. A propósito, afirma Geraldo Ataliba:

Somente pessoas que – pela proximidade material com os elementos fáticos determinantes da incidência – possam adequadamente conhecer os contornos e características dos fatos produtores das relações jurídicas (em que se envolvem) é que pode ser postas, pela lei, na condição de “responsáveis”.<sup>198</sup>

Essa vinculação pressuposta pelo artigo 128 verifica-se com clareza na substituição tributária, matéria não tratada especificamente pelo CTN, mas cujo arquétipo consta do dispositivo em comento. Na substituição tributária há uma cadeia econômica que propicia uma vinculação mediata do substituto ao fato gerador ocorrido nas demais etapas do ciclo e imediata em relação ao próprio produto, de modo que a

<sup>194</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 507.

<sup>195</sup> Como exemplo, cite-se COELHO, Sacha Calmon Navarro. Sujeição passiva direta e indireta: substituição tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, 2010, p. 204; SCHOUERI, *op. cit.*, p. 510; OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; FAJERSZTAJN, Bruno; CARVALHO, Cláudia Vit de. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais. Centro de Extensão Universitária – CEU, 2011, Pesquisas tributárias, n. 17, p. 351.

<sup>196</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 338.

<sup>197</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 37-38.

<sup>198</sup> ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992, p. 82.

substituição está associada à participação em uma cadeia econômica. Em face disso, incumbe à legislação ordinária concretizar a substituição tributária em acordo com a regra geral do artigo 128 do Código. Sobre o tema, Renato Lopes Becho pontua que “o art. 128 do CTN, portanto, cumpre dois papéis: permite a substituição tributária (por fato passado ou *diferimento*) e limita as possibilidades de o legislador estipular outras responsabilidades que não aquelas já dispostas no mesmo Código”.<sup>199</sup>

Essas considerações demonstram que, afora as hipóteses especificamente de responsabilidade tributária disciplinadas pelo CTN, somente pode haver a ampliação da sujeição passiva se em consonância com o arquétipo geral previsto no artigo 128, devidamente concretizado por lei em sentido formal, na modalidade denominada substituição.

Essa, contudo, não é a hipótese dos grupos econômicos. Isso porque, ainda que fosse possível considerar que a hipótese de responsabilidade do grupo econômico não está excluída do escopo do artigo 128 – por representar espécie já tratada nos artigos 134 e 135 –, não se verifica a imprescindível relação material a vincular o fato jurídico tributário com as sociedades integrantes do grupo econômico. Insista-se que as sociedades do grupo vinculam-se apenas por força do poder de controle societário, o que não corresponde à relação material com o fato gerador exigida pelo artigo 128 do Código Tributário Nacional.<sup>200</sup>

Não é demasiado destacar que esses dois requisitos (exclusão dos casos tratados especificamente pelo CTN e vínculo material com o fato gerador) impedem que a lei institua, por exemplo, a responsabilidade de sócio ou de controlador por dívida tributária da sociedade. Nesse caso, a responsabilidade tributária teria como finalidade a mera garantia subjetiva de solvência do crédito tributário e decorreria exclusivamente do poder de controle, condição que não basta para a caracterização do vínculo exigido pelo artigo 128 do CTN, como se depreende da jurisprudência do STF.<sup>201</sup>

Por esse motivo, merecem crítica as conclusões de Frederico Menezes Breyner no sentido de que o exercício do controle societário oferece a possibilidade de

---

<sup>199</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 39.

<sup>200</sup> TAVOLARO, Agostinho Toffoli. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 558.

<sup>201</sup> Recurso Extraordinário n.º 562.276 (repercussão geral), STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministra Ellen Gracie, julgado em 03/11/2010, DJe 09/02/2011.

atribuição da responsabilidade tributária ao grupo econômico.<sup>202</sup> Segundo o autor, “cabendo ao centro decisório a decisão pela realização de atos ou negócios jurídicos e pelo cumprimento das obrigações tributárias decorrentes”, conclui-se, com fundamento no artigo 128 do CTN, que “é possível a eleição das sociedades que intervêm na direção unitária, nos termos da convenção do grupo ou da sociedade controladora como responsáveis tributários, desde que haja disposição expressa de lei nesse sentido”. Em que pese os argumentos do autor, não se pode descuidar, em primeiro lugar, que a responsabilidade tributária é objeto de reserva de lei complementar (artigo 146, III, “a”, da Constituição), sendo insuficiente eventual previsão em lei ordinária instituindo-a; em segundo lugar, a responsabilidade de terceiros está prevista nos artigos 134 e 135 do CTN, excluindo a matéria do âmbito particular do artigo 128, segundo a sua própria dicção; em terceiro lugar, o artigo 128 exige vinculação ao fato gerador, o que não corresponde – frise-se – ao exercício de controle, ainda que praticado de forma direta. Sobre o tema, assevera Humberto Ávila que “o artigo 128 não contém nenhum elemento que permita essa atribuição de responsabilidade, já que o dispositivo exige vinculação ao fato gerador, e não mero poder decisório ou simples ingerência societária”.<sup>203</sup>

### 2.2.3. Extensão

A extensão da responsabilidade tributária corresponde ao grau de comprometimento pessoal que é imputado ao responsável em relação ao dever de pagar a obrigação tributária.<sup>204</sup> Em outras palavras, diz respeito às relações entre os sujeitos passivos da obrigação tributária. Em que pese pareça aspecto singelo, demanda esclarecimentos, pois o manejo inadequado dos conceitos e dispositivos que lhe são pertinentes conduz a conclusões incompatíveis com o sistema tributário nacional. Trata-se de um problema bem percebido por Ricardo Mariz de Oliveira:

---

<sup>202</sup> BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 187, abril, 2011, p. 70, 75 e ss.

<sup>203</sup> ÁVILA, Humberto. *Grupo econômico*. Palestra inaugural do XL Simpósio de Direito Tributário do CEU/IICS em 06.11.2015. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Segurança jurídica matéria tributária*. Porto Alegre: Magister, 2016, p. 26.

<sup>204</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 35; FUNARO, Hugo. *Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro: as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 67.

[...] o Superior Tribunal de Justiça, em julgados sobre questões afetas ao art. 135 do Código Tributário Nacional, ora chama esta responsabilidade de subsidiária, ora de solidária, ou mesmo pessoal, sem muito se preocupar com a tecnicidade dos conceitos.<sup>205</sup>

A partir das disposições do CTN, podem-se identificar três espécies: pessoal (ou exclusiva), solidária e subsidiária,<sup>206</sup> ora apresentadas de forma decrescente em relação ao grau de afetação do responsável.

### 2.2.3.1. Pessoaalidade

Há pessoaalidade ou exclusividade quando ônus tributário é imputado apenas ao responsável, afastando a exigibilidade da obrigação em relação ao contribuinte. O sujeito passivo originário é substituído integralmente, cabendo o pagamento unicamente ao responsável, o que se verifica nas hipóteses dos artigos 131, 133, I, 135, 137 e 208 do CTN.<sup>207</sup> Ainda que especificamente tratando do artigo 135, as palavras de Renato Lopes Becho são aplicáveis às demais hipóteses de responsabilidade pessoal:

Não há solidariedade no art. 135, o que significa que as pessoas jurídicas não são responsáveis pelos tributos devidos por seus administradores (diretores, gerentes ou representantes), que devem pessoalmente os tributos na tipificação do art. 135.

Observe-se que a tipificação da conduta do administrador ou sócio-gerente no art. 135 afasta, necessariamente, a pessoa jurídica do polo passivo da relação processual de cobrança tributária [...].<sup>208</sup>

Desse modo, tem-se a exclusão do contribuinte do polo passivo da relação tributária, a qual passa a incumbir integralmente ao responsável. De qualquer sorte, reitera-se a ressalva do item referente ao terceiro como sujeito passivo no CTN: os enunciados sobre os quais se reconstroem as regras de responsabilidade devem ser

<sup>205</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; et al. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 115.

<sup>206</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 35; FUNARO, Hugo. *Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro: as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 68.

<sup>207</sup> Recurso Especial n.º 1.104.064, STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 02/12/2010, DJe 14/12/2010.

<sup>208</sup> BECHO, *op. cit.*, p. 107.

interpretados de acordo com as regras de competência. Isso porque a personalidade não se destina a afastar a obrigação tributária do contribuinte sobre riqueza efetivamente apropriada, mas responsabilizar aquele que incorreu em ato ilícito. Com efeito, se o responsável praticar ato ilícito de que decorra fato gerador benéfico à sociedade e esta não demandar a sua anulação, então a ela caberá o tributo incidente.

### 2.2.3.2. Solidariedade

O artigo 124 do CTN, em seus incisos I e II, trata da relação de solidariedade entre sujeitos passivos. É o seu teor:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Inicialmente, é de fundamental importância perceber que a solidariedade não é hipótese de responsabilidade tributária,<sup>209</sup> mas previsão acerca da extensão do ônus que incumbe a cada um dos sujeitos passivos. Isso porque a responsabilidade tributária e a solidariedade regulam objetos distintos: a responsabilidade tributária vincula-se à indagação “quem paga?”, enquanto que a solidariedade responde à indagação “quanto cada um paga?”. Na realidade, a solidariedade pressupõe a sujeição passiva tributária, de modo que somente serão solidários aqueles indivíduos que já compõem o polo passivo da obrigação tributária. Como resume Luís Eduardo Schoueri, “a solidariedade não poderá alcançar qualquer pessoa, mas apenas alguém que possa ser enquadrado como responsável”.<sup>210</sup> Exemplificando, não pode o legislador instituir regra de “solidariedade” no pagamento do IPTU aos proprietários de imóveis adjacentes em razão dessa simples condição topográfica. Nesse caso, ter-se-ia criação de efetiva hipótese de responsabilidade tributária.

Com efeito, o propósito da solidariedade não é atribuir a terceiros a responsabilidade tributária, mas regular as relações entre os sujeitos passivos. Há

<sup>209</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por MACHADO DERZI, Misabel de Abreu, Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 729. TAVARES, Alexandre Macedo. A (in)compensabilidade tributária de débitos próprios com créditos pertencentes a empresas integrantes de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 195, dezembro, 2011, p. 32.

<sup>210</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 504.

solidariedade quando todos os sujeitos passivos são igualmente obrigados ao pagamento do débito tributário, de modo que pode ser exigido de qualquer deles (artigo 124, parágrafo único) e cujo pagamento aproveita a todos (artigo 125).

#### 2.2.3.2.1. *Por interesse comum*

A expressão “interesse comum” está prevista no inciso I do artigo 124 como requisito da solidariedade. Não se trata, porém, de qualquer interesse, mas de interesse juridicamente qualificado, ou seja, não basta o mero interesse econômico ou social nas consequências oriundas da realização do fato gerador.<sup>211</sup> Afinal, se levada ao extremo, a hipótese de simples interesse compartilhado implicaria que até mesmo o fisco poderia ser considerado solidário por interesse no fato gerador, na medida em que a arrecadação é diretamente vinculada à sua realização.<sup>212</sup> No mesmo sentido – mais um exemplo –, todos os fornecedores de implementos agrícolas, defensivos e fertilizantes têm interesse na realização da venda da safra pelo produtor rural, pois terão assegurado o pagamento dos produtos que já lhe foram vendidos e a existência de capital para os investimentos necessários à próxima plantação, o que não os coloca na condição de responsáveis solidários pelo pagamento dos tributos oriundos da venda da produção agrícola. Mero interesse econômico, portanto, não é suficiente para caracterizar o interesse comum, sendo necessário que se configure um interesse comum juridicamente qualificado, ou seja, o sujeito passivo solidário precisa estar vinculado juridicamente à situação que constitui o fato gerador em tal medida que não seja possível discernir apenas um indivíduo ou que tenha relação pessoal e direta com o fator gerador, ou a quem tenha sido atribuída pela lei a responsabilidade pelo pagamento da obrigação.<sup>213</sup> Desse modo, há solidariedade entre uma pluralidade de contribuintes ou entre uma pluralidade de responsáveis, únicas hipóteses em que se caracteriza o “interesse comum” preconizado pelo artigo 124, I, do CTN.

---

<sup>211</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. *Revista Dialética do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 229, outubro, 2014, p. 93. No mesmo sentido: Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n. 429.923, STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 10/12/2013, DJe 16/12/2013.

<sup>212</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução das sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 252-253.

<sup>213</sup> FUNARO, Hugo. *Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro: as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 70.



Igualmente não se verifica interesse comum nas hipóteses em que os indivíduos ocupam posições antagônicas na relação jurídica,<sup>214</sup> pois, mesmo que ambos estejam essencialmente vinculados ao negócio ensejador do fato gerador, apenas a um dos polos é imputado o pagamento da obrigação tributária (artigo 121 do CTN). No caso do ITBI, por exemplo, embora comprador e vendedor participem pessoal e diretamente do negócio jurídico, a lei atribui apenas a um dos polos da relação o dever de pagar o tributo, de modo que haverá solidariedade entre os eventuais compradores em conjunto de determinado imóvel, mas não entre esses e os vendedores.

Sendo assim, ao exigir “interesse comum”, a regra do artigo 124, I, estabelece que haverá solidariedade entre (1) os sujeitos passivos tributários que (2) possuam deveres idênticos em relação ao fato gerador,<sup>215</sup> seja por praticarem-no em conjunto, seja por se enquadrarem concomitantemente na hipótese legal atributiva de responsabilidade tributária.<sup>216</sup> Note-se que a solidariedade dos contribuintes entre si e dos responsáveis entre si é imperativo de igualdade, uma vez que a situação jurídica na relação tributária de cada um deles é a mesma em relação aos seus pares, não havendo como discernir apenas um contribuinte ou apenas um responsável. Nesse caso, o CTN é cogente ao estabelecer a solidariedade.

Essas considerações demonstram que, do mero fato de comporem grupo econômico, não decorre a presunção de que as sociedades integrantes têm interesse comum em determinado fato gerador praticado por apenas uma delas,<sup>217</sup> isto é, não se constitui *ipso facto* o interesse comum das sociedades componentes do grupo em razão dessa condição. Cada sociedade é dotada de personalidade jurídica e patrimônio próprios, praticando fatos geradores de forma isolada em suas respectivas atividades.<sup>218</sup> O interesse recíproco no êxito econômico não basta para atribuir a responsabilidade pelo pagamento da obrigação tributária. Em resumo: ou as sociedades integrantes do grupo econômico praticaram conjuntamente o fato jurídico

---

<sup>214</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 503.

<sup>215</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. *Revista Dialética do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 229, outubro, 2014, p. 93.

<sup>216</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 35.

<sup>217</sup> MARTINS, Marcelo Guerra. Responsabilidade tributária dos grupos de empresas. In: CARVALHO, Cristiano (Coord.). *Direito Tributário Atual*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, p. 305.

<sup>218</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade tributária dos grupos econômicos. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 2. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 136.

tributário e, por isso, são contribuintes em nome próprio de forma solidária, ou o fato gerador foi praticado isoladamente, de modo que apenas àquela que o realizou é que cabe o dever de pagar o tributo, não havendo que se falar em responsabilidade das demais.

Excluída a solidariedade horizontal, remanesce ainda a questão do interesse comum vertical, isto é, entre a sociedade que detém o controle daquela que efetivamente incorre na hipótese de incidência de determinado tributo. À primeira vista, parece que se verifica solidariedade entre controlada e controladora, pois a controladora exerce o seu poder de controle para conduzir a atuação da controlada, praticando assim “em conjunto” o fato gerador, o que caracterizaria o interesse comum. Uma análise mais detida, contudo, demonstra que a hipótese em comento não é consistente. Inicialmente, é importante perceber que, ao efetuar ato ou negócio jurídico, a controlada pode praticá-lo em conjunto com a controladora ou em nome próprio. Na hipótese de ambas serem conjuntamente proprietárias de sala comercial onde têm as suas respectivas sedes, o pagamento do IPTU constitui obrigação solidária de ambas, podendo ser exigido indiferentemente de qualquer delas e cujo pagamento por uma aproveita às duas. Por outro lado, na hipótese de a controlada vir a adquirir sozinha outra sala para desenvolver as suas atividades comerciais, estará praticando negócio jurídico em nome próprio, tendo de arcar com o seu patrimônio particular para pagar o ITBI. No caso, a controlada pratica ato de acordo com a sua personalidade jurídica e o seu patrimônio, ainda que a partir de diretrizes ou determinações oriundas da controladora. Em razão disso, não obstante o realize sob orientação da controladora e esta tenha interesse econômico no seu resultado, não há interesse comum juridicamente qualificado, pois o fato gerador foi praticado exclusivamente pela controlada. Caso contrário, isto é, na hipótese do fato gerador realizado pela controlada decorrente exercício do poder de controle vir a vincular o controlador, então todos os sócios-administradores seriam solidários por todos os atos praticados pelas sociedades sob a sua administração, o que constituiria flagrante absurdo. Tal cogitação decorre da confusão entre sujeição passiva e solidariedade, dificuldade passível de solução pelo simples método de, primeiro, verificar se há sujeição passiva entre os indivíduos para só depois averiguar eventual solidariedade entre eles, já na condição de obrigados.

O que se conclui – eis o ponto – é que do artigo 124, I, não se reconstrói regra atributiva de responsabilidade tributária às sociedades integrantes de grupo

econômico, mas somente a regra de que, havendo interesse comum entre os sujeitos passivos, não haverá privilégio entre eles, sendo todos solidariamente obrigados ao pagamento da obrigação tributária.

#### 2.2.3.2.2. *Por disposição legal*

Ainda no âmbito da solidariedade, o inciso II do artigo 124 do CTN estabelece a possibilidade de expressa previsão legal suprir o interesse comum inexistente entre contribuintes e responsáveis tributários. Isso porque, ao contrário da hipótese do inciso I, quando se trata de sujeitos passivos em situação jurídica diferente na relação tributária, ou seja, contribuinte e responsável, não há solidariedade. Em face disso, o inciso II do artigo 124 cria regra atributiva de competência ao legislador ordinário por meio da qual ele pode estabelecer a solidariedade entre contribuinte e responsável. No seu silêncio, *a contrario sensu*, há subsidiariedade. Como exemplo, pode-se fazer referência novamente ao ITBI: se dois indivíduos compram um imóvel em conjunto, serão solidários de acordo com a hipótese do artigo 124, I, do CTN; porém, tratando-se de comprador e vendedor, apenas um será contribuinte (artigo 42 do CTN). À outra parte da operação poder-se-ia atribuir, mediante previsão legal, a condição de responsável, tendo em vista o seu vínculo com o fato gerador e a disponibilidade para colaborar na fiscalização e arrecadação tributárias sem comprometer o próprio patrimônio. Nessa hipótese, a lei que institui o ITBI pode igualmente estabelecer a solidariedade entre contribuinte e responsável, embora eles se situem em posições jurídicas diferentes quanto à situação ensejadora do fato gerador.<sup>219</sup>

Isso posto, não parece adequada a posição de Maria Rita Ferragut ao sustentar que, no caso do artigo 124, II, o termo “lei” restringir-se-ia ao próprio CTN, de modo que “as pessoas solidariamente obrigadas são as referidas nos arts. 134, 135 e 137 do CTN, que contempla diversas situações em que a solidariedade de dois ou mais sujeitos é possível”.<sup>220</sup> Nesse caso, o artigo em comento restaria carente de aplicabilidade, pois a previsão da extensão da responsabilidade tributária já consta

---

<sup>219</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 156.

<sup>220</sup> FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. *Revista Dialética do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 229, outubro, 2014, p. 95.

nos mencionados artigos 134 (subsidiariedade),<sup>221</sup> 135 (exclusividade) e 137 (exclusividade). Mesmo que se examine a colocação da autora na perspectiva dos responsáveis entre si, isto é, que a lei estabeleceria a solidariedade, por exemplo, entre os diretores que tenham agido com excesso de poderes, a conclusão não procede. Considerando que todos os diretores em questão se enquadram na mesma condição de responsáveis tributários, haverá solidariedade em função do artigo 124, I. Acrescente-se ainda que constituiria previsão inútil aquela em que a própria lei prevê que poderá regular matéria por ela já disciplinada.

De todo modo, ainda que estabelecida mediante lei, a solidariedade do artigo 124, II, não pode alcançar indivíduos que não componham o polo passivo da obrigação tributária. Reitere-se que a regra de solidariedade pressupõe que os obrigados solidários já sejam sujeitos passivos da obrigação tributária. Isso porque, embora atribua a solidariedade às “pessoas expressamente designadas por lei”, não se pode concluir que se trata de regra que atribui ao legislador faculdade irrestrita para onerar terceiros alheios ao fato imponible: a menção à designação em lei deve ser lida em seu contexto, qual seja instituir relação de solidariedade entre obrigados que não mantenham o grau comum de vinculação ao fato gerador. Em poucas palavras, entendimento que atribua ilimitado poder para a lei definir os responsáveis tributários implica violação à regra da capacidade contributiva (por demandar de indivíduo alheio ao fato gerador o pagamento de tributo sobre riqueza que não demonstrou), da reserva de lei complementar (por delegar ao legislador ordinário competência exclusiva da lei complementar, burlando assim essa exigência constitucional), da regra do artigo 128 (por ignorar que o terceiro passível de atribuição do ônus tributário deve ser indivíduo vinculado ao fato gerador, não podendo ser eleito aleatoriamente) e das hipóteses de responsabilidade de terceiros dos artigos 134 e 135 (por tornar carentes de propósito e de vinculatividade as situações expressamente previstas pelo legislador complementar como caracterizadoras da responsabilidade de terceiros).

É paradigmático sobre o tema o acórdão do Supremo Tribunal Federal exarado no Recurso Extraordinário n.º 562.276, do qual se transcreve o seguinte excerto:

---

<sup>221</sup> Embora a refira a solidariedade entre o responsável e o contribuinte nas hipóteses previstas nos incisos I a VII, o caput do artigo 134, em seu primeiro trecho, coloca como condição à responsabilidade a “impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte”. Sendo assim, o responsável arcará com o ônus tributário apenas subsidiariamente. No mesmo sentido, BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 60.

O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma.

A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite os demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente e que não decorra de norma geral o caráter subsidiário da responsabilidade no caso.<sup>222</sup>

Em suma, assim como o inciso I do artigo 124, o seu inciso II destina-se à regulamentação da ordem de pagamento do débito tributário entre os sujeitos passivos, pressupondo, por conseguinte, que estes já componham o polo passivo da obrigação tributária. A diferença em relação ao inciso I do mesmo artigo é que a hipótese do inciso II prescinde do interesse comum, bastando a lei para instituição de solidariedade, ou seja, entre contribuintes e responsáveis – componentes do polo passivo –, a lei pode instituir relação de solidariedade,<sup>223</sup> o que não autoriza, portanto, a sua utilização para a extensão da responsabilidade tributária a terceiros, caso das sociedades componentes de grupo econômico.

Apenas pela condição de integrarem um grupo econômico, essas sociedades não passam a ser contribuintes ou responsáveis tributárias por fato gerador realizado por somente uma delas. Por seu turno, o inciso II do artigo 124 não se destina a estender a terceiros a responsabilidade pelo pagamento da obrigação tributária, não constituindo suporte válido para lei ordinária que atribua às sociedades do grupo econômico tal ônus.

Sendo assim, não é possível reconstruir regra que atribua responsabilidade tributária ao grupo econômico a partir do enunciado do artigo 124, II, do CTN.

#### 2.2.3.3. Subsidiariedade

Há subsidiariedade quando a lei estipula uma ordem de sujeitos obrigados ao pagamento da obrigação tributária, de modo que o indivíduo que goza do benefício de

<sup>222</sup> Recurso Extraordinário n.º 562.276 (Repercussão Geral), STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministra Ellen Gracie, julgado em 03/11/2010, DJe 09/02/2011, p. 12.

<sup>223</sup> BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por MACHADO DERZI, Misabel de Abreu, Rio de Janeiro: Forense, 2000, p. 729.

ordem terá seu patrimônio alcançado apenas se o sujeito passivo originário não tiver meios de realizar o pagamento do débito.<sup>224</sup> Esse é o caso das hipóteses dos artigos 133, II, e 134.

#### 2.2.4. Limites

A responsabilidade tributária, como conjunto de regras voltado à atribuição do ônus tributário a sujeito que não pratica o fato gerador mas lhe é vinculado, não é objeto do arbítrio do legislador ou da Administração. Pelo contrário, submete-se a limites estritos que balizam o seu emprego e tutelam a sua interpretação, reconstruídos a partir do texto da Constituição. Trata-se de regras e princípios que protegem o indivíduo em face da atividade tributária estatal, representando efetiva limitação ao poder de responsabilizar. De acordo com a sua natureza, podem ser agrupados em limites materiais e formais.

##### 2.2.4.1. Materiais

###### 2.2.4.1.1. Propriedade

A propriedade constitui direito fundamental do indivíduo e base dos sistemas jurídico e econômico brasileiros. Não é por outro motivo que a Constituição explicitamente o prevê no *caput* do artigo 5.º e no seu inciso XXII, bem como no inciso II do artigo 170, além de indiretamente fazê-lo em outros dispositivos (na regra da proibição do confisco, por exemplo, disposta no artigo 150, IV). Como refere Humberto Ávila, “esses direitos limitam diretamente o poder de tributar, já que o conteúdo essencial dos direitos à liberdade e à propriedade dos sujeitos passivos não pode ser violado por meio da tributação”.<sup>225</sup>

Se, por um lado, a Constituição protege intensamente o direito de propriedade, por outro lado, impõe concomitantemente que a propriedade deva cumprir a sua “função social” (artigos 5.º, XXIII, 153, § 4.º, I, 170, III, 182, § 2.º, e 184). Ademais, para a manutenção da Administração e os investimentos de caráter social que

---

<sup>224</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 156.

<sup>225</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 335.

progressivamente foram assumidos pelo Estado, a Constituição autoriza que os particulares sejam chamados a contribuir financeiramente, o que implica efeitos negativos nas suas esferas patrimonial e de liberdade.<sup>226</sup> No âmbito da tributação, para regular essa relação entre, de um lado, necessidades estatais e deveres sociais da propriedade, e, de outro, o direito de propriedade, o constituinte optou pelo uso de regras de competência, prevendo especificamente as hipóteses em que os entes federados estão autorizados constitucionalmente a avançar sobre parte do patrimônio privado. Isso significa que a imposição de ônus tributário fora dessas margens previstas pelas regras de competência, além de violá-las, acarreta prejuízo indevido ao direito de propriedade.

É interessante notar, de qualquer sorte, que a atribuição da sujeição passiva a terceiros, ainda que indevida, não aumenta *per se* o montante arrecadado. Caso fosse instituída hipótese de responsabilidade tributária de forma inconstitucional, demandando indevidamente terceiro, ainda assim o crédito tributário total devido corresponderia ao mesmo montante: ter-se-ia apenas a alteração do sujeito passivo obrigado ao seu recolhimento. O pagamento pelo responsável extingiria o crédito tributário, restando-lhe, salvo na hipótese de sanção, o direito de regresso contra o contribuinte. Nesse caso, se houvesse certeza quanto à recuperação do crédito tributário pelo responsável, não haveria propriamente lesão ao seu patrimônio, mas apenas um encargo administrativo demasiado. Todavia, essa certeza não existe, pois o risco é inerente a qualquer atividade econômica. Em sendo assim, o efeito de uma ampliação dos possíveis sujeitos passivos da obrigação tributária corresponde ao incremento da solvência do crédito tributário. Trata-se, contudo, de finalidade incompatível com o sistema tributário nacional, pois implica onerar o patrimônio pessoal do responsável, violando o seu direito de propriedade e as regras de competência tributária. Com efeito, salvo quando tiver caráter sancionatório, a hipótese de responsabilidade tributária deve garantir ao responsável a possibilidade de repassar o ônus tributário àquele que pratica o fato gerador; caso contrário, ter-se-á a atribuição a terceiro do risco da atividade econômica do contribuinte e da solvência do crédito tributário. É por esse motivo que, ainda que promova a praticabilidade, somente é cabível a hipótese de responsabilidade tributária que garanta ao responsável meios efetivos para reter ou se reaver do montante recolhido.<sup>227</sup>

---

<sup>226</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 334-335.

<sup>227</sup> AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 338.

Significativo nesse sentido o seguinte excerto da decisão prolatada pelo STF no Recurso Extraordinário n.º 603.191:

A validade de tal mecanismo pressupõe que não se olvide seu caráter meramente instrumental, em que o substituto figura como simples colaborador do Fisco. Substitui o contribuinte no ato de efetuar o pagamento, mas não na obrigação de contribuir para as despesas públicas.<sup>228</sup>

Com efeito, não se pode empregar a noção de praticabilidade para aumentar a solvência do crédito tributário em detrimento do direito de propriedade de terceiros. Ao fazê-lo, estar-se-á atribuindo ao responsável o risco da dívida e os ônus da sua cobrança, o que corresponde a meio indireto de tributar o patrimônio pessoal do responsável.

Por outro lado, em se tratando de responsabilidade por ato ilícito, deve ser assegurada a decisão sobre praticar ou não a hipótese passível de responsabilização. Ademais, a penalidade restringe-se ao limite do prejuízo causado, isto é, ao tributo (artigo 134 do CTN) ou ao crédito tributário (artigos 135 e 137 do CTN). Exigência superior a essa igualmente constitui violação ao direito de propriedade e às regras de competência tributária.

Insista-se que a responsabilidade não constitui mecanismo substitutivo das regras de competência tributária, ou seja, não pode ser empregada para incrementar ou garantir o resultado arrecadatário por meio da oneração de sujeitos sobre os quais a Constituição não autorizou o exercício do poder de tributar. Nesses casos, sequer há esse poder, o que corresponde à exigência de tributo por via indireta, transgredindo o direito de propriedade do responsável.

Essas considerações demonstram que qualquer tentativa de responsabilizar o grupo econômico por dívida tributária de uma das sociedades que o integra vai de encontro às regras constitucionais protetivas do direito fundamental de propriedade. Isso porque uma espécie de responsabilidade desse jaez teria como objetivo exclusivo o aumento das garantias do crédito tributário em detrimento do patrimônio de terceiros. Veja-se que uma hipótese de responsabilidade do grupo econômico não poderia ter natureza de sanção, tampouco contaria com a possibilidade de retenção ou ressarcimento, tendo em vista que a responsabilidade estaria vinculada à mera

---

<sup>228</sup> Recurso Extraordinário n.º 603.191 (repercussão geral), STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministra Ellen Gracie, julgado em 01/08/2011, DJe 02/09/2011.



condição de integrante de grupo. Ademais, tratando-se de pessoas jurídicas diferentes, podendo contar inclusive com sócios minoritários distintos, não se poderia atribuir às demais sociedades integrantes do grupo o risco pelo êxito econômico da contribuinte.

Nesses termos, por onerar terceiros atribuindo-lhes o risco da dívida tributária de pessoa jurídica diversa, a responsabilidade do grupo econômico é inconstitucional por violação ao direito de propriedade.

#### 2.2.4.1.2. Liberdade

A responsabilidade tributária também encontra limites nos direitos de liberdade. Prevista nos artigos 5.<sup>o</sup> e 170 da Constituição, a liberdade e, mais especificamente, a liberdade de iniciativa constituem direitos fundamentais do indivíduo. Destinam-se a garantir a autonomia individual, a autodeterminação pessoal, de modo que o sujeito possa conduzir a sua existência como melhor lhe aprouver, desde que não viole as respectivas esferas dos demais indivíduos.

Assim como referido acerca do direito de propriedade, a liberdade individual pode ser parcialmente restringida em razão da tributação nas hipóteses estabelecidas pelas regras de competência. Isso significa que a tributação gera efeitos comportamentais,<sup>229</sup> os quais, contudo, devem ser restringidos às hipóteses autorizadas constitucionalmente. Em outros termos, o exercício do poder de tributar não pode ser empregado fora das regras de competência, assim como para influenciar a adoção ou abdicção de condutas sem justificativa condizente com os valores contemplados na Constituição. Afinal, “sendo o princípio da liberdade de exercício de atividade econômica princípio fundamental, o legislador não poderá estabelecer diferenciação ‘simplesmente porque’ o contribuinte escolheu essa ou aquela atividade”.<sup>230</sup> No mesmo sentido, não se ignora a existência de normas indutoras de comportamento concretizadas através da tributação,<sup>231</sup> porém elas não decorrem de uma escolha arbitrária do legislador, pois se destinam à promoção dos princípios constitucionais incidentes em cada caso. Nesses termos, embora a Constituição

---

<sup>229</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 335.

<sup>230</sup> *Ibidem*, p. 343.

<sup>231</sup> Sobre o tema da extrafiscalidade, cf. LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

preveja, por exemplo, o estímulo às empresas de pequeno porte, não é possível reconstruir do seu texto norma que promova a restrição do grupo econômico constituído para fins lícitos.

No mesmo sentido, os direitos de liberdade e de livre iniciativa garantem ao indivíduo a possibilidade de organizar a sua atividade econômica como desejar, inclusive formar grupos econômicos. Como aponta Ricardo Mariz de Oliveira, esses direitos “asseguram a possibilidade de organização dos negócios em estruturas jurídicas separadas das pessoas dos sócios, com patrimônios distintos e autônomos”.<sup>232</sup> Sendo assim, não se pode atribuir responsabilidade tributária simplesmente pelo fato de determinado conjunto de sociedades submeter-se a um controle comum e, por conseguinte, constituir grupo econômico. A liberdade de iniciativa assegura aos particulares a possibilidade de contratar e de estruturar licitamente os seus negócios, inclusive através da constituição de pessoas jurídicas dotadas de personalidade e patrimônio próprios para o exercício de atividades específicas, cujo êxito econômico estará atrelado apenas ao patrimônio afetado.

Uma eventual responsabilidade do grupo econômico penalizaria a concentração econômica e a busca por ganhos de escala. Ademais, induziria o empreendedor a limitar o seu campo de atuação, na medida em que qualquer tentativa de diversificar os ramos de atividade – e a tomada de novos riscos – poderia ensejar a responsabilização das demais sociedades sob o seu controle, não obstante a afetação de patrimônio específico e a ausência de conduta ilícita.

Com efeito, constitui violação aos direitos de liberdade onerar o grupo de sociedades através da atribuição de responsabilidade tributária tão somente em razão da estruturação societária adotada.

#### 2.2.4.1.3. Igualdade

A igualdade, como regra, princípio e postulado,<sup>233</sup> está prevista nos artigos 5.º, *caput* e inciso I, e, mais especificamente vinculados ao Direito Tributário, 145, § 1.º, e 150, inciso II, da Constituição. Trata-se de norma relacional, isto é, que depende da comparação entre sujeitos em um determinado contexto para verificar a

---

<sup>232</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de et al. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 97.

<sup>233</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 348.

compatibilidade da relação estabelecida pelo legislador com a Constituição, seja por basear-se em critérios previamente vedados (cor, religião, gênero, atividade econômica, etc.), seja por empregar parâmetros que não têm respaldo constitucional, criando desigualdade sem justificativa bastante para tanto.

Segundo Humberto Ávila, a igualdade deve ser considerada a partir de quatro elementos: “sujeitos, critério ou medida de comparação, elemento indicativo da medida de comparação e finalidade”.<sup>234</sup> A partir deles, o autor define a igualdade como “a relação entre dois ou mais sujeitos, com base em medida(s) ou critério(s) de comparação, aferido(s) por meio de elemento(s) indicativo(s), que serve(m) de instrumento para a realização de determinada finalidade”.<sup>235</sup> Assim como as demais normas do ordenamento, as regras de responsabilidade tributária devem ser submetidas a essa avaliação. Considerando o escopo do trabalho, cabe examinar se a responsabilidade do grupo econômico é compatível com a igualdade.

Pois bem. Como já demonstrado, a finalidade de garantia de solvência do crédito tributário é inconstitucional. Tampouco pode-se considerar a sanção como finalidade da responsabilidade tributária no caso de grupo econômico, pois a sua formação não constitui ilícito de qualquer natureza. Nesses termos, a finalidade que poderia ser atribuída à responsabilidade tributária do grupo corresponde à praticabilidade. Se a finalidade é aumentar a eficiência da arrecadação e da fiscalização, então a medida de comparação corresponde à capacidade do responsável para assumir encargos relativos a deveres instrumentais de retenção ou recuperação do tributo devido pelo contribuinte e o seu recolhimento ao erário. Em sendo assim, o critério da medida de comparação eleito para diferenciar duas sociedades distintas seria, no caso, o pertencimento a grupo econômico. Todavia, tal elemento indicativo é claramente inadequado. Isso porque o fato de pertencer a grupo econômico não torna a sociedade mais ou menos capaz de colaborar com o fisco, pois não tem capacidade para reter ou recuperar o tributo a ser recolhido por outra sociedade do mesmo grupo sem comprometer o seu patrimônio pessoal. Não há “um vínculo de correspondência estatisticamente fundada entre o elemento indicativo e a medida de comparação”.<sup>236</sup> As sociedades integrantes de grupo econômico, ainda que em relação vertical de controle, mantêm os respectivos patrimônios e personalidades,

---

<sup>234</sup> ÁVILA, Humberto. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009, p. 42.

<sup>235</sup> *Ibidem*, p. 42.

<sup>236</sup> *Ibidem*, p. 48.

o que impede – sob pena de confusão patrimonial – que uma pague as dívidas de outra, de modo que a participação em grupo econômico não tem relação com a capacidade de colaborar<sup>237</sup> com a Administração tributária.

Essas considerações demonstram que a participação em grupo econômico é condição impertinente à responsabilidade tributária, não constituindo critério indicativo da medida de comparação válido para a sua aplicação, tendo em vista o princípio da igualdade. Dito de outra forma, a atribuição de responsabilidade tributária ao grupo econômico viola a igualdade tributária, pois implica oneração desigual de sociedades em razão de parâmetro comparativo incapaz de justificar essa diferenciação.

Tampouco a capacidade contributiva pode ser empregada nesse sentido. Observe-se que a capacidade contributiva constitui critério de realização da igualdade tributária,<sup>238</sup> porém não serve para afastar ou para estender a responsabilidade tributária.<sup>239</sup> Por capacidade contributiva entende-se a disponibilidade manifestada “diante de fatos ou situações que revelam, *prima facie*, da parte de quem os realiza ou neles se encontra, condições objetivas para, pelo menos em tese, suportar a carga econômica dessa particular espécie tributária.<sup>240</sup> A sua aplicação, portanto, está relacionada às condições pessoais do sujeito que pratica o fato gerador, não do responsável. A capacidade contributiva constitui, assim, critério de graduação da exigência tributária, mas nada diz em relação à extensão da obrigação a terceiros. Não é esse o seu objeto, razão pela qual não é cabível o seu emprego com esse propósito. Desse modo, não é porque uma sociedade do grupo dispõe de meios materiais que deverá ser responsabilizada pela dívida tributária de outra. A capacidade contributiva não é critério válido da medida de comparação para estender a responsabilidade tributária, pois não se vincula ao patrimônio ou à renda do responsável, mas do contribuinte. Sendo indiferente em relação à responsabilidade tributária, a capacidade contributiva não serve de fundamento para a atribuição de responsabilidade ao grupo econômico.

#### 2.2.4.1.4. Segurança jurídica

---

<sup>237</sup> PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 185.

<sup>238</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 372.

<sup>239</sup> PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução das sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 158.

<sup>240</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de Direito Constitucional Tributário*. 26. ed., São Paulo: Malheiros, 2010, p. 93.

A segurança jurídica permeia toda a Constituição, sendo pressuposta pela própria ideia de ordenamento jurídico. Embora não seja objeto de expressa previsão no texto constitucional, senão no *caput* do artigo 5.º, pode ser reconstruída a partir de normas fundamentais, como a liberdade, a separação dos poderes, o Estado Democrático de Direito, a proteção ao direito adquirido, ao ato jurídico perfeito e à coisa julgada, a dignidade humana, entre outras. Humberto Ávila a conceitua como:

[...] uma norma-princípio que exige, dos Poderes Legislativo, Executivo e Judiciário, a adoção de comportamentos que contribuam mais para a existência, em benefício dos cidadãos e na sua perspectiva, de um estado de confiabilidade e de calculabilidade jurídica, com base na sua cognoscibilidade, por meio da controlabilidade jurídico-racional das estruturas argumentativas reconstrutivas de normas gerais e individuais, como instrumento garantidor do respeito à sua capacidade de – sem engano, frustração, surpresa e arbitrariedade – plasmar digna e responsabilmente o seu presente e fazer um planejamento estratégico juridicamente informado do seu futuro.<sup>241</sup>

Isso posto, percebe-se que a segurança jurídica contém três dimensões: cognoscibilidade, confiabilidade e calculabilidade. No que se refere à cognoscibilidade, deve-se promover um Direito inteligível, capaz de orientar o indivíduo, de modo que este tenha condições de reconhecer as normas incidentes nas condutas praticadas e as consequências jurídicas delas decorrentes.<sup>242</sup> Não é por outro motivo que a Constituição submete a responsabilidade à reserva de lei complementar;<sup>243</sup> afinal, os indivíduos devem ser capazes de conhecer com clareza as situações em que a responsabilidade tributária pode ser deflagrada. Para tanto, a reserva de lei complementar garante a uniformidade em todo o território nacional dos critérios e das hipóteses gerais que provocam a atribuição da obrigação tributária, oferecendo condições intelectivas ao indivíduo para pautar a sua conduta. Em sendo assim, a responsabilização do grupo econômico ao arrepio da sua previsão em lei complementar e em dissonância com os parâmetros gerais previstos no CTN constitui violação ao princípio da segurança jurídica.

Quanto à confiabilidade, trata-se do dever de promoção da estabilidade do Direito, isto é, da transição passado-presente, de modo a assegurar ao indivíduo que

---

<sup>241</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 268.

<sup>242</sup> *Ibidem*, p. 290-291.

<sup>243</sup> *Ibidem*, p. 306.

situações consolidadas no passado não sejam objeto de modificação.<sup>244</sup> Ao exercer a sua liberdade no passado, o indivíduo confiou no ordenamento posto, o que deveria bastar para evitar modificações substanciais e drásticas na sua posição jurídica.<sup>245</sup> Por essa razão, não é cabível o emprego da analogia para a ampliação das hipóteses de responsabilidade tributária. Veja-se que o CTN contém hipóteses e critérios específicos para a responsabilização de terceiros, assim como expressamente proíbe o emprego da analogia para instituir obrigação tributária. Nesse contexto normativo, é incompatível com a noção de confiabilidade atribuir a responsabilidade tributária ao grupo econômico posteriormente à estruturação de pessoas jurídicas com patrimônio e personalidade próprios e à prática do fato gerador. O indivíduo exerceu a sua liberdade de acordo com as hipóteses de responsabilidade tributária postas e com a impossibilidade da sua “integração” a partir de previsões de leis ordinárias voltadas a relações absolutamente díspares do contexto tributário. Constituiu licitamente pessoas jurídicas distintas – possivelmente com sócios diferentes – de forma a alocar o risco da atividade econômica. Em razão disso, não pode ter atribuída ao grupo econômico a responsabilidade tributária por dívida de uma das sociedades que o compõem. Com efeito, trata-se de procedimento que frustra a confiança depositada legitimamente no ordenamento jurídico vigente e que, por isso, não é compatível com o princípio da segurança jurídica.<sup>246</sup>

Por fim, quanto à calculabilidade, pode-se defini-la como a dimensão da segurança jurídica voltada à transição presente-futuro, em que o indivíduo tem a possibilidade de antecipar em boa medida os efeitos que serão atribuídos às suas condutas, ou seja, é-lhe garantido antever um conjunto reduzido das consequências futuras imputáveis aos atos que praticar no presente.<sup>247</sup> Embora evidentemente conexas à cognoscibilidade e à confiabilidade, a exigência de previsão legal expressa das hipóteses de responsabilidade tributária tem relação direta com a calculabilidade.<sup>248</sup> É precipuamente através da lei que o indivíduo afere as

---

<sup>244</sup> ÁVILA, Humberto. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 340.

<sup>245</sup> *Ibidem*, p. 344.

<sup>246</sup> *Idem*. Responsabilidade por sucessão empresarial. Responsabilidade da sucessora por penalidades decorrentes das faltas cometidas pela empresa sucedida. Exame da abrangência do artigo 132 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 187, abril, 2011, p. 124.

<sup>247</sup> *Idem*. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011, p. 587.

<sup>248</sup> Recurso Especial n.º 976.836, STJ, Primeira Seção, Rel. Ministro Luiz Fux, julgado em 25/08/2010, DJe 05/10/2010.

consequências dos atos que pratica e, desse modo, planeja estrategicamente a sua ação: assegura-se, assim, que determinada conduta (comissiva ou omissiva) ensejará ou não a responsabilidade tributária. Isso significa que a atribuição de responsabilidade ao grupo econômico sem fundamento legal vai de encontro à calculabilidade, na medida em que constitui consequência que o indivíduo não tem condições mínimas de prever na época do fato gerador. Não há elementos no ordenamento que indiquem essa consequência. Pelo contrário, a reserva de lei complementar e a técnica do argumento *a contrario* evidenciam que a participação em grupo de sociedades não se enquadra em qualquer das hipóteses previstas na lei para a responsabilização tributária. Desse modo, conclui-se que a responsabilidade tributária de grupo econômico viola a noção de calculabilidade da segurança jurídica.

As considerações anteriores são suficientes para demonstrar que a responsabilidade tributária de grupo econômico é incompatível com o princípio da segurança jurídica.

#### 2.2.4.2. Formais

##### 2.2.4.2.1. Legalidade

A legalidade constitui expressão maior do Estado Democrático de Direito, representando o meio de que os cidadãos dispõem para democraticamente organizar a sociedade e definir os objetivos a serem alcançados pelo Estado. Somente a lei possui legitimidade para obrigar o indivíduo a fazer ou deixar de fazer algo (artigo 5.º, II, da Constituição). No âmbito tributário, além da legalidade geral, a Constituição prevê ainda regra especial que, sem prejuízo de outras garantias, veda a criação ou majoração de tributo senão por meio de lei (artigo 150, *caput* e inciso I), de modo que alguém somente poderá ser chamado a recolher tributo mediante previsão legal expressa. Em acréscimo, o artigo 146, III, “a”, prevê especificamente que os sujeitos passivos da obrigação tributária devem ser fixados por meio de lei complementar. Como se não bastasse, o artigo 128 do CTN é literal ao dispor que a responsabilidade tributária somente pode ser atribuída por lei “de modo expresso”. Todas essas disposições apontam o papel basilar que a legalidade exerce no Direito Tributário e permitem reconstruir com substancial segurança regra segundo a qual qualquer

hipótese de responsabilidade tributária, em toda a sua extensão, precisa necessariamente estar prevista em lei.

Seria, ademais, um contrassenso determinar que o contribuinte esteja expressamente previsto na lei que instituiu o tributo e deixar sem tal proteção o responsável, chamado a arcar com tributo sem sequer ter praticado o fato gerador. Se o legislador depende de autorização legal para estabelecer obrigação tributária em face do contribuinte, com muito mais motivo deve estar prevista em lei essa situação excepcional que corresponde à responsabilidade tributária. Conforme Giannini, “in conformità a ciò che si é notato per la responsabilità d’imposta, anche la sostituzione dev’essere espressamente autorizzata dalla legge, trattandosi d’un istituto che forma eccezione ai principî generali del diritto tributario”.<sup>249</sup>

Acrescente-se ainda a proibição da utilização de analogia para a criação de obrigação tributária, estabelecida pelo artigo 108, § 1.º, do CTN. A referida regra é impositiva ao vedar que eventual lacuna da norma tributária – o que não há no caso da responsabilidade de terceiros – seja colmatada de modo a resultar em obrigação não prevista em lei. Corrobora assim a conclusão de que somente a expressa dicção legal pode fundamentar a responsabilidade.

As considerações apresentadas demonstram que a responsabilidade só pode ser atribuída mediante previsão legal expressa e, em face da regra de reserva do artigo 146, III, “a”, da Constituição, de lei complementar. Essa função é exercida pelo Código Tributário Nacional, o qual estabelece os critérios gerais e as hipóteses da responsabilidade tributária nos seus artigos 128 a 138.

Porém, no que diz respeito aos grupos econômicos, não há tal previsão. Pelo contrário, os artigos 134 e 135 do CTN estabelecem especificamente as hipóteses passíveis de responsabilidade de terceiros, sem qualquer vaga alusão a grupo de sociedades ou a poder de controle, conforme já amplamente examinado anteriormente. A propósito, Ives Gandra da Silva Martins é contundente ao afirmar que “os três princípios que informam a imposição (tipicidade fechada, estrita legalidade e reserva absoluta de lei formal) estariam maculados se tal redirecionamento [ao grupo econômico] se desse”.<sup>250</sup>

---

<sup>249</sup> GIANNINI, A. D. *Istituzioni di Diritto Tributario*. 8. ed. Milano: Giuffrè, 1960, p. 110.

<sup>250</sup> MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade tributária. In: \_\_\_\_\_ (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais. Centro de Extensão Universitária – CEU, 2011, Pesquisas tributárias, n. 17, p. 49.



#### 2.2.4.2.2. Devido processo legal

Ainda a título de limitação formal à responsabilidade tributária, cabe fazer referência ao devido processo legal. Trata-se de norma com natureza predominante de princípio<sup>251</sup> prevista expressamente no artigo 5.º, XXXV, LIV, LV e LXXVIII, da Constituição, cuja eficácia não se limita ao processo judicial, mas também alcança o processo administrativo fiscal.<sup>252</sup> De acordo com Luiz Guilherme Marinoni e Daniel Mitidiero, “ele impõe deveres organizacionais ao Estado na sua função legislativa, judiciária e executiva. É por essa razão que se enquadra dentro da categoria dos direitos à organização e ao procedimento”.<sup>253</sup> Daí que se concretiza por meio de outras normas, como o direito a ampla defesa, ao contraditório e à citação,<sup>254</sup> assim como, mais especificamente no âmbito do processo administrativo fiscal, à notificação de lançamento, à impugnação e aos recursos administrativos.

A responsabilidade tributária igualmente submete-se a essa sistemática processual, ou seja, não é pelo fato de ser terceiro em relação ao fato gerador que o indivíduo não terá garantidos os meios para realizar a sua defesa.<sup>255</sup> Conforme Renato Lopes Becho, “a constituição do crédito tributário é um processo administrativo, nos termos em que fixados pelo legislador (art. 142 do CTN), sobre o qual repousam as garantias constitucionais que o princípio do devido processo legal alberga”.<sup>256</sup> Por conseguinte, se a Administração pretende exigir do responsável o pagamento de determinado crédito, deve oferecer-lhe os mecanismos processuais para que, não concordando, possa apresentar e ter ouvidas as suas razões quanto aos fatos e ao direito aplicável. Somente através de um processo – administrativo ou judicial – justo<sup>257</sup> é que o responsável pode ter o seu patrimônio alcançado pelo fisco.

Em razão dessas considerações, surgem duas conclusões. Em primeiro lugar, fica claro que o responsável tem o direito de participar do processo administrativo e ter constituído contra si o crédito tributário. Isso porque o terceiro a quem é atribuída

---

<sup>251</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 114.

<sup>252</sup> SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015, p. 732.

<sup>253</sup> *Ibidem*, p. 731.

<sup>254</sup> ÁVILA, *op. cit.*, p. 114.

<sup>255</sup> BECHO, Renato Lopes. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 184.

<sup>256</sup> *Ibidem*, p. 203.

<sup>257</sup> SARLET, *op. cit.*, p. 729.

a responsabilidade deve ter garantidos, já no processo administrativo, os meios processuais para questionar a ocorrência do fato gerador, o montante exigido e também a sua inclusão no polo passivo da relação tributária. Trata-se de direito que não pode ser eliminado, sendo do indivíduo – não do fisco – a faculdade de discutir a higidez do crédito tributário apenas perante o Poder Judiciário. Como refere Humberto Ávila, a propósito do tema, “esse redirecionamento, se disser respeito à responsabilidade de terceiros, teria que ser objeto de responsabilidade na constituição do crédito tributário, e não em momento posterior”.<sup>258</sup> Com efeito, a responsabilização deve observar os procedimentos cabíveis, não se podendo simplesmente redirecionar execução fiscal em andamento contra indivíduo que sequer participou da constituição do crédito tributário. Portanto, havendo eventual pretensão fazendária – ainda que descabida – de atribuição de responsabilidade a grupo econômico, é imperativa a inclusão individualizada das sociedades integrantes do grupo econômico ao proceder-se ao lançamento e à constituição do crédito tributário.

Em segundo lugar, além da participação no processo administrativo, as sociedades que compõem o grupo econômico gozam dos direitos e garantias conexos ao devido processo legal também no âmbito do processo judicial. Isso significa que devem ser individualmente citadas e intimadas sobre o processo e os seus atos. Embora pareça evidente, a jurisprudência nem sempre observa esses direitos do indivíduo.<sup>259</sup> Não é porque compõem grupo econômico que a personalidade jurídica ou os direitos processuais das sociedades se dissipam. Pelo contrário, é ônus do Estado, por força do devido processo legal, garantir um ideal de protetividade dos direitos, devendo estabelecer regras, em todos os seus procedimentos, que assegurem ao indivíduo condições de defender plenamente os seus direitos.<sup>260</sup>

---

<sup>258</sup> ÁVILA, Humberto. *Grupo econômico*. Palestra inaugural do XL Simpósio de Direito Tributário do CEU/IIICS em 06.11.2015. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Segurança jurídica matéria tributária*. Porto Alegre: Magister, 2016, p. 30.

<sup>259</sup> Como exemplo, cite-se a decisão exarada no Agravo n.º 0018272-52.2015.4.01.0000, TRF1, Oitava Turma, Rel. Desembargadora Federal Maria do Carmo Cardoso, e-DJF1 de 24/06/2016.

<sup>260</sup> ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 114.

### 3. ANÁLISE CRÍTICA: GRUPO ECONÔMICO E SITUAÇÕES ASSEMELHADAS

Embora demonstrada a ausência de responsabilidade tributária de grupo econômico, cabe realizar o exame crítico de algumas situações em que o crédito tributário é imputado às sociedades que o compõem, o que representa equívoco seja pela irrelevância nessas hipóteses da existência de grupo, seja pelo fato de que a sua constituição não configura ato ilícito. Vejamos.

#### 3.1. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

A partir das considerações anteriores, pode-se concluir que o grupo econômico constitui instituto jurídico dotado de atributos próprios que não ocasionam responsabilidade tributária por parte dos seus integrantes. Contudo, os tribunais têm proferido decisões que buscam superar essa limitação por meio da vinculação do grupo econômico a vícios de personalidade jurídica, equiparando elementos típicos seus àqueles característicos de hipóteses de confusão patrimonial e desvio de finalidade.<sup>261</sup> A título de exemplo, transcreve-se o seguinte excerto de decisão do STJ:

VII. Quanto aos pontos em que foram tidos, como contrariados, os arts. 2.º, VI e VII, e 3.º da Lei 8.937/92, 50 do Código Civil e 30, IX, da Lei 8.212/91, o Recurso Especial é inadmissível, por incidência da Súmula 7 do STJ, pois o Tribunal de origem, soberano no exame do conjunto probatório dos autos, concluiu pela formação de grupo econômico de fato, pela confusão patrimonial entre as empresas, pela sua organização em estrutura societária meramente aparente, pela existência de indícios de que "o grupo criou a MG Transportes para dar continuidade ao negócio, e promoveu o esvaziamento patrimonial da empresa devedora (Transportes Tanello), a fim de eximir-se do pagamento dos débitos tributários" e pela possibilidade de atribuição de solidariedade passiva pelas dívidas entre as várias pessoas jurídicas que formam o grupo econômico, inclusive à luz do art. 30, IX, da Lei 8.212/91, e isto sem prejuízo da existência de arrolamento fiscal recaindo exclusivamente sobre os bens da empresa contribuinte.<sup>262</sup>

Com a devida vênia, o acórdão em apreço confunde o grupo econômico com figuras distintas, pois considera que a caracterização do grupo estaria comprovada pela confusão patrimonial e pelo desvio de finalidade, autorizando assim a

---

<sup>261</sup> Em sentido contrário, pode-se fazer referência ao acórdão, não tão recente, proferido no Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.097.173, STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 23/04/2009, DJe 08/05/2009.

<sup>262</sup> Recurso Especial n.º 1.467.184, STJ, Segunda Turma, Rel. Ministra Assusete Magalhães, julgado em 05/04/2016, DJe 25/04/2016.

desconsideração da personalidade jurídica e a “responsabilidade” das demais sociedades que o integram. Alerta-se, desde já, que não se pretende sustentar que a confusão patrimonial não é causa para o afastamento da personalidade jurídica ou que os sócios de pessoa jurídica meramente formal não estão obrigados ao pagamento do crédito tributário. A comprovação dos vícios de personalidade deve ocasionar a imputação do ônus tributário aos quotistas da sociedade. Entretanto, essa afirmação nada diz em relação ao grupo econômico, cuja existência – eis o ponto – não tem conexão lógica ou jurídica com a caracterização de confusão patrimonial ou de desvio de finalidade da pessoa jurídica. Lógica porque, ao se desconsiderar a pessoa jurídica, esta é abstraída, deixando de existir, ainda que parcial ou temporariamente. Se ela não “existe” para esses fins, não pode compor um grupo. Não há grupo formado por sociedades que não existem. Jurídica porque as circunstâncias fáticas que demonstram a presença de grupo econômico não representam elementos caracterizadores de confusão patrimonial ou de desvio de finalidade, hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica previstas no artigo 50 do Código Civil.<sup>263</sup>

Isso posto, fica clara a necessidade de distinguir o grupo econômico desses vícios, a fim de que características que apontam a existência de grupo econômico não sejam consideradas para fins de responsabilização dos sócios. Isso porque, se são figuras distintas, com requisitos próprios, não podem ser confundidas em prejuízo do sujeito passivo. Afinal, pode haver grupo econômico sem que se caracterize confusão patrimonial ou desvio de finalidade, bem como pode haver confusão patrimonial ou desvio de finalidade sem a existência de grupo econômico.

Por oportuno, esclareça-se que confusão patrimonial e desvio de finalidade não configuram hipóteses de responsabilidade tributária, pois – em poucas palavras – a eventual desconsideração da personalidade jurídica atribui as obrigações da sociedade desconsiderada diretamente aos seus sócios. Desse modo, os sócios não são responsáveis, mas efetivos contribuintes. Isso porque, em primeiro lugar, o afastamento da personalidade jurídica pelo seu emprego abusivo implica dizer que os sócios se comprometeram em nome próprio perante terceiros, inclusive em relação

---

<sup>263</sup> KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011, p. 89.

ao fisco.<sup>264</sup> Em segundo lugar, porque sequer seriam enquadráveis nas hipóteses dos artigos 128 a 138 do CTN, fato que não é influenciado pela regra do artigo 50 do Código Civil, pois a responsabilidade tributária está submetida à regra de reserva de competência.<sup>265</sup> Como aponta Humberto Ávila, “quando o legislador tributário faz referência à compensação ou à responsabilidade dos sócios, independentemente de tudo que se disse, o Direito Civil já não valeria pela existência de normas específicas constantes do Código Tributário Nacional”.<sup>266</sup> Em sendo assim, o artigo 50 do CC é incapaz de ampliar as hipóteses de responsabilidade previstas no CTN, o que corrobora a conclusão de que a confusão patrimonial e o desvio de finalidade não têm qualquer relação com a responsabilidade tributária.

### 3.1.1. Confusão patrimonial

A hipótese mais suscitada para atribuir o crédito tributário às sociedades do grupo econômico é a da confusão patrimonial.<sup>267</sup> Trata-se de vício da personalidade jurídica caracterizado “pela inexistência, no campo dos fatos, de separação patrimonial entre o patrimônio da pessoa jurídica e dos sócios ou, ainda, dos haveres de diversas pessoas jurídicas”,<sup>268</sup> de acordo com o Ministro Raul Araújo, do Superior Tribunal de Justiça. Desse modo, não é possível perceber com clareza os limites do patrimônio das pessoas – físicas e jurídicas. A adequada delimitação do patrimônio social é fundamental para a própria existência da personalidade jurídica, pois lhe assegura autonomia para tornar-se um centro de obrigações e deveres jurídicos distinto dos indivíduos que a constituíram.<sup>269</sup> Sem uma rigorosa distinção entre patrimônios, a pessoa jurídica passa a ser mero instrumento passível de abuso e apto a causar prejuízos a terceiros. Dada a excepcionalidade e a materialidade da confusão

---

<sup>264</sup> Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.450.731, STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 19/03/2015, DJe 25/03/2015.

<sup>265</sup> ÁVILA, Humberto. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito Tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v. 1, p. 72.

<sup>266</sup> *Ibidem*, p. 72-73.

<sup>267</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 171.

<sup>268</sup> Agravo Interno no Recurso Especial n.º 1.337.956, STJ, Quarta Turma, Rel. Ministro Raul Araújo, julgado em 15/12/2016, DJe 07/02/2017.

<sup>269</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. A persona e o Direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas. *Revista de Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, n. 30, 2014, p. 266.

patrimonial, é necessária a produção de prova robusta demonstrando, por exemplo, ausência de contabilidade individualizada, uso indiscriminado e não oneroso de bens particulares da sociedade ou transferências imotivadas de patrimônio (pagamento de contas de outra sociedade ou do sócio, doações, alienações sem comprovação de efetivo pagamento).<sup>270</sup> Em razão disso, é imprescindível depurar os elementos que efetivamente demonstram a confusão patrimonial daqueles que apenas comprovam a existência de grupo econômico.

Examinando a jurisprudência do STJ e dos Tribunais Regionais Federais, três circunstâncias em especial têm servido de fundamento para o reconhecimento de confusão patrimonial e, concomitantemente, de grupo econômico: exercício de controle societário, coincidência de sócios e identidade de outros elementos sociais (sede, atividade, empregados entre outros). Embora constituam indicativos de grupo, nenhuma dessas circunstâncias – isoladamente ou em conjunto – é capaz de caracterizar confusão patrimonial.

#### 3.1.1.1. Exercício de controle societário

Afora a hipótese de realização conjunta de fato gerador, que será analisada em tópico posterior, cabe examinar se o exercício do controle societário é elemento caracterizador de unidade gerencial das sociedades integrantes de um grupo econômico e, por isso, capaz de caracterizar confusão patrimonial.

A primeira nota a ser feita é que a legislação estabelece o controle societário como algo lícito, o que já serviria para afastar qualquer suposição de que o seu exercício acarreta, por si próprio, confusão patrimonial ou desvio de finalidade. Nesse sentido, observe-se que o § 2.º do artigo 243 da Lei de Sociedades Anônimas prevê a relação de controle entre sociedades, definindo como controlada a sociedade em que a “controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores”. Com efeito, o controle exercido entre sociedades não constitui conduta ilícita, mas expressamente regulamentada em lei. Embora evidente, trata-se de premissa que nem sempre é

---

<sup>270</sup> Recurso Especial n.º 1.144.884, STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 07/12/2010, DJe 03/02/2011.

adequadamente observada pela jurisprudência. Como exemplo, cite-se a seguinte decisão do Tribunal Regional Federal da 3.<sup>a</sup> Região:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO TRIBUTÁRIO. EMPRESAS PERTENCENTES A UM GRUPO ECONÔMICO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. 1. Analisando os documentos acostados aos autos, verifica-se a existência de fortes indícios de que as empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico atuam num mesmo ramo comercial ou complementar, sob uma mesma unidade gerencial, situação caracterizadora de um grupo econômico. 2. Percebem-se indícios de grupo econômico entre as citadas empresas, na medida em que são administradas por membros da mesma família, exercem atividades empresariais de um mesmo ramo e estão sob o poder central de controle. 3. Ressalte-se que, em princípio, as provas da existência de grupo econômico devem ser analisadas com profundidade nos eventuais embargos à execução. Na análise permitida em agravo de instrumento, basta que haja indícios sólidos e não meras presunções e, no caso em tela, aquelas aparecem existir. 4. Agravo de instrumento provido.<sup>271</sup>

Em razão dos “indícios de grupo econômico entre as citadas empresas”, presumiu-se a confusão patrimonial e autorizou-se a inclusão dessas sociedades no polo passivo da execução fiscal. De acordo com a decisão em comento, há uma vinculação necessária entre o poder de controle e a confusão patrimonial. Desse entendimento discorda-se respeitosamente, na medida em que essa relação é apenas contingente: a confusão de patrimônios não constitui decorrência necessária do exercício do poder de controle. Isso porque o controle societário não traz consigo o desaparecimento da personalidade jurídica da controlada: não se cuida de fusão ou incorporação, mas de participação acionária dominante, o que mantém inalteradas as personalidades jurídicas de controladora e controlada. Sobre o tema, Modesto Carvalhosa afirma:

Caracterizam-se a coligação e controle como modalidades fenomenológicas de concentração empresarial em que as sociedades envolvidas mantêm sua identidade e, assim, sua personalidade jurídica e seu patrimônio individualizado, formando, pela participação no capital das sociedades envolvidas, que permite o exercício de influência significativa (Lei n.º 11941/2009), um grupo societário de fato.<sup>272</sup>

---

<sup>271</sup> Agravo de Instrumento n.º 0031608-74.2012.4.03.0000, TRF3, Terceira Turma, Desembargador Federal Márcio Moraes, e-DJF3 31/01/2014. No mesmo sentido, Agravo de Instrumento n.º 0033865-72.2012.4.03.0000, TRF3, Terceira Turma, Desembargador Federal Márcio Moraes, e-DJF3 13/12/2013.

<sup>272</sup> CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas, 4.º volume: tomo II: artigos 243 a 300*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 43.

O controle e o seu exercício correspondem a condutas lícitas que não suprimem a personalidade jurídica ou violam o patrimônio da sociedade controlada. A confusão patrimonial, por outro lado, constitui conduta ilícita em que há o desrespeito ao patrimônio da sociedade e o esvaziamento da sua personalidade. Sendo assim, fica clara a diferença entre os institutos, não se podendo equiparar o controle à confusão patrimonial. Não há diferença de aplicação dessa distinção quando se cuida de obrigação tributária. Como observa Ricardo Mariz de Oliveira, “a mera existência de relação com o contribuinte, caracterizada pela existência de poder de controle societário, não é suficiente para justificar a imposição de responsabilidade tributária”.<sup>273</sup>

A essas considerações, pode-se acrescentar ainda que o poder de controle e a formação de grupo econômico não acarretam a “unificação” dos interesses das diversas sociedades envolvidas, ou seja, não significa que uma controlada passa a ser uma extensão da controladora. Por se tratar de pessoa jurídica com personalidade e patrimônio próprios, submete-se ao controle, mas não é absorvida pela controladora, tampouco necessariamente tem os mesmos interesses. Embora uma sociedade ou um determinado conjunto de indivíduos concentre o controle do grupo econômico, não se pode desprezar a participação de outros quotistas no quadro societário, cujos interesses podem ser colidentes com os de outras sociedades do grupo e devem ser, em alguma medida, atendidos.<sup>274</sup> Desse modo, não se pode concluir a partir da existência de controle que as sociedades integrantes do grupo são simples marionetes, com existência meramente formal. A confusão patrimonial não é, portanto, demonstrada pela formação de grupo econômico.

Mesmo no caso de completa submissão da controlada à controladora, ainda assim não há *ipso facto* confusão patrimonial. Caso mais evidente dessa espécie de relação tem-se na subsidiária integral, espécie prevista expressamente pelos artigos 251 a 253 da Lei n.º 6.404/76. Segundo Modesto Carvalhosa, “a subsidiária integral é reconhecida pela lei societária como uma sociedade fechada que assume obrigações em seu próprio nome e exerce direitos como pessoa jurídica autônoma”.<sup>275</sup> Desse modo, ainda que submetida ao integral controle de outra sociedade e, por isso,

---

<sup>273</sup> OLIVEIRA, Ricardo Mariz de et al. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 96.

<sup>274</sup> *Ibidem*, p. 86.

<sup>275</sup> CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à Lei de Sociedades Anônimas, 4.º volume: tomo II: artigos 243 a 300*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 166.



componha grupo econômico, a subsidiária integral tem reconhecida pelo ordenamento jurídico a sua autonomia patrimonial e de personalidade. Não obstante a total submissão ao controle pleno e aos interesses de outra sociedade, a subsidiária integral mantém a sua personalidade jurídica. Não se sustenta, portanto, a vinculação necessária que se tenta estabelecer entre grupo e confusão patrimonial. Dito de outra forma, não basta o controle sobre um grupo de sociedades para que se tenha por demonstrados os pressupostos da desconsideração da personalidade jurídica, sendo imprescindível a demonstração material do desrespeito ao patrimônio particular da controlada, como bem aponta o seguinte aresto do STJ:

RECURSO ESPECIAL. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA ("disregard doctrine"). HIPÓTESES. 1. A desconsideração da personalidade jurídica da empresa devedora, imputando-se ao grupo controlador a responsabilidade pela dívida, pressupõe – ainda que em juízo de superficialidade – a indicação comprovada de atos fraudulentos, a confusão patrimonial ou o desvio de finalidade. 2. No caso a desconsideração teve fundamento no fato de ser a controlada (devedora) simples *longa manus* da controladora, sem que fosse apontada uma das hipóteses previstas no art. 50 do Código Civil de 2002. 3. Recurso especial conhecido.<sup>276</sup>

Em resumo, o exercício do controle societário constitui requisito para a formação de grupo econômico, não tendo relação necessária com a hipótese de confusão patrimonial, tampouco representando fundamento para a desconsideração da personalidade jurídica e extensão do ônus tributário ao grupo.

### 3.1.1.2. Identidade de sócios

Observe-se o seguinte acórdão proferido pelo Tribunal Regional Federal da 4.<sup>a</sup> Região, posteriormente mantido pelo Superior Tribunal de Justiça:<sup>277</sup>

AGRAVO DE INSTRUMENTO. SUCESSÃO EMPRESARIAL. MESMO GRUPO ECONÔMICO. REDIRECIONAMENTO. FUNDAMENTAÇÃO *PER RELATIONEM*. RECURSO IMPROVIDO. 1. Caracterizada a situação excepcional que autoriza ser atribuída responsabilidade tributária às sociedades integrantes do mesmo grupo econômico pelas obrigações tributárias de uma dessas sociedades. 2. *In casu* os indícios demonstram que as empresas compartilham instalações, funcionários e sócios e que no plano fático não há separação entre elas, o que comprova a existência de um grupo

<sup>276</sup> Recurso Especial n.º 744.107, STJ, Quarta Turma, Rel. Ministro Fernando Gonçalves, julgado em 20/05/2008, DJe 12/08/2008.

<sup>277</sup> Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n.º 561.328, STJ, Segunda Turma, Rel. Ministra Assusete Magalhães, julgado em 06/08/2015, DJe 20/08/2015.

econômico e justifica o reconhecimento da solidariedade entre União Serviços Comerciais S.A. (antiga Kohlbach S.A.) e Kcel Motores e Fios Ltda. (antiga Kohlbach Condutores Eletrolíticos Ltda.) 3. É legítima a adoção da técnica de fundamentação referencial (*per relationem*), consistente na alusão e incorporação formal, em ato jurisdicional, de decisão anterior. 4. Agravo de instrumento desprovido.<sup>278</sup>

Uma análise das circunstâncias fáticas que fundamentaram a decisão põe luz na situação:

No caso específico dos autos, os seguintes fatos demonstram a ocorrência de um grupo econômico de fato e os indícios de abuso de direito, suficientes para a desconsideração da personalidade jurídica da empresa União Serviços Comerciais S.A. (antiga Kohlbach S.A.) e a corresponsabilização de Kcel Motores e Fios Ltda. (antiga Kohlbach Condutores Eletrolíticos Ltda.):

(a) Inicialmente, as empresas tinham denominações sociais semelhantes (nome KOHLBACH);

(b) A empresa Kohlbach S/A foi a principal sócia de Kohlbach Condutores Eletrolíticos Ltda. – atual Kcel Motores e Fios Ltda. até 30.04.1997, data em que foram transferidas as cotas para Denise Volpi Coitinho e Idenor Valdemar Dreyer;

(c) Denise Volpi Coitinho, que recebeu mais de 2/3 das cotas sociais de Kohlbach S/A – atual União Serviços Comerciais S.A., possui o mesmo sobrenome do Diretor-Presidente desta empresa (Hamilton Trentin Coitinho), o que indica a possibilidade de parentesco;

(d) Na 8.<sup>a</sup> alteração contratual de Kohlbach Condutores Eletrolíticos Ltda. – atual Kcel Motores e Fios Ltda., o sócio Idenor Valdemar Dreyer retira-se da sociedade, transferindo suas cotas para as outras duas sócias; no entanto, na 10.<sup>a</sup> alteração contratual, a sócia Denise Volpi transfere suas cotas para Idenor Valdemar Dreyer; desta vez, quem se retira da sociedade é Denise Volpi;

(e) Idenor Valdemar Dreyer permaneceu como sócio de Kohlbach Condutores Eletrolíticos Ltda. – atual Kcel Motores e Fios Ltda. até a 11.<sup>a</sup> alteração contratual desta, em 27.6.2005, data em que a dívida nestes autos já era exigível;

(f) O documento juntado às fls. 247/248 demonstra que Idenor Valdemar Dreyer é sócio da empresa Kohlbach S/A;

(g) Até a 21.<sup>a</sup> alteração contratual, a empresa Kcel Motores e Fios Ltda. tinha filial no mesmo endereço que a empresa Kohlbach S.A., na Rua Bernardo Grubba, n.º 180, Condomínio Empresarial Jaraguá do Sul, sendo o mesmo endereço constante da petição de fl. 328, da União Serviços Comerciais S.A. (atual nome da Kohlbach S.A.);

(h) Nos termos do documento de fl. 250, a empresa Kohlbach S.A. se autodenomina Holding do Conglomerado Kohlbach;

(i) Em 09.07.2007, a executada (Kohlbach S.A.) pediu que fosse indeferida a penhora dos valores de "Kohlbach Condutores Eletrolíticos Ltda.", sendo que esta empresa já se chamava Kcel Motores e Fios Ltda., o que demonstra o grupo econômico, em que uma empresa defende os direitos da outra, dando-lhe como nome aquele original, antes das alterações contratuais.

*Ora, o que fica comprovado com a documentação anexada pela União é que o grupo empresarial de fato examinado se vale das empresas para operar sob um comando central, blindando o patrimônio pessoal de sócios e de determinadas empresas, como ocorre com a executada, e prossegue atuando, através de novas empresas do grupo, sem cumprir as obrigações*

<sup>278</sup> Agravo de Instrumento n.º 0004523-86.2012.404.0000, TRF4, Primeira Turma, Relator Desembargador Federal Jorge Antonio Maurique, DJe 07/08/2013.

*fiscais e trabalhistas que lhe cabem. Nestes casos, a desconsideração da personalidade jurídica é perfeitamente cabível e não deve ser indeferida, sob pena de premiar o expediente fraudulento utilizado para frustrar as execuções.*

*Em outras palavras, os indícios listados demonstram que as empresas compartilham instalações, funcionários e sócios e que no plano fático não há separação entre as empresas, o que comprova a existência de um grupo econômico e justifica o reconhecimento da solidariedade entre União Serviços Comerciais S.A. (antiga Kohlbach S.A.) e Kcel Motores e Fios Ltda. (antiga Kohlbach Condutores Eletrolíticos Ltda.).*

Abstraindo-se de outras questões de fato que porventura não tenham sido referidas na decisão, o que se constata é a mera alternância de sócios no quadro das sociedades em questão e a existência de uma *holding*: a decisão nomina três pessoas físicas e refere a transferência de cotas para outras duas, bem como revela a participação societária de uma pessoa jurídica em outras empresas, de modo a possibilitar o controle e a formação de um grupo econômico. Considerando a existência de uma pluralidade de sociedades e de controle concentrado em um grupo reduzido de indivíduos – de natureza aparentemente familiar –, é possível efetivamente concluir que se trata de um grupo econômico. Nada mais além disso é possível extrair do contexto fático apresentado.

Contudo, do que se infere da decisão, a existência do grupo de sociedades bastou para que fosse desconsiderada a personalidade jurídica, presumindo-se o seu uso abusivo, embora não haja sequer alusão sobre como a estrutura social descrita teria “blindado” os sócios, isto é, de que modo teria permitido o cometimento de fraudes trabalhistas e tributárias. Observe-se, ademais, que é a partir da constatação do grupo econômico que se presumiram circunstâncias fáticas, como o compartilhamento de instalações e de funcionários. Nenhuma prova nesse sentido é mencionada na decisão: a conclusão de que “não há separação entre as empresas” apoia-se exclusivamente no fato de que estas pertencem a um mesmo conjunto de indivíduos e, por isso, constituem grupo econômico.

Com a devida vênia à decisão em análise, a propriedade de um grupo de sociedades por uma família não implica confusão patrimonial. Como referido, ocorre confusão quando se constata uma “mistura” de bens entre diferentes pessoas, de modo que não se consegue constatar a quem pertencem. O acervo patrimonial é utilizado de forma comum pelos indivíduos sem que se identifique qualquer acordo ou remuneração pelo seu uso ou consumo. Por seu turno, a composição do quadro social das sociedades é indiferente a isso, pois não provoca, por si própria, a supressão dos

limites patrimoniais entre as sociedades. Ou seja, a titularidade das quotas de uma sociedade não tem efeitos sobre a forma como é utilizado o seu patrimônio: uma empresa pode ter, por exemplo, as suas quotas sucessivamente alienadas sem que isso necessariamente afete a sua autonomia patrimonial e mesmo a sua condução.<sup>279</sup> Tais considerações são suficientes para demonstrar que a confusão patrimonial é um vício que deve ser comprovado com atenção ao patrimônio da sociedade, não ao seu quadro societário: é o patrimônio da sociedade que deve estar sendo utilizado abusivamente pelos sócios ou por outras sociedades, sendo irrelevante a quem pertencem as suas quotas. Nesse mesmo sentido, a seguinte decisão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul:

EXECUÇÃO FISCAL. ICMS. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. GRUPO ECONÔMICO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. DESVIO DE FINALIDADE. ART. 50 DO CC. A desconsideração da personalidade jurídica da sociedade exige prova do desvio de finalidade ou confusão patrimonial. Art. 50 do CC. Para tanto, a jurisprudência exige prova de que a separação entre as empresas integrantes do mesmo grupo econômico é meramente formal. A existência de sócios comuns não se constitui, por si só, em prova do abuso da personalidade jurídica. Negado seguimento ao recurso.<sup>280</sup>

Em resumo, a identidade de indivíduos a compor, de forma articulada, o quadro social de diferentes sociedades constitui evidência da formação de um grupo econômico, circunstância indiferente à hipótese de confusão patrimonial.

### 3.1.1.3. Identidade de outros elementos sociais

Afora o quadro societário, outros elementos característicos do grupo econômico, essenciais à identificação das sociedades, têm sido empregados pela jurisprudência para sustentar a ocorrência de confusão patrimonial. Em geral, fazem referência à identidade de sede, semelhança de atividades e ao compartilhamento de trabalhadores, entre outros. Exemplifique-se através da seguinte decisão:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO.

<sup>279</sup> CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de. Controle gerencial e o grupo de sociedades. In: ARAUJO, Danilo dos Santos Borges de; WARDE JR., Walfrido Jorge (Org.). *Os grupos de sociedades: organização e exercício da empresa*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 170.

<sup>280</sup> Agravo de Instrumento n.º 70058802471, TJRS, Vigésima Segunda Câmara Cível, Relatora Desembargadora Maria Isabel de Azevedo Souza, Julgado em 16/04/2014.

EXPLORAÇÃO DO MESMO RAMO COMERCIAL POR MEIO DE OUTRAS EMPRESAS. PRESENÇA DOS MESMOS SÓCIOS NO QUADRO SOCIETÁRIO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. ARTIGO 124 DO CTN. CONFUSÃO PATRIMONIAL. ARTIGO 50 DO CC. PRESCRIÇÃO E DECADÊNCIA. ANÁLISE EM SEDE DE CAUTELAR. IMPOSSIBILIDADE. 1. A responsabilidade solidária prevista no artigo 124 do CTN das pessoas físicas que integram as empresas que formam o grupo econômico decorre da confusão patrimonial (art. 50 do CC). 2. Na hipótese, resta comprovado que há coincidência de sócios total ou parcial, identidade e proximidade de endereços, objetos sociais idênticos ou complementares, o que possibilita a responsabilidade solidária da agravante. 3. Quanto às alegações da prescrição e decadência dos créditos tributários cobrados nas execuções fiscais, não foram apreciadas na decisão agravada, posto que a cautelar fiscal não é via para tal discussão. 4. Agravo de instrumento parcialmente provido para manter a liminar em que deferiu, em parte, a tutela liminar, autorizando a liberação de valores necessários ao atendimento de obrigações trabalhistas, tributárias e preferenciais, de ordem pessoal das agravantes pessoas físicas.<sup>281</sup>

O acórdão prolatado pelo Tribunal Regional Federal da 5.<sup>a</sup> Região adota três circunstâncias como comprovação da confusão patrimonial: “coincidência de sócios”, “identidade e proximidade de endereços” e “objetos sociais idênticos ou complementares”. Já analisada a questão dos sócios em item próprio, examinem-se os demais elementos considerados na decisão em apreço.

Quanto à sede, trata-se efetivamente de indicativo da existência de grupo de empresas. Não há dúvida que o compartilhamento do endereço da sede é elemento que aponta nesse sentido. Deve-se indagar, porém, se corresponde também a fato demonstrativo de confusão patrimonial. Não parece ser o caso. A menção à sede da sociedade é obrigação prevista pelos artigos 46, I, e 997, II, do Código Civil. Entretanto, não há regra que determine a sua fixação no local de funcionamento da sua diretoria ou no endereço em que desenvolva as suas principais atividades. A propósito, referem Luís Eduardo Schoueri e Mateus Calicchio Barbosa:

Assim é que a sede da pessoa jurídica, para longe de sempre corresponder ao local de seus órgãos diretivos, pode ser escolhida livremente em seu ato constitutivo. [...]

<sup>281</sup> Agravo de Instrumento n.º 0015796-35.2012.4.05.0000, TRF5, Terceira Turma, Desembargador Federal Marcelo Navarro, DJE 28/11/2013. No mesmo sentido, Embargos de Declaração no Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.511.682, STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro Herman Benjamin, julgado em 25/10/2016, DJe 08/11/2016; Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n.º 89.618, STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro Gurgel de Faria, julgado em 23/06/2016, DJe 18/08/2016; Agravo de Instrumento n.º 5025919-63.2014.404.0000, TRF4, Primeira Turma, Relator Desembargador Federal Jorge Antonio Maurique, juntado aos autos em 04/12/2014.

Se a lei sequer exige que a sede corresponda ao local onde as decisões que definem a atuação da pessoa jurídica são tomadas, tampouco há como se esperar que ali se desenvolva, necessariamente, alguma atividade.<sup>282</sup>

Com efeito, a sede da sociedade nada diz a respeito das suas atividades, da sua titularidade e, menos ainda, do respeito ao seu patrimônio pelos seus gestores e sócios. Isso porque a definição da sede da pessoa jurídica tem apenas a função de informar o local em que ela pode ser notificada por terceiros e pelo poder público. “É neste ponto que se compreende a função do conceito de sede para o ordenamento: o ponto geográfico no qual a pessoa pode demandar e ser demandada”,<sup>283</sup> nas palavras dos mencionados autores.

Essa constatação é suficiente para demonstrar que a coincidência de endereço das sedes sociais não contribui para a comprovação de confusão patrimonial. Afinal, não tem relação com a adequada utilização do patrimônio da sociedade, circunstância material capaz de deflagrar a desconsideração da personalidade jurídica. Sendo assim, nada impede, por exemplo, que um grupo de sociedades fixe todas as respectivas sedes em um único endereço – inclusive na residência de um sócio – para melhor triar citações e intimações recebidas, evitando ainda eventuais extravios por parte dos seus funcionários. O mesmo ocorre no caso de investidor estrangeiro que possui uma *holding* no país, cuja sede se situa no endereço de pessoa jurídica operacional.<sup>284</sup> Portanto, não há relação entre a identidade de sedes das sociedades integrantes de um grupo econômico e a hipótese de confusão patrimonial.

A mesma conclusão infere-se de outras circunstâncias que indicam a presença de grupo econômico, como a semelhança de atividades desenvolvidas e o compartilhamento de funcionários. Como já mencionado, a alocação de recursos para a constituição de pessoas jurídicas diferentes constitui opção do particular, seja para possibilitar melhor gerenciamento dos seus recursos, seja para obter ganhos lícitos em termos tributários.<sup>285</sup> Assim, a mera coincidência de atividades não basta para caracterizar confusão patrimonial. Veja-se, por exemplo, que se podem constituir sociedades em estados diferentes para atender demandas regionais relativas a

---

<sup>282</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. *A persona e o Direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas*. *Revista de Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, n. 30, 2014, p. 269.

<sup>283</sup> *Ibidem*, p. 270.

<sup>284</sup> *Ibidem*, p. 272.

<sup>285</sup> COELHO, Sacha Calmon Navarro. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 171.

produtos ou serviços semelhantes sem que, com isso, se verifique a “mistura” de patrimônios sociais. Insista-se: há confusão patrimonial quando não é possível discernir os limites ou o pertencimento de bens entre as sociedades, o que não se verifica nesse caso. A confusão patrimonial deve ser aferida pelo modo como são desenvolvidas as atividades das sociedades, não pela espécie de atividade.

Por fim, o compartilhamento de funcionários e de serviços igualmente não constitui prova de confusão patrimonial entre sociedades integrantes de um grupo. A prestação de trabalho por um empregado de uma sociedade que venha a beneficiar as demais não constitui causa suficiente para medida drástica como a desconsideração da personalidade jurídica. Pelo contrário, trata-se de tendência internacional que despesas variadas, inclusive de pessoal, sejam repartidas entre as sociedades de um grupo, no que se denomina “contrato de rateio de despesas” (*cost sharing agreement*). Sobre o tema, Donovan Mazza Lessa, Fernando Daniel de Moura Fonseca e Daniel Serra Lima esclarecem:

De fato, seria absolutamente ilógico (e antieconômico) que um grupo empresarial mantivesse estruturas idênticas de trabalho, como RH, contabilidade e jurídico em cada uma de suas empresas, se apenas os empregados de uma delas são capazes de repartir, com base em critérios razoáveis, seu tempo de trabalho de modo a beneficiar as demais. O contrato de rateio de despesas, portanto, pretende racionalizar a divisão desses custos com a infraestrutura.<sup>286</sup>

Considere-se, por exemplo, o caso de uma secretária que venha a ser contratada por um conjunto de pequenos escritórios de advocacia, os quais não têm demanda e recursos suficientes para empregar individualmente essa profissional. Não parece que nesse caso haja confusão patrimonial. A mesma lógica aplica-se a um grupo de sociedades, ainda que submetidas a um mesmo controlador, pois, assim como no exemplo anterior, cada uma é dotada de personalidade e patrimônios próprios, condição que não deixa de existir pela constituição de grupo econômico. Evidentemente que essas relações entre sociedades devem ser disciplinadas contratualmente. De qualquer sorte, voltando ao exemplo do investidor estrangeiro, seria um exagero desconsiderar a personalidade jurídica da *holding* porque a secretária da sociedade operacional recebe correspondências de ambas.

---

<sup>286</sup> LESSA, Donovan Mazza, FONSECA; Fernando Daniel de Moura; LIMA, Daniel Serra. Novas perspectivas sobre o rateio de despesas à luz do entendimento do Carf e da Receita Federal do Brasil. *Revista Dialética do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 211, abril, 2013, p. 31.

Em resumo, a confusão patrimonial é circunstância desvinculada da existência de grupo econômico e dos seus elementos indicativos, devendo ser demonstrada com fundamento em provas robustas da sua materialidade, ou seja, que comprovem a inobservância dos direitos de propriedade sobre bens de titularidade da pessoa jurídica controlada.

### 3.1.2. Desvio de finalidade

Ao contrário da confusão patrimonial, cuja natureza é objetiva (houve ou não efetiva separação dos patrimônios pessoais), o desvio de finalidade tem caráter subjetivo, isto é, exige a demonstração de que houve conduta abusiva na constituição ou condução da sociedade.<sup>287</sup> Nesse caso, tem-se a personalidade jurídica empregada para alcançar objetivo contrário ao Direito, servindo de meio para fraudar a lei ou o contrato, de modo a causar danos a terceiros.<sup>288</sup> É exemplificativo nesse sentido o seguinte trecho do acórdão exarado no Recurso Especial n.º 1.395.288:

9. Todavia, é preciso ressaltar que a personalidade jurídica é véu que protege o patrimônio dos sócios na justa medida de sua atuação legítima, segundo a finalidade para a qual se propõe a sociedade a existir. Daí, o desvirtuamento da atividade empresarial, porque constitui verdadeiro abuso de direito dos sócios e/ou administradores, é punido pelo ordenamento jurídico com o levantamento do véu, a desconsideração da personalidade jurídica da sociedade, para permitir, momentaneamente, que sejam atingidos os bens da pessoa natural, de modo a privilegiar a boa-fé nas relações privadas.<sup>289</sup>

Em suma, o desvio de finalidade corresponde ao uso ilegítimo da personalidade jurídica em prejuízo de terceiros, vício que autoriza a atribuição aos sócios das obrigações decorrentes dos atos praticados pela sociedade desconsiderada. A partir desses pressupostos, podem-se formular duas indagações em relação ao grupo econômico no Direito Tributário: se incorre em desvio de finalidade a sociedade que integra grupo econômico, submetendo-se assim a um poder de controle heterônimo, e, avançando, se a constituição de grupo e os atos praticados pelas sociedades que

---

<sup>287</sup> Recurso Especial n.º 970.635, STJ, Terceira Turma, Rel. Ministra Nancy Andrighi, julgado em 10/11/2009, DJe 01/12/2009.

<sup>288</sup> GOMES, Luis Augusto da Silva. A responsabilidade tributária e o redirecionamento da execução fiscal mediante o instituto da desconsideração da personalidade jurídica. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, n. 18, 2004, p. 305.

<sup>289</sup> Recurso Especial n.º 1395.288, STJ, Terceira Turma, Rel. Ministra Nancy Andrighi, julgado em 11/02/2014, DJe 02/06/2014.



o compõem somente são legítimos se apresentarem um “propósito comercial”, isto é, se há desvio de finalidade da personalidade jurídica quando a sua constituição em grupo econômico é utilizada para reduzir a carga tributária. Para ambas, a resposta é negativa.

Quanto à primeira questão, preliminarmente, é importante considerar que a pessoa jurídica é constituída de acordo com as disposições dos artigos 45 e 46 do Código Civil para que sirva como centro autônomo de imputação de direitos e de obrigações.<sup>290</sup> Trata-se de uma “máscara” (*persona*) que adquire relevância jurídica e econômica própria, destacada patrimonialmente dos seus sócios.<sup>291</sup> Como afirmam Luís Eduardo Schoueri e Mateus Calicchio Barbosa, “decorre da personificação o surgimento da pessoa jurídica no universo do Direito, titular de direitos e detentora de obrigações, servindo-se, dessarte, de um patrimônio próprio, inconfundível com aquele dos indivíduos que a compõem”.<sup>292</sup> No caso das sociedades de responsabilidade limitada, destina-se a viabilizar que o indivíduo atue no mercado sem comprometer o seu patrimônio pessoal.

Isso posto, cabe examinar se algum vício surge em razão da constituição de grupo econômico, isto é, se a pessoa jurídica, ao passar a integrar grupo ou ao ser constituída no seio de um, teria a sua finalidade desviada, seja por não representar a verdade (simulação ou dissimulação), seja por não corresponder a negócio jurídico válido (abuso de forma, fraude à lei ou abuso de direito),<sup>293</sup> considerando que o seu propósito seria apenas “maquiar” a unicidade patrimonial subjacente ao grupo.

Há simulação quando se pretende fazer crer que determinado ato ocorreu quando, na verdade, nada aconteceu.<sup>294</sup> Nesse caso, a sociedade controlada seria mera “fachada”, nada havendo por detrás dela. Não teria assim efetiva existência. Essa conclusão, todavia, não pode ser presumida. A personalidade de uma sociedade

---

<sup>290</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo; BARBOSA, Mateus Calicchio. A persona e o Direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, n. 30, 2014, p. 268.

<sup>291</sup> *Ibidem*, p. 267.

<sup>292</sup> *Ibidem*, p. 268.

<sup>293</sup> ÁVILA, Humberto. Ágio com fundamento em rentabilidade futura. Empresas do mesmo grupo. Aquisição mediante conferência em ações. Direito à amortização. Litude formal e material do planejamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 205, outubro, 2012, p. 176-177; *Idem*. Grupo econômico. Palestra inaugural do XL Simpósio de Direito Tributário do CEU/IICS em 06.11.2015. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Segurança jurídica matéria tributária*. Porto Alegre: Magister, 2016, p. 29-30.

<sup>294</sup> *Idem*. Ágio com fundamento em rentabilidade futura. Empresas do mesmo grupo. Aquisição mediante conferência em ações. Direito à amortização. Litude formal e material do planejamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 205, outubro, 2012, p. 176.

não se torna simulada em razão da sua participação em grupo econômico, pois, uma vez regularmente constituída, ela adquire autonomia e personalidade jurídica. Com efeito, a constituição da sociedade basta para a sua existência, de modo que os atos realizados por ela de fato ocorrem. A mera participação em grupo econômico, com a submissão ao controle de outra sociedade ou de um grupo de indivíduos, não afasta a sua existência.

Há dissimulação quando se pretende fazer crer que determinado ato ocorreu quando, na verdade, outro foi praticado.<sup>295</sup> Nesse caso, a “fachada” teria por detrás a prática de ato diverso do declarado: não se teriam atos realizados pela sociedade controlada, mas diretamente pelo controlador. Igualmente não é cabível presumir que a constituição de sociedades em um grupo apenas dissimule atos praticados pelo controlador, no que corresponderia a uma “unidade patrimonial”. A constituição regular de sociedade e os atos por ela executados correspondem exatamente ao que foi declarado, pois à sociedade controlada foi afetado patrimônio e outorgada autonomia para ser dotada de direitos e de obrigações. O fato de integrar grupo representa tão somente a submissão do seu controle, nada diferente disso.

Há abuso de forma quando ocorrer desrespeito à “forma de exercício do direito”,<sup>296</sup> isto é, pratica-se ato jurídico sem atenção aos seus requisitos legais. Desse modo, se respeitadas as condições dos artigos 45 e 46 do Código Civil, a constituição da sociedade controlada é válida e passível de proteção pelo ordenamento. A propósito, não há requisito de lei que vede a criação de uma sociedade por outra ou mesmo a submissão do seu controle a outra ou a um grupo de indivíduos que detenha concomitantemente o controle de outras pessoas jurídicas. Em suma, não há condição legal que impeça formação de grupo econômico, razão pela qual não há abuso de forma nesse caso.

Há fraude à lei quando se emprega a legislação para alcançar objetivo que lhe é contrário, violando interesse legalmente protegido.<sup>297</sup> Não é o que ocorre no caso do grupo econômico, pois a lei permite a criação de pessoas jurídicas e inclusive disciplina a sua submissão a um controle centralizado, seja formando grupo

---

<sup>295</sup> ÁVILA, Humberto. Ágio com fundamento em rentabilidade futura. Empresas do mesmo grupo. Aquisição mediante conferência em ações. Direito à amortização. Licitude formal e material do planejamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 205, outubro, 2012, p. 176.

<sup>296</sup> *Ibidem*, p. 176.

<sup>297</sup> *Ibidem*, p. 177.

econômico de fato (artigo 243 da Lei n.º 6.404/76), seja grupo formalizado (artigo 265 do referido diploma). Nesse compasso, o exercício do poder de controle sobre um conjunto de sociedades corresponde a exatamente aquilo que a legislação societária possibilita. Com efeito, não se verifica fraude ao interesse legalmente protegido.

Por fim, há abuso de direito quando se exercita direito de modo contrário ao seu fundamento legal, aos valores que lhe são sobrejacentes ou às suas finalidades.<sup>298</sup> No caso do grupo econômico, não se constata qualquer incompatibilidade entre o exercício do direito de constituir pessoa jurídica e os fundamentos, valores e finalidades envolvidos. Isso porque a possibilidade de constituição de pessoa jurídica, prevista no Código Civil, visa justamente a permitir a criação e coordenação de centros de imputação de direitos e deveres, dissociando os respectivos patrimônios. Trata-se de medida que promove a atividade econômica e a livre iniciativa, valores fundamentais da Constituição (artigos 1.º, IV, e 170, *caput*). Ademais, não se pode concluir que a lei, ao prever a hipótese de controle, tenha finalidade diversa do que autorizar e disciplinar a organização de múltiplas sociedades em grupos, garantindo-lhes eficiência, ganhos de escala e gestão de riscos econômicos.

Nesses termos, conclui-se que a constituição de sociedades que participem de grupos econômicos não corresponde, por si só, à hipótese de desvio de finalidade da personalidade jurídica.

Quanto à segunda questão – se o “propósito comercial” é elemento imprescindível à constituição de grupo econômico, sob pena de configuração de abuso de personalidade jurídica –, cabe destacar que, segundo essa teoria, a validade da estruturação societária praticada pelos particulares depende de “uma causa real, uma razão de ser, um motivo que não seja predominantemente fiscal”.<sup>299</sup> Desse modo, seriam oponíveis à Administração tributária – independentemente da sua licitude – apenas os atos jurídicos realizados com uma causa extratributária, facultando-lhe a desconsideração do “planejamento tributário” praticado com o objetivo de redução da carga tributária.

---

<sup>298</sup> ÁVILA, Humberto. Ágio com fundamento em rentabilidade futura. Empresas do mesmo grupo. Aquisição mediante conferência em ações. Direito à amortização. Licitude formal e material do planejamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 205, outubro, 2012, p. 177.

<sup>299</sup> GRECO, Marco Aurélio. *Planejamento Tributário*. 3. ed. São Paulo: Dialética, 2011, p. 213.

Conforme já demonstrado, não há ilicitude na constituição de pessoas jurídicas e na sua integração em grupo econômico. Ademais, não há previsão legal que preveja como requisito dos negócios jurídicos algo equivalente ou próximo à figura do propósito comercial. Tampouco existe no ordenamento regra que proíba a organização de sociedades em grupos com a finalidade de obter eficiência inclusive ou exclusivamente em termos de carga tributária. A imperatividade do dever de pagar tributos, em detrimento do espaço de liberdade garantido pela lei aos sujeitos passivos, também não pode ser construída a partir da Constituição: “basta que se diga que o interesse público de arrecadar não é superior ao interesse público de ver a legalidade prestigiada”.<sup>300</sup> A ausência de propósito comercial não é, portanto, fundamento para a desconsideração da constituição de grupo econômico. Nas palavras de Renato Lopes Becho, “para que operações legítimas pelo direito privado sejam desconsideradas pelo direito tributário, o legislador precisa assim determinar”,<sup>301</sup> ao que não procedeu.

Para esse propósito não seria cabível invocar a previsão do artigo 116, parágrafo único, do Código Tributário Nacional. Trata-se de dispositivo sem eficácia imediata, pois depende de lei que o regulamente, de acordo com a sua própria dicção. Nesse sentido, veja-se que a disciplina das hipóteses de superação do negócio jurídico válido, realizado com finalidade de economia tributária, foi objeto da Medida Provisória nº 685/2015, a qual foi rejeitada pelo Congresso Nacional. Ou seja, o legislador expressamente afastou essa possibilidade. Em se tratando de hipótese excluída pelo legislador, não se pode impô-la por meio da interpretação, especialmente no Direito Tributário, campo em que vigora com maior intensidade a regra da legalidade. Dito de outro modo, o intérprete não pode forçar a desconsideração de atos válidos perante o Direito privado por motivos meramente tributários se o legislador expressamente rejeitou essa possibilidade. Desse modo, a criação de pessoas jurídicas distintas e a formação de grupo de sociedades não têm a sua validade vinculada à demonstração de motivos extratributários; este não é fundamento para a sua desconsideração. Sobre o tema, Humberto Ávila é categórico ao afirmar que “não se pode desconsiderar os atos ou negócios jurídicos lícitamente

---

<sup>300</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, n. 24, 2010, p. 348.

<sup>301</sup> BECHO, Renato Lopes. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 258.

praticados pelo contribuinte, com a finalidade de alterar a sujeição passiva”,<sup>302</sup> ou seja, é defeso ao fisco considerar que foram realizadas condutas enquadráveis como fatos geradores quando o indivíduo decidiu não praticá-las. No mesmo compasso, Luís Eduardo Schoueri assevera:

Mais uma vez: não há lei que obrigue alguém a incorrer em fato jurídico tributário. Ao contrário, sob pena de caracterização de confisco, a hipótese tributária não pode ser conduta obrigatória. Ora, se ao particular é assegurado o direito de incorrer, ou não, naquela hipótese, então não se pode considerar fraudulenta a decisão do planejamento tributário.<sup>303</sup>

Isso posto, conclui-se que a ausência de “propósito negocial” não representa hipótese de desvio de finalidade da personalidade jurídica das sociedades que constituem grupo econômico, ou seja, não é necessário comprovar que a formação de grupo econômico tem escopo diferente da redução de carga tributária.

### 3.2. PRÁTICA CONJUNTA DE FATO GERADOR

Na tentativa de delimitação da responsabilidade tributária de terceiros, a jurisprudência e a doutrina têm considerado que a prática conjunta de fato gerador por sociedades integrantes de um grupo econômico configura hipótese de responsabilidade. Exemplificativo nesse sentido o acórdão do STJ cuja ementa segue:

GRUPO ECONÔMICO. INDISPONIBILIDADE DE BENS. REEXAME DE FATOS E PROVAS. IMPOSSIBILIDADE. SÚMULA 7/STJ.

1. Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, 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.

2. Hipótese em que o Tribunal de origem, com base no conjunto probatório, reconheceu a prática de atividades comuns entre as empresas integrantes do grupo econômico, de forma a reconhecer a responsabilidade tributária solidária e, conseqüentemente, a justificar a legitimidade passiva. Logo, a modificação do julgado requer o reexame de fatos e provas, o que é vedado ao STJ, por esbarrar no óbice da Súmula 7/STJ. Precedentes.

<sup>302</sup> ÁVILA, Humberto. *Grupo econômico*. Palestra inaugural do XL Simpósio de Direito Tributário do CEU/IICS em 06.11.2015. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Segurança jurídica matéria tributária*. Porto Alegre: Magister, 2016, p. 30.

<sup>303</sup> SCHOUERI, Luís Eduardo. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, n. 24, 2010, p. 355.

Agravo regimental improvido.<sup>304</sup>

Com a devida vênia, a decisão em comento aproxima conceitos que não se compatibilizam e utiliza como fundamento questões contingentes. Assim sendo, é preciso distingui-los pormenorizadamente para que, a partir das premissas desenvolvidas, se verifique a correção do entendimento jurisprudencial em questão, isto é, se atos praticados conjuntamente por sociedades integrantes de grupo econômico ensejam responsabilidade tributária solidária.

Já se demonstrou que a solidariedade não é hipótese de responsabilização tributária, ou seja, a previsão do artigo 124, incisos I e II, do CTN, não autoriza a inclusão de terceiro no polo passivo da relação tributária. A solidariedade disciplina a relação entre os sujeitos passivos, destinando-se apenas a graduar o ônus tributário que lhes compete. Na análise da solidariedade tributária, demonstrou-se ainda que a sociedade controladora – ou o conjunto de indivíduos que exercem esse papel – não é responsável tributária em relação aos atos praticados pela controlada, assim como não pode ser considerada contribuinte, pois não pratica o fato gerador em conjunto com a controlada. Embora se submeta a controle heterônomo, a controlada possui patrimônio e personalidade próprios, comprometendo-se autonomamente em relação a terceiros e ao fisco.

Em sendo assim, resta ainda analisar se, na realização de fato gerador conjuntamente, (1) se constata hipótese de responsabilidade tributária, (2) há solidariedade entre os sujeitos e (3) é relevante a existência de grupo econômico. (1) Parece evidente que, ao praticarem fato gerador em conjunto, os indivíduos devem ser considerados contribuintes, não responsáveis. Conforme prevê o artigo 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, considera-se contribuinte aquele que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. Nesses termos, ao praticar o fato gerador – ainda que em conjunto com outrem –, o indivíduo submete-se à condição de contribuinte, cujos requisitos e efeitos são diversos daquela atribuída ao responsável. Portanto, não há propriamente responsabilidade tributária no caso em apreço, o que pode decorrer de mero equívoco terminológico que, de

---

<sup>304</sup> Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.433.631, STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 10/03/2015, DJe 13/03/2015. No mesmo sentido: Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 1.340.385, STJ, Primeira Turma, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, julgado em 16/02/2016, DJe 26/02/2016; Agravo Regimental no Agravo n.º 1.392.703, STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 07/06/2011, DJe 14/06/2011.

qualquer sorte, deve ser evitado. (2) Quanto à solidariedade, esta se verifica entre os contribuintes do caso, pois praticam em conjunto o fato gerador da obrigação, o que configura evidente hipótese de interesse comum (artigo 124, I, do CTN). Trata-se de imperativo de igualdade, pois estão na mesma posição jurídica, devendo assim arcar com a obrigação tributária na forma do artigo 125. (3) Por fim, é absolutamente irrelevante a existência de grupo econômico para a hipótese em comento. Não há diferença se o fato gerador foi realizado por duas sociedades controladas por uma terceira ou por duas sociedades independentes: nos dois casos as sociedades estão obrigadas ao pagamento da obrigação tributária. Inexiste enunciado normativo de que se possa reconstruir regra que diferencie as consequências de fatos geradores incorridos por sociedades de acordo com a sua participação ou não em grupo. O relevante é tão somente a identificação dos indivíduos que o praticam: a estes incumbe o ônus tributário – frise-se – na condição de contribuintes. Dessa forma, a existência de grupo econômico não contribui para a apuração das obrigações decorrentes de fatos geradores praticados em conjunto.

Essas considerações são relevantes para que se impute às sociedades apenas o crédito tributário decorrente dos fatos geradores praticados em conjunto, sendo irrelevante para tanto se elas compõem grupo econômico. Ademais, deve-se tratar o grupo econômico com o devido rigor técnico, evitando assim atribuir-lhe características ou efeitos que não lhe são próprios, o que acarreta equívocos, como aquele exemplificado pelo tópico seguinte.

### 3.3. RESPONSABILIDADE DE GRUPO SOBRE DÉBITOS PREVIDENCIÁRIOS

Em que pese já demonstrada a incompatibilidade da responsabilidade tributária de grupo econômico com o sistema tributário constitucional, mesmo instituída mediante lei ordinária, é oportuno analisar a hipótese criada com esse propósito pelo artigo 30, inciso IX, da Lei n.º 8.212/91, relativamente às contribuições previdenciárias nela previstas, bem como a interpretação que lhe tem sido dada pela jurisprudência e pela doutrina. O teor do dispositivo é o seguinte:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:  
[...]  
IX – as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

Ainda que tenha aplicado a regra sem limitações,<sup>305</sup> mais recentemente o Superior Tribunal de Justiça vem consolidando posição no sentido de que a existência de grupo econômico é insuficiente para a aplicação da responsabilidade, sendo necessário demonstrar também o exercício conjunto do fato gerador. A título de ilustração, transcreve-se o seguinte acórdão:

PROCESSO CIVIL. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INEXISTENTE. EXECUÇÃO FISCAL. CRÉDITO PREVIDENCIÁRIO. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

1. Não há a alegada violação do art. 535 do CPC, pois a prestação jurisdicional foi dada na medida da pretensão deduzida.
  2. Vê-se, pois, na verdade, que a questão não foi decidida conforme objetivava a recorrente, uma vez que foi aplicado entendimento diverso.
  3. É sabido que o juiz não fica obrigado a manifestar-se sobre todas as alegações das partes, nem a ater-se aos fundamentos indicados por elas ou a responder, um a um, a todos os seus argumentos, quando já encontrou motivo suficiente para fundamentar a decisão, o que de fato ocorreu.
  4. Correto o entendimento firmado no acórdão recorrido de que, nos termos do art. 124 do CTN, 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.
  5. A pretensão da recorrente em ver reconhecida a confusão patrimonial apta a ensejar a responsabilidade solidária na forma prevista no art. 124 do CTN encontra óbice na Súmula 7 desta Corte.
- Agravo regimental improvido.<sup>306</sup>

Parte da doutrina corrobora esse entendimento, interpretando a previsão do artigo 30, IX, da Lei de Custeio da Seguridade Social, em combinação com o artigo 124, inciso I, do CTN, no sentido de que as situações em que praticado o fato gerador conjuntamente por sociedades de um grupo econômico representariam hipótese de “interesse comum”.<sup>307</sup> Com todo o respeito aos doutrinadores que apoiam essa posição, algumas críticas devem ser-lhes tecidas.

<sup>305</sup> Como exemplo, cite-se a decisão prolatada no Agravo Regimental no Recurso Especial n.º 429.923, STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 10/12/2013, DJe 16/12/2013.

<sup>306</sup> Agravo Regimental no Agravo em Recurso Especial n.º 429.923, STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro Humberto Martins, julgado em 10/12/2013, DJe 16/12/2013. No mesmo sentido, Recurso Especial n.º 1.144.884, STJ, Segunda Turma, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, julgado em 07/12/2010, DJe 03/02/2011.

<sup>307</sup> VELLOSO, Andrei Pitten. Responsabilidade tributária das empresas integrantes de grupos econômicos. *Carta Forense*, São Paulo, 3 set. 2015. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilidade-tributaria-das-empresas-integrantes-de-grupos-economicos/15751>. Acesso em: 10 ago. 2016; BECHO, Renato Lopes. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 255.



A atribuição de responsabilidade tributária ao grupo econômico – sobretudo por meio de lei ordinária – é inconstitucional, sendo desprovido reiterar os argumentos desenvolvidos ao longo deste estudo. Não há motivo para considerar exceção a previsão do artigo 30, IX, da Lei n.º 8.212/91. Da mesma forma, é desnecessário reprimir o que se disse acerca da inaptidão da solidariedade do artigo 124 do CTN para criar hipótese de sujeição passiva, bem como sobre a prática conjunta de fato gerador e a imprecisão de caracterizá-la como “responsabilidade tributária”. Afinal, se, por exemplo, duas sociedades que compõem grupo econômico são empregadoras em conjunto de determinado funcionário, ambas são contribuintes solidárias em relação à contribuição previdenciária patronal, sendo facultado ao fisco exigir a integralidade do tributo de qualquer delas (artigo 124, parágrafo único, do CTN). Nesse caso, sequer seria possível definir qual seria a contribuinte e qual seria a responsável. Ademais, é irrelevante a configuração de grupo econômico.

Ainda que superadas essas objeções, veja-se que a previsão do artigo 30, IX, da Lei 8.212/91, torna-se inútil caso seja interpretada em conjunto com o inciso I do artigo 124 do Código Tributário Nacional. Isso porque o dispositivo em questão dispensa previsão legal para a caracterização da solidariedade, ou seja, nesse caso a solidariedade é *natural*, pois decorre da identidade da posição jurídica ocupada por mais de um indivíduo. É exatamente para as hipóteses em que inexistente essa condição que se destina o inciso II desse artigo. Contudo, o STF, no Recurso Extraordinário n.º 562.276,<sup>308</sup> foi claro ao vedar ao legislador ordinário a possibilidade de criação de nova hipótese de responsabilidade sob o abrigo do artigo 124, II.

Dessas considerações pode-se concluir que, ou a previsão do artigo 30, IX, da Lei n.º 8.212/91 é inútil por veicular hipótese de solidariedade que dispensa previsão legal, ou é inconstitucional por criar hipótese de responsabilidade tributária em desacordo com o CTN e em violação aos princípios fundamentais de Direito Tributário. De qualquer sorte, por um ou por outro lado, não há que se falar em responsabilidade tributária do grupo econômico em razão de débitos previdenciários.<sup>309</sup>

---

<sup>308</sup> Recurso Extraordinário n.º 562.276 (repercussão geral), STF, Tribunal Pleno, Rel. Ministra Ellen Gracie, julgado em 03/11/2010, DJe 09/02/2011.

<sup>309</sup> ÁVILA, Humberto. *Grupo econômico*. Palestra inaugural do XL Simpósio de Direito Tributário do CEU/IICS em 06.11.2015. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Segurança jurídica matéria tributária*. Porto Alegre: Magister, 2016, p. 24-25.

## CONCLUSÃO

A investigação desenvolvida ao longo do trabalho foi capaz de demonstrar a correção da conclusão provisória apresentada na introdução, isto é, que a responsabilidade tributária não pode ser imputada aos grupos econômicos. Trata-se de constatação relevante para o estudo do Direito Tributário, já que é preciso avançar no desenvolvimento dos mecanismos de defesa do indivíduo em face do Estado. Isso porque não basta jurisprudência e doutrina defenderem ardorosamente conceitos como “tipicidade fechada”, “legalidade estrita” e “reserva de lei formal”, se, diante de hipótese concreta de abuso no exercício do poder de tributar, são incapazes de fazer uso das ferramentas que a Constituição forneceu. Afinal, se vige a regra da legalidade tributária e se há reserva de lei complementar quanto à sujeição passiva, não é tolerável o emprego de dispositivos previstos em lei ordinária para ampliar as hipóteses de responsabilidade tributária. Trata-se de exemplo claro de violação às normas do sistema tributário nacional que, de tão evidente, acaba passando despercebida. De qualquer sorte, mais do que reiterar essa conclusão, buscou-se – na medida do possível para as pretensões do presente trabalho – afastar objeções e garantir-lhe o necessário apoio normativo, por meio do exame dos elementos estruturadores da responsabilidade tributária no ordenamento brasileiro e da sua distinção quanto a figuras assemelhadas, cuja necessária separação nem sempre é devidamente observada.

Além da ausência de responsabilidade tributária de grupo econômico, é importante destacar algumas conclusões parciais alcançadas ao longo da investigação em razão da sua contribuição na construção da conclusão geral, assim como para a análise de outros temas vinculados à responsabilidade tributária:

1. A diferenciação das categorias normativas (regras e princípios) é necessária para que se disponha dos meios adequados para compreender a técnica de normatização adotada pelo constituinte e, por conseguinte, para delimitar o alcance do poder de tributar e de “responsabilizar” de que dispõe o legislador (complementar e ordinário).

2. A distinção entre texto e norma, consolidada pela doutrina, não significa que os enunciados normativos sejam desprovidos de sentidos prévios à interpretação. Embora padeçam de equivocidade e de vagueza, os termos que constituem os dispositivos de lei são dotados de sentidos mínimos, sem os quais sequer seria

possível a comunicação. Nesse sentido, conceitos pré-constitucionais consolidados pelo uso técnico, ao serem empregados pela Constituição, levam consigo significados mais precisos, os quais não podem ser ignorados pelo intérprete.

3. O conceito de grupo econômico pode ser construído a partir da legislação societária, embora também seja empregado em outros campos do Direito, como o trabalhista e o consumerista. No Direito Tributário, não há definição de grupo econômico, senão por disposição infralegal (Instrução Normativa RFB n.º 971/2009). Em todos esses âmbitos, o grupo econômico caracteriza-se pela presença de dois elementos: o poder de controle e a pluralidade de sociedades. Com efeito, pode-se afirmar que há grupo econômico quando duas ou mais sociedades estão reunidas sob o controle de uma ou de um conjunto restrito de indivíduos que se articulam para exercê-lo. Isso significa que, independentemente da formalização por meio de convenção (artigo 265 da Lei de Sociedades Anônimas) ou da vinculação informal por meio do exercício do poder de controle (artigo 243), as sociedades que compõem o grupo mantêm personalidade e patrimônio próprios, sendo equivocado equiparar a formação de grupo à fusão ou incorporação de sociedades.

4. As obrigações tributárias devem ser cumpridas pelo indivíduo que incorre na hipótese prevista abstratamente na lei que cria o tributo. Contudo, essa regra pode ser excepcionada, no que se denomina responsabilidade tributária, para fins de eficiência ou viabilização da arrecadação e fiscalização tributárias (praticabilidade); de sanção pela prática de ato ilícito através da imputação do ônus tributário inadimplido ou dele resultante; e de garantia do crédito tributário quando incorporado a um patrimônio. Por outro lado, não pode ser empregada para garantir a solvência do crédito tributário, reduzindo o risco de frustração da receita pública às custas do patrimônio de terceiro que não praticou o fato gerador.

5. A responsabilidade tributária tem como pressupostos constitucionais a reserva de lei complementar e a vinculação ao fato gerador.

5.1. Por reserva de lei complementar deve-se entender a previsão do artigo 146, III, "a", da Constituição, que atribui com exclusividade à lei complementar a disciplina da sujeição passiva. Com efeito, apenas por meio de lei, de natureza complementar, é que se podem criar hipóteses de responsabilidade tributária. Isso porque, pelo seu caráter nacional e pela maior estabilidade decorrente do quórum qualificado necessário à sua aprovação, a lei complementar garante segurança, representatividade e uniformidade ao tratamento da sujeição passiva tributária. Por

outro lado, não se verifica prejuízo às competências tributárias dos entes federados ou violação ao princípio federativo, mas a ponderação prévia pelo próprio constituinte sobre o alcance da autonomia de Municípios, Estados e União.

5.2. O Código Tributário Nacional, recepcionado como lei complementar quanto à responsabilidade tributária, trata da matéria nos artigos 128 a 138. No artigo 128, fixou um arquétipo geral da responsabilidade tributária que, embora não crie propriamente hipótese de responsabilidade, serve como regra geral sobre a sua extensão e os seus requisitos. Nos artigos 134 e 135, componentes do Capítulo III (Responsabilidade de Terceiros), são enumeradas as hipóteses em que é atribuído o ônus tributário a terceiro, entre as quais não consta o grupo econômico.

5.3. A normatização da responsabilidade tributária de terceiros em hipóteses taxativas (regra com antecedente fechado), a excepcionalidade da responsabilidade tributária, a reserva de lei complementar e a proibição de analogia são condições que impõem o emprego do argumento *e contrario* como método de interpretação dos enunciados que versam sobre a responsabilidade tributária. Trata-se de técnica que veda a imputação das consequências jurídicas senão às hipóteses especificamente determinadas pela lei, isto é, se a regra vinculou a conduta A a uma consequência x, é vedado ao intérprete atribuir essa mesma consequência x à conduta B ou qualquer outra diferente de A. Com efeito, está vedada a responsabilização do grupo econômico, pois os artigos 134 e 135 exauriram as hipóteses da responsabilidade de terceiros, o que foi reconhecido pelo STF no Recurso Extraordinário n.º 562.276 ao declarar inconstitucional a regra do artigo 13 da Lei n.º 8.620/93, que igualmente previa hipótese de responsabilidade de terceiros para além daquelas contidas no CTN.

5.4. Por vinculação ao fato gerador deve-se entender a necessária relação existente entre o responsável e a situação ensejadora do fato gerador. Isso porque a responsabilidade tributária não pode ser atribuída por arbítrio do legislador, mas depende de um vínculo material que possibilite ao responsável evitar que o ônus tributário recaia sobre si. Essa igualmente não é a hipótese do grupo econômico, pois não há, apenas em razão dessa condição, um vínculo material com o fato gerador entre as sociedades que compõem o grupo.

6. A extensão da responsabilidade tributária pode ser classificada como pessoal (ou exclusiva), subsidiária e solidária. Trata-se de regras que disciplinam a relação dos sujeitos passivos, ou seja, não são capazes de criar novas hipóteses de

responsabilidade tributária. Em razão disso não se pode utilizar como fundamento para a responsabilização do grupo econômico o artigo 124 do CTN, pois somente há interesse comum (inciso I) e solidariedade por previsão de lei ordinária (inciso II) em relação a indivíduos que já compõem o polo passivo da relação tributária, não entre sujeito passivo e terceiro.

7. A responsabilidade tributária deve ainda ser reconstruída de acordo com os princípios fundamentais do ordenamento. Desse modo, não pode ser empregada como alternativa arrecadatória às regras de competência tributária (viola o direito de propriedade hipótese de responsabilidade em prejuízo do patrimônio de terceiro); como limitação à liberdade de contratação e de iniciativa (viola o direito de liberdade hipótese de responsabilidade que pune o controle societário e a estruturação lícita de grupo de sociedades); como ensejadora de diferenciação injustificada (viola a igualdade hipótese de responsabilidade em que o critério da medida de comparação seja a participação em grupo); ou em prejuízo da segurança jurídica (viola a cognoscibilidade, a confiabilidade e a calculabilidade hipótese de responsabilidade em detrimento da reserva de lei complementar, da proibição de analogia ou de previsão legal expressa). Tampouco pode ser utilizada sem observância da legalidade (somente há responsabilidade tributária prevista especificamente em lei) e do devido processo legal (o responsável deve participar da constituição do crédito tributário contra si e deve ter preservados todos os direitos processuais em âmbito administrativo e judicial).

8. Além de reconhecer a ausência de responsabilidade tributária do grupo econômico, é necessário discerni-lo de hipóteses assemelhadas, evitando-se assim a equiparação com institutos distintos e a confusão dos respectivos requisitos.

9. A constituição de grupo econômico não é hipótese de desconsideração da personalidade jurídica das sociedades que o integram.

9.1. Condutas lícitas que apontam a existência de grupo econômico não são provas de confusão patrimonial. Nesse sentido, o exercício de controle societário, com a submissão de uma sociedade controlada a uma controladora, está previsto expressamente pela Lei de Sociedades Anônimas. A semelhança de quadro societário entre sociedades tampouco implica “mistura” entre o patrimônio de sócios e sociedade. Da mesma forma, a identidade de sede, a semelhança de atividades desenvolvidas e o compartilhamento de funcionários não indicam nada além da existência de grupo societário. Nenhum desses fatos – ainda que em conjunto –

caracteriza a perda da personalidade jurídica ou da autonomia patrimonial das sociedades que compõem o grupo.

9.2. Também não há desvio de finalidade em razão da formação de grupo econômico, mesmo que ausente causa extratributária. Isso porque não se constata hipótese de simulação, dissimulação, abuso de forma, fraude à lei ou abuso de direito. A regular constituição de pessoa jurídica participante de grupo econômico corresponde exatamente ao ato declarado, realizado de acordo com os requisitos legais e voltado à obtenção da lícita finalidade de reduzir custos, protegida pela liberdade de atividade econômica e de iniciativa.

10. A prática conjunta de fato gerador não tem qualquer relação com o grupo econômico, pois nada impede que pessoas pratiquem conjuntamente fato gerador sem que mantenham vínculo de controle comum ou recíproco. Tampouco diz respeito à hipótese de responsabilidade tributária, pois, ao incorrer na hipótese do fato gerador, o indivíduo torna-se – ele próprio – sujeito passivo tributário na posição de contribuinte. Desse modo, essa interpretação à qual o STJ tentou vincular a hipótese de responsabilidade do grupo econômico prevista no artigo 30, IX, da Lei n.º 8.212/91, não pode ser considerada constitucional.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- ALEXY, Robert. *Theorie der Grundrechte*. Baden-Baden: Suhrkamp, 1994.
- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ANTUNES, José Augusto Engrácia. The governance of corporate groups. In: ARAUJO, Danilo dos Santos Borges de; WARDE JR., Walfrido Jorge (Org.). *Os grupos de sociedades: organização e exercício da empresa*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 23-59.
- ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 1992.
- \_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário brasileiro*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966.
- ÁVILA, Humberto. Ágio com fundamento em rentabilidade futura. Empresas do mesmo grupo. Aquisição mediante conferência em ações. Direito à amortização. Litude formal e material do planejamento tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 205, outubro, 2012, p. 163-184.
- \_\_\_\_\_. Argumentação jurídica e a imunidade do livro eletrônico. *Revista da Faculdade de Direito da UFRGS*. Porto Alegre, n. 19, 2001, p. 157.
- \_\_\_\_\_. A teoria dos princípios e o direito tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 125, fevereiro, 2006, p. 33-49.
- \_\_\_\_\_. Ciência do direito tributário e discussão crítica. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, n. 32, 2014, p. 159-197.
- \_\_\_\_\_. Eficácia do novo Código Civil na legislação tributária. In: GRUPPENMACHER, Betina Treiger (Coord.). *Direito Tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, v. 1, p. 61-79.
- \_\_\_\_\_. *Grupo econômico*. Palestra inaugural do XL Simpósio de Direito Tributário do CEU/IICS em 06.11.2015. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Segurança jurídica matéria tributária*. Porto Alegre: Magister, 2016, p. 19-32.
- \_\_\_\_\_. ICMS. Substituição tributária no Estado de São Paulo. Base de cálculo. Pauta fiscal. Competência legislativa estadual para devolver a diferença constante entre o preço usualmente praticado e o preço constante da pauta. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 124, janeiro, 2006, p. 92-111.
- \_\_\_\_\_. Lei complementar sobre normas gerais. Matéria de norma geral. Prescrição e decadência. Prazo. Fixação por lei ordinária contrária à lei complementar. Exame de constitucionalidade. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 157, outubro, 2008, p. 107-114.

\_\_\_\_\_. Planejamento tributário. *Revista de Direito Tributário*. São Paulo: Malheiros, n. 98, 2006, p. 74-85.

\_\_\_\_\_. Repensando o “princípio da supremacia do interesse público sobre o particular”. *Revista Eletrônica sobre a Reforma do Estado*, n. 11, set/out/nov, Salvador: Instituto Brasileiro de Direito Público, 2007. Disponível em: <<http://www.direitodoestado.com/revista/rere-11-setembro-2007-humberto%20avila.pdf>>. Acesso em 20 out 2016.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade pessoal dos administradores por atos praticados com abuso de poder. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, n. 27, 2012, p. 384-392.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade por sucessão empresarial. Responsabilidade da sucessora por penalidades decorrentes das faltas cometidas pela empresa sucedida. Exame da abrangência do artigo 132 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 187, abril, 2011, p. 119-131.

\_\_\_\_\_. *Segurança jurídica: entre permanência, mudança e realização no direito tributário*. São Paulo: Malheiros, 2011.

\_\_\_\_\_. *Sistema constitucional tributário*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

\_\_\_\_\_. Substituição tributária e base de cálculo: os limites da padronização fiscal. *Revista da Ajuris*. Porto Alegre, v. 100, 2005, p. 169-185.

\_\_\_\_\_. *Teoria da igualdade tributária*. 2. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

\_\_\_\_\_. *Teoria dos princípios: da definição à aplicação dos princípios jurídicos*. 16. ed. São Paulo: Malheiros, 2014.

BALEEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. atualizada por MACHADO DERZI, Misabel de Abreu, Rio de Janeiro: Forense, 2000.

\_\_\_\_\_. *Limitações constitucionais ao poder de tributar*. 8. ed. atualizada por MACHADO DERZI, Misabel de Abreu, Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 221, fevereiro, 2014, p. 129-138.

\_\_\_\_\_. A sujeição passiva tributária é um tema constitucional ou infraconstitucional? *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 195, dezembro, 2011, p. 26-36.

\_\_\_\_\_. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 247-263.



\_\_\_\_\_. *Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135*. São Paulo: Saraiva, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. *Teoria geral do direito tributário*. São Paulo; Saraiva, 1963.

BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 187, abril, 2011, p. 68-81.

BYDLINSKI, Franz. *Juristische Methodenlehre und Rechtsbegriff*. 2. ed. Wien: Springer, 1991.

CANARIS, Claus-Wilhelm. *Die Feststellung von Lücken im Gesetz*. 2. ed. Berlin: Duncker & Humblot, 1983.

\_\_\_\_\_. *Pensamento sistemático e conceito de sistema na ciência do direito*. Tradução A. Menezes Cordeiro. 5. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 2012.

CARRAZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 26. ed. São Paulo: Malheiros, 2010.

CARRION, Valentin. *Comentários à Consolidação das Leis do Trabalho*. 34. ed. atualizada CARRION, Eduardo, São Paulo: Saraiva, 2009.

CARVALHOSA, Modesto. *Comentários à lei de sociedades anônimas, 4º volume: tomo II: artigos 243 a 300*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CASTRO, Rodrigo R. Monteiro de. Controle gerencial e o grupo de sociedades. In: ARAUJO, Danilo dos Santos Borges de; WARDE JR., Walfrido Jorge (Org.). *Os grupos de sociedades: organização e exercício da empresa*. São Paulo: Saraiva, 2012, p. 151-175.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Sujeição passiva direta e indireta: substituição tributária. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte*. São Paulo: IOB, 2010, p. 203-277.

\_\_\_\_\_. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 157-185.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais. Centro de Extensão Universitária – CEU, 2011, Pesquisas tributárias, n. 17, p. 83-108.

COMPARATO, Fábio Konder; SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle na sociedade anônima*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. 5. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

\_\_\_\_\_. *Princípio da capacidade contributiva*. 4. ed. São Paulo: Malheiros, 2012.

DELGADO, Maurício Godinho. *Curso de direito do trabalho*. 8. ed. São Paulo: LTr, 2009.

FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. *Revista Dialética do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 229, outubro, 2014, p. 88-101.

\_\_\_\_\_. Incidente de desconconsideração da personalidade jurídica e os grupos econômicos. In: CONRADO, Paulo Cesar; ARAUJO, Juliana Furtado Costa (Coord.). *O novo CPC e seu impacto no direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Fiscosoft, 2016, p. 13-42.

\_\_\_\_\_. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FERRAZ JUNIOR, Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 4. ed. São Paulo: Atlas, 2003.

FERREIRA NETO, Arthur M. Fundamentos filosóficos da responsabilidade tributária. In: \_\_\_\_\_; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 17-79.

FUNARO, Hugo. *Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro: as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no Código Tributário Nacional*. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

GIANNINI, A. D. *Istituzioni di diritto tributario*. 8. ed. Milano: Giuffrè, 1960.

GOMES, Luis Augusto da Silva. A responsabilidade tributária e o redirecionamento da execução fiscal mediante o instituto da desconconsideração da personalidade jurídica. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, n. 18, 2004, p. 296-307.

GRAU, Eros. *Ensaio e discurso sobre a interpretação/aplicação do Direito*. 5. ed. São Paulo: Malheiros, 2009.

GUASTINI, Riccardo. *Interpretare e argomentare*. Milano: Giuffrè, 2011.

\_\_\_\_\_. *L'interpretazione dei documenti normativi*. Milano: Giuffrè, 2004.

\_\_\_\_\_. *Nuovi studi sull'interpretazione*. Roma: Aracne, 2008.

HALACZINSKY, Raymond. *Die Haftung im Steuerrecht*. 4. ed. Herne: NWB, 2013.

HEY, Johanna. *Steuerplanungssicherheit als Rechtsproblem*. Köln: O. Schmidt, 2002.

JUST, Gustavo. *Interpretando as teorias da interpretação*. São Paulo: Saraiva, 2014.

KELSEN, Hans. *Reine Rechtslehre*. 2. ed. Wien: Franz Deuticke, 1960.

KLUG, Ulrich. *Juristische Logik*. 4. ed. Berlin: Springer, 1982.

KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica: (disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

LARENZ, Karl. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. Berlin: Springer, 1960.

\_\_\_\_\_. *Methodenlehre der Rechtswissenschaft*. 3. ed. atualizada por CANARIS, Claus-Wilhelm, Berlin: Springer, 1995.

\_\_\_\_\_. *Metodologia da Ciência do Direito*. Tradução de José Lamego. 3. ed. Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, 1997.

LEÃO, Martha Toribio. *Controle da extrafiscalidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2015.

LEAL, Hugo Barreto Sodré. *Responsabilidade tributária na aquisição do estabelecimento empresarial*. São Paulo: Quartier Latin, 2007.

LESSA, Donovan Mazza, FONSECA; Fernando Daniel de Moura; LIMA, Daniel Serra. Novas perspectivas sobre o rateio de despesas à luz do entendimento do Carf e da Receita Federal do Brasil. *Revista Dialética do Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 211, abril, 2013, p. 31-41.

LOBO, Jorge. *Grupo de sociedades*. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

MARINS, James. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 197-208.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade tributária. In: \_\_\_\_\_ (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais. Centro de Extensão Universitária – CEU, 2011, Pesquisas tributárias, n. 17, p. 25-57.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade tributária dos grupos econômicos. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. 2. ed., Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 135-144.

MARTINS, Marcelo Guerra. Responsabilidade tributária dos grupos de empresas. In: CARVALHO, Cristiano (Coord.). *Direito Tributário Atual*. Rio de Janeiro: Elsevier, 2015, p. 298-318.

MASINA, Gustavo. *Sanções tributárias*. São Paulo: Malheiros, 2016.

MELO, José Eduardo Soares de. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 225-245.

MENKE, Cassiano. *Irretroatividade tributária material: definição, conteúdo e eficácia*. São Paulo: Malheiros, 2015.

NACKE, Alois. *Die Haftung für Steuerschulden: Beratung, Gestaltung, Verfahren*. 3. ed. Köln: Dr. Otto Schmidt, 2012.

OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; FAJERSZTAJN, Bruno; CARVALHO, Cláudia Vit de. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais. Centro de Extensão Universitária – CEU, 2011, Pesquisas tributárias, n. 17, p. 330-383.

\_\_\_\_\_; et al. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 157-185.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PECZENIK, Aleksander. *On law and reason*. Dordrecht: Kluwer, 1989.

PEIXOTO, Daniel Monteiro. *Responsabilidade tributária e os atos de formação, administração, reorganização e dissolução das sociedades*. São Paulo: Saraiva, 2012.

PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da lei nº 6.404/76. *Revista de Direito GV*, v.1, n. 2, São Paulo: FGV, 2005, p. 5-27. Disponível em: <[http://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/rdgv\\_02\\_p005\\_028.pdf](http://direitosp.fgv.br/sites/direitosp.fgv.br/files/rdgv_02_p005_028.pdf)>. Acesso em: 20 jun. 2016.

REPÚBLICA FEDERAL DA ALEMANHA. Novo código tributário alemão. Tradução Ruy Barbosa Nogueira. Rio de Janeiro: Forense, 1978.

ROCHA, Paulo Victor Vieira da. *Substituição tributária e proporcionalidade: entre capacidade contributiva e praticabilidade*. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

RODRIGUES, Marilene Talarico Martins. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 265-314.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. *Curso de direito constitucional*. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

SCHAUER, Frederick. *Playing by the rules: a philosophical examination of rule-based decision-making in law and in life*. Oxford: Oxford University Press, 2012.

SCHMIDT, Mathias. *Sachgerechte Besteuerung des Organkreises oder Haftung im übermaß? Schriften zum Steuerrecht*. Berlin: Duncker & Humblot, 2013.

SCHÖN, Wolfgang. Legalität, Gestaltungsfreiheit und Belastungsungleichheit als Grundlagen des Steuerrechts In: HÜTTEMANN, Rainer (Org.). *Gestaltungsfreiheit und Gestaltungsmissbrauch im Steuerrecht*. Köln: Otto Schmidt, 2010, p. 29-63.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

\_\_\_\_\_. Planejamento tributário: limites à norma antiabuso. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, n. 24, 2010, p. 345-370.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais. Centro de Extensão Universitária – CEU, 2011, Pesquisas tributárias, n. 17, p. 131-145.

\_\_\_\_\_.; BARBOSA, Mateus Calicchio. A persona e o Direito: entre a realidade e a ficção das pessoas jurídicas. *Revista Direito Tributário Atual*. São Paulo: Dialética, n. 30, 2014, p. 251-273.

TARELLO, Giovanni. *L'interpretazione della legge*. Milano: Giuffrè, 1980.

TAVARES, Alexandre Macedo. A (in)compensabilidade tributária de débitos próprios com créditos pertencentes a empresas integrantes de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, n. 195, dezembro, 2011, p. 26-36.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (Coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: Magister, 2015. p. 553-564.

VELLOSO, Andrei Pitten. Modalidades de sujeição passiva no Código Tributário Nacional. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (Coord.). *Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos dos contribuintes*. São Paulo: IOB, 2010, p. 155-201.

\_\_\_\_\_. Responsabilidade tributária das empresas integrantes de grupos econômicos. *Carta Forense*, São Paulo, 3 set. 2015. Disponível em: <http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilidade-tributaria-das-empresas-integrantes-de-grupos-economicos/15751>. Acesso em: 10 ago. 2016.

VILLA, Vittorio. *Una teoria pragmaticamente orientata dell'interpretazione giuridica*. Torino: G. Giappichelli, 2012.

ZIPPELIUS, Reinhold. *Juristische Methodenlehre*. 11. ed., München: C. H. Beck, 2012.