

PONTIFÍCIA UNIVERSIDADE CATÓLICA DE MINAS GERAIS
Programa de Pós-Graduação em Direito

Suélen Marine Silva

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ENTRE AS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS
QUE COMPÕEM GRUPOS ECONÔMICOS**

Belo Horizonte
2020

Suélen Marine Silva

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ENTRE AS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS
QUE COMPÕEM GRUPOS ECONÔMICOS**

Dissertação de Mestrado apresentada ao programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do título de Mestre em Direito Público.

Área de Concentração: Direito Público

Orientador: Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes

Belo Horizonte

2020

FICHA CATALOGRÁFICA

Elaborada pela Biblioteca da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais

S586r Silva, Suélen Marine
A responsabilidade tributária entre as sociedades empresárias que compõem grupos econômicos / Suélen Marine Silva. Belo Horizonte, 2020.
125 f.

Orientador: Flávio Couto Bernardes
Dissertação (Mestrado) – Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais.
Programa de Pós-Graduação em Direito

1. Responsabilidade tributária - Brasil. 2. Grupo econômico - responsabilidade tributária - Brasil. 3. Execução fiscal. 4. Função social. 5. Empresas - Fusão e incorporação. 6. Direito societário - Legislação - Brasil. 7. Pessoa jurídica - tributação - Brasil. I. Bernardes, Flávio Couto. II. Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. Programa de Pós-Graduação em Direito. III. Título.

SIB PUC MINAS

CDU: 336.2.024

Suélen Marine Silva

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ENTRE AS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS
QUE COMPÕEM GRUPOS ECONÔMICOS**

Dissertação de Mestrado apresentada ao programa de Pós-Graduação em Direito da Faculdade Mineira de Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, como requisito parcial à obtenção do Título de Mestre em Direito Público.

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes (Orientador) – PUC Minas

Prof. Dr. Giovani Clark – PUC Minas

Prof. Dr. Fábio Artigas Grillo - UFPR

Prof. Dr. Jean Carlos Fernandes – PUC Minas

Belo Horizonte, 03 de fevereiro de 2020.

À minha mãe, por todo apoio e suporte.

Ao meu pai in memoriam, que em vida garantiu as estruturas para chegar até aqui.

Agradecimentos

Em primeiro lugar, ao Universo, por me colocar no lugar certo, na hora certa e em contato com as pessoas certas.

Ao meu orientador, Professor Dr. Flávio Couto Bernardes, que acreditou e investiu em mim, sempre me motivando e não me deixando desistir nos momentos de desânimo. Agradeço pela inspiração e pela contribuição intelectual que me trouxe, pois com a troca de conhecimento me (re)descobri no meio acadêmico. Sua orientação, puxões de orelha, troca de ideias e paciência contribuíram muito para meu crescimento intelectual e acadêmico. A forma como a orientação foi levada, me deixando à vontade para encontrar o tema que gostasse de tratar e fazer o trabalho ao meu tempo foi crucial para sua conclusão. Obrigada pela boa relação e confiança construída ao longo desses dois anos.

À minha mãe, pelo suporte e apoio para prosseguir com os estudos, incentivo e motivação para não desistir nos momentos mais difíceis.

Aos meus filhos felinos, companheiros constantes dessa jornada, que sempre me davam e dão amor incondicional e carinho nos momentos de maior dificuldade. Companhia dos dias e noites solitárias de estudos.

Aos professores que me inspiraram a seguir o caminho acadêmico e que mostravam o brilho no olhar ao lecionar.

E, finalmente, à Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, pela bolsa de estudos para cursar a pós-graduação *stricto sensu*, sem ela não seria possível obter o tão sonhado título.

Dize-nos, pois, que te parece? É lícito pagar o tributo a César, ou não?
Jesus, porém, conhecendo a sua malícia, disse: Por que me experimentais, hipócritas?
Mostrai-me a moeda do tributo. E eles lhe apresentaram um dinheiro.
E ele diz-lhes: De quem é esta efígie e esta inscrição?
Dizem-lhe eles: De César. Então ele lhes disse: Dai, pois, a César o que é de César, e a Deus
o que é de Deus.
Mateus 22:17-21

Resumo

A presente dissertação foi desenvolvida no âmbito do programa de pós-graduação *stricto sensu* – Mestrado da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais. O objetivo principal da pesquisa é responder como responsabilizar pelos créditos tributários as sociedades empresárias que compõem grupos econômicos. A escolha do tema se justifica pelo fato de que o Estado Democrático de Direito instituído pela Constituição Federal de 1988 garante amplos direitos aos cidadãos e para efetivar esses direitos o Estado precisa ser financiado através da tributação. Diante da relevância do crédito constitucional para efetivar os direitos sociais e fundamentais e manter a máquina estatal em funcionamento, o CTN positivou no artigo 121, I, o responsável tributário como sujeito passivo da obrigação tributária, e no artigo 128 positivou que o responsável deve ser pessoa vinculada ao fato gerador. No tocante à positivação dos responsáveis tributários, o CTN regulou entre os artigos 129 a 138 as hipóteses de responsabilização por sucessão, por terceiros e por infrações. Buscaram-se, no direito societário, respostas básicas sobre a administração das sociedades empresárias, bem como quais são as sociedades mais utilizadas na composição de grupos econômicos. Pesquisou-se também definição e os requisitos para a constituição dos grupos econômicos, constatando-se que não há na lei tributária e societária conceituação de grupos econômicos, sendo que a conceituação existe apenas na legislação trabalhista e instruções normativas da Receita Federal, CADE e CVM. A problemática levantada gira em torno da falta de positivação do CTN sobre a responsabilidade tributária dos grupos econômicos, e a questão da constituição da Certidão de Dívida Ativa com o nome dos sócios, administradores e pessoas jurídicas que integram o grupo econômico com consequente redirecionamento da execução fiscal, sem observar a determinação legal do artigo 135 do CTN e sem que o ente fazendário demonstre a responsabilização dessas pessoas. Para responder de que forma aplicar a responsabilidade tributária entre as sociedades empresárias que compõem os grupos econômicos partir-se-á do poder de controle da sociedade controladora do grupo econômico para com as demais sociedades integrantes do grupo, entretanto a questão do poder de controle dos grupos econômicos ainda não possui resposta na legislação societária, sendo que os grupos econômicos de fato obedecem às regras do direito societário clássico. Mesmo sendo norma hierarquicamente superior por ser

Lei Complementar, o CTN alinha-se com o direito societário clássico, no tocante à responsabilidade tributária. Ao final, conclui-se que a falta de positividade sobre a responsabilidade tributária dos econômicos não é empecilho para sua responsabilização, pois a solução para o tema parte do questionamento sobre quem exerce o poder de controle da sociedade controladora que subordina as demais. Ato contínuo, conclui-se também que a instauração do incidente da desconsideração da personalidade jurídica é desnecessária no âmbito da responsabilidade tributária, pois o artigo 135 do CTN prevê a responsabilização do terceiro envolvido no excesso praticado contra a fazenda pública. A metodologia adotada foi pesquisa jurisprudencial, doutrinária e legislação. O método adotado foi o qualitativo.

Palavras-chave: Grupos Econômicos – Responsabilidade Tributária – Poder de Controle – Redirecionamento da Execução Fiscal – Função social da empresa.

Abstract

This dissertation was developed under the *stricto sensu* postgraduate program - Master of the Pontifical Catholic University of Minas Gerais. The main objective of the present work is to answer how to make responsible for the tax credits the business companies that make up economic groups. The choice of theme is justified by the fact that in the Democratic Rule of Law established by the Federal Constitution of 1988 guarantees broad rights to citizens and to realize these rights the State needs to be financed through taxation. In view of the relevance of constitutional credit to enforce social and fundamental rights and keep the state machine in operation, CTN affirmed in article 121, I the taxpayer as a taxpayer and in article 128 affirmed that the responsible person must be a related person. to the generator fact. Regarding the positivization of taxpayers, CTN positives between Articles 129 to 138 the cases of liability for succession, third parties and infringements. The articles of interest to the research are articles 134, VII and 135. We sought in corporate law basic answers on the management of business companies, as well as which are the companies most used in the composition of economic groups. The definition and the requirements for the constitution of the economic groups were also investigated, noting that there is no tax and corporate law conceptualization of economic groups, and the concept exists only in labor legislation and regulatory instructions of the IRS, CADE and CVM. . The problem raised revolves around CTN's lack of positivity regarding the tax liability of the economic groups, and the issue of the constitution of the Active Debt Certificate with the names of the partners, administrators and legal entities that integrate the economic group with consequent redirection of execution. without complying with the legal determination of article 135 of the CTN and without the tax authority demonstrating the accountability of these persons. To answer how to apply the tax liability between the business companies that make up the economic groups will start from the controlling power of the controlling group of the economic group to the other companies of the group, however the question of the controlling power of the economic groups. Economic groups still have no answer in corporate law, and economic groups do obey the rules of classic corporate law. Even though it is a hierarchically superior norm because it is a Complementary Law, CTN is in line with classic corporate law, regarding tax liability. In the end it is concluded that the lack of positivization about the tax liability of the economic is not an obstacle to their

accountability, because the solution to the theme starts from the question of who exercises the controlling power of the controlling company that subordinates the others. Then, it is also concluded that the initiation of the incident of disregard of legal personality is unnecessary in the context of tax liability, since Article 135 of the CTN provides for the liability of the third party involved in the excess practiced against the public farm. The methodology adopted was jurisprudential research, doctrinal and legislation. The adopted method was the qualitative one.

Keywords: Economic Groups - Tax Responsibility - Control Power - Redirection of Tax Foreclosure - Social Function of the Company.

Sumário

1. INTRODUÇÃO	13
2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO	17
2.1 A tributação na evolução do Estado	18
2.1. Fato gerador	23
2.2. Obrigação tributária e crédito tributário	26
2.4. Sujeito ativo e passivo da obrigação tributária	29
2.5. Responsabilidade tributária	31
2.5.1. <i>Responsabilidade dos Sucessores</i>	34
2.5.2. <i>Responsabilidade de Terceiros</i>	39
2.5.4. <i>Responsabilidade por infração</i>	41
2.6. Lei Complementar Tributária x Lei Ordinária Societária	42
3. A RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE NO CÓDIGO CIVIL E SUA FUNÇÃO SOCIAL	45
3.1. Constituição e desconsideração da personalidade jurídica	48
3.2. Classificação das sociedades	54
3.2.1 <i>Sociedade personificada e não personificada</i>	54
3.2.2. <i>Sociedades simples e sociedades empresárias</i>	54
3.2.3. <i>Responsabilidade limitada e ilimitada</i>	55
3.2.4. <i>Sociedade de pessoas e de capital</i>	56
3.2.5. <i>Sociedades Coligadas e não coligadas</i>	56
3.3 Os efeitos da responsabilidade tributária nas sociedades empresárias	57
3.3.1. <i>Sociedade em Nome Coletivo</i>	58
3.3.2. <i>Sociedade em Comandita Simples</i>	62
3.3.3. <i>Sociedade em Conta de Participação</i>	66
3.3.4 <i>Sociedade Anônima</i>	69
3.3.5 <i>Sociedade em Comandita por Ações</i>	73
3.3.6 <i>Sociedade Limitada</i>	75
4. A CONCENTRAÇÃO EMPRESARIAL E A FORMAÇÃO DOS GRUPOS ECONÔMICOS	80
4.1. Requisitos para configuração dos grupos econômicos	84
4.2. Grupo econômico de fato	85
4.3. Grupo econômico de direito	87

4.4. Grupo econômico no direito trabalhista	87
4.7. A discrepância das normas	92
5. A PROBLEMÁTICA SOBRE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ENTRE AS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS QUE COMPÕEM GRUPOS ECONÔMICOS	94
5.1. Da falta da positivação sobre grupos econômicos no Código Tributário Nacional, a constituição da certidão de dívida ativa e do redirecionamento da execução fiscal	96
5.2. Poder de controle como hipótese da responsabilidade tributária.	99
5.3. Jurisprudência do STJ sobre grupos econômicos e o redirecionamento da execução fiscal.....	103
5.4. A Responsabilidade tributária entre as sociedades empresárias que compõem grupos econômicos	109
6. CONCLUSÃO	116
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	118

1. INTRODUÇÃO

A Constituição Federal de 1988 instituiu o Estado Democrático de Direito, que assegura direitos e garantias fundamentais. O artigo 3º da Constituição da República estabelece ser um de seus objetivos a erradicação da pobreza e das desigualdades entre as regiões e garantir o desenvolvimento nacional. Por sua vez, o rol do artigo 5º garante os direitos fundamentais e o artigo 6º os direitos sociais.

Para efetivar esses direitos é necessário o financiamento por meio da tributação, cuja limitação ao poder de tributar do Estado está positivado nos artigos 145 a 162 da Constituição da República.

Sendo o tributo necessário para efetivação dos direitos constitucionais, verifica-se sua importância no âmbito social e a necessidade da Administração Pública de garantir o recolhimento do crédito tributário. Nessa seara, o legislador de 1966 positivou no artigo 121, II, do Código Tributário Nacional – CTN – a figura do responsável tributário como sujeito passivo da obrigação tributária. Adiante, o artigo 128 estabelece que o responsável tributário é pessoa vinculada ao fato gerador do crédito tributário, podendo apenas ser responsabilizado por lei.

Lado outro, o artigo 5º, inciso XXII, positivou ser assegurado o direito de propriedade e no inciso XXIII determinou-se que a propriedade cumpra sua função social. A livre iniciativa insculpida no inciso IV do artigo 170 e novamente a propriedade privada positivada no inciso II do referido artigo deixam claro que o exercício da livre iniciativa é inerente à propriedade privada.

Nesse contexto, o empresário disposto a assumir os riscos do negócio e constituir sociedade empresária o fará tendo assegurado seu direito de propriedade. Os bens que constituem a sociedade empresária integram o patrimônio privado da pessoa jurídica, sendo que a partir desses bens a atividade será realizada, gerando trabalho, recolhendo tributo, e claro, rendendo lucro aos sócios.

Assim, a função social da propriedade no campo empresarial constitui a função social da empresa, na qual os sócios administradores, administradores, ou melhor, aquele que detém o poder de controle da sociedade empresária deverá guiar a pessoa jurídica de modo a cumprir sua função social. O parágrafo único do artigo 116 da Lei n. 6.404 de 1976 – Lei das Sociedades Anônimas - determina que

o sócio controlador deverá usar seu poder de controle a fim de guiar a empresa de modo a atingir sua função social.

Verifica-se que o direito societário, assim como o direito tributário, são instrumentos para alcançar o bem maior, qual seja a efetivação dos direitos sociais e fundamentais. Os dois ramos do direito devem ser estudados de maneira interdisciplinar, pois o CTN, no tocante à responsabilidade positivada nos artigos 134, VII, e 135, obedece aos institutos do direito societário.

É na seara da responsabilidade tributária, mais precisamente no artigo 135, que o presente trabalho se fundamenta. O objetivo principal dessa pesquisa é responder de que forma deverão ser responsabilizados na seara tributária os grupos econômicos pelos créditos tributários.

A temática é ampla, abrangendo não apenas problemas no campo do direito tributário, mas também no direito societário, pois há alguns anos a forma de empreender era de maneira isolada, com sociedades empresárias isoladas, e hoje, com o fenômeno da globalização, para sobreviverem e serem competitivas no mercado global, as sociedades se unem em grupos, chamado por alguns doutrinadores como sociedades plurissocietárias.

Entretanto, essa forma de reorganização societária não encontra regras sobre o poder de controle positivado na legislação societária, ficando ainda submetida às regras da legislação societária.

No direito tributário, os grupos econômicos suscitam dúvidas quanto à responsabilização tributária, e que vem possibilitando a ocorrência alguns excessos da Administração Pública por constituir Cédula de Dívida Ativa com nome de sócios, administradores e pessoas jurídicas integrantes de grupo econômico, sem ao menos demonstrar a responsabilidade de cada um deles e tampouco sem observar a regra positivada no artigo 135, que determina que a responsabilização dos administradores, diretores, mandatários, prepostos, empregados e representantes da pessoa jurídica somente ocorrerá se verificada infração à lei, estatuto ou contrato social ou atos praticados com excesso de poderes. O maior problema da inscrição indevida em Certidão de Dívida Ativa – CDA é o redirecionamento da execução fiscal, que pode causar sérios danos ao patrimônio de quem tem seu nome inscrito, sem se quer ter contribuído para o ilícito tributário.

Outro problema constatado é a falta de positivação da conceituação dos grupos econômicos na legislação societária e tributária. Apenas a legislação trabalhista conceituou de forma precisa grupos econômicos.

A fim de trazer uma solução para esses dois problemas testar-se-á a hipótese do poder controle. Para averiguar a responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupos econômicos, dever-se-á primeiro questionar quem detém o poder de controle do grupo econômico, pois um dos requisitos para configuração dos grupos econômicos é o poder de controle que uma sociedade ou órgão deliberativo exerce sobre as outras sociedades.

Ademais, será demonstrado que a falta de positivação expressa sobre responsabilidade nos grupos econômicos não prejudica a configuração da responsabilidade, pois o direito tributário está alinhado com o direito societário clássico. E, mesmo integrando grupos econômicos, cada sociedade deverá ser dirigida de modo a atingir sua função social, gerando empregos, promovendo o desenvolvimento regional e recolhendo tributos.

Para responder aos questionamentos demonstrados, a pesquisa foi dividida em quatro capítulos. No primeiro capítulo, tratar-se-á da responsabilidade tributária no Estado Democrático de Direito, passando pela evolução do Estado e da tributação, chegando à atualidade para elucidar a constituição do crédito tributário e sua importância para a sociedade.

O capítulo dois tratará das sociedades tipificadas no código civil, mostrando como adquirem personalidade jurídica, sua desconsideração e possível necessidade no direito tributário, passando pela explicação de cada tipo societário e a forma como é exercido o poder de controle nessas sociedades isoladas.

Já o capítulo três procurará responder o que é grupo econômico, mostrando a falta de conceituação na legislação, os requisitos para sua formação, a forma como é tratado no direito empresarial, tributário, econômico e trabalhista. Ao final do capítulo será demonstrado se há alguma discrepância entre as normas que tratam dos grupos econômicos.

Relatando, o capítulo quatro trabalhará a problemática central da pesquisa, mostrando os problemas da inscrição indevida da CDA fora dos requisitos do artigo 135 do CTN, a falta de positivação sobre a conceituação e responsabilidade tributária dos grupos econômicos, demonstrando a hipótese do poder de controle como resposta para determinar a responsabilidade tributária. Conforme se

averiguará, a hipótese guarda muitos problemas na seara do direito societário, o que será apenas mencionado, pois não é objeto desse trabalho. Também serão analisadas as jurisprudências do Superior Tribunal de Justiça - STJ sobre os grupos econômicos. Ao final, verificar-se-á se o direito tributário, cujas normas gerais são positivadas via lei complementar, consegue responder ao problema suscitado caso se oriente pelo poder de controle gerencial dos grupos econômicos.

A metodologia adotada foi a pesquisa de doutrinas jurídicas, legislação e jurisprudências. O método adotado foi o qualitativo.

2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO ESTADO DEMOCRÁTICO DE DIREITO

O Estado Democrático de Direito assegura aos cidadãos direitos fundamentais que devem ser prestados pelo Estado. Nessa seara, a Constituição da República positivou um amplo rol de direitos a serem prestados, mas para efetivar esses direitos é necessário que haja financiamento por parte de toda a população, e esse financiamento se dá principalmente através da tributação. As regras de direito tributário e financeiro estão positivadas nos artigos 145 a 169 da Constituição Federal sendo que o artigo 145, § 1º, da capacidade contributiva, que estabelece a participação no rateio da Administração Pública na proporcionalidade de sua situação econômica.

Junto à capacidade contributiva está a solidariedade social, em que cada um contribuiu de acordo com suas possibilidades para o financiamento do Estado e, por corolário, para a efetivação dos direitos positivados. Nesse sentido, Lana (2011, p. 28) aduz: *“A solidariedade aparece justamente no fato de que somente os contribuintes, aqueles que possuem capacidade contributiva, devem arcar com os tributos, como forma de manifestação de justiça distributiva”*.

Ademais, o artigo 3º da Constituição Federal assegurou como um de seus objetivos a redução da miséria e desigualdade entre regiões e o desenvolvimento nacional, vem dos principais mecanismos para efetivar esse objetivo é através da tributação e promoção de políticas públicas de incentivos às sociedades empresárias para se desenvolverem.

Na efetivação dos direitos sociais e fundamentais as sociedades empresárias desenvolvem papel importante ao gerar empregos, promover pesquisas de desenvolvimento tecnológico e recolher tributos. Dada essa importância da pessoa jurídica na sociedade desenvolveu-se a função social da empresa, que decorre da função social da propriedade, ratificada no artigo 5º, inciso XXIII, da CF.

Verifica-se a interdisciplinaridade entre o direito tributário e o direito empresarial, pois as pessoas jurídicas são sujeitos passivos do débito tributário, e para garantir o recolhimento dos tributos, seja da pessoa jurídica ou da pessoa física, o legislador tributário criou a figura do responsável tributário.

O Código Tributário Nacional - CTN determina no artigo 121, II, o responsável tributário como sujeito passivo da obrigação tributária, e o artigo 128

positivou que o responsável tributário deve ser pessoa vinculada ao fator gerador. Lana (2011, p. 38) elucida:

A legislação tributária, atendendo aos preceitos constitucionais, organizou a participação dos indivíduos da comunidade, segundo as condições econômico-financeiras de cada um, para que não fosse criado um sistema injusto, em que a obrigação de pagamento de tributos recaísse onerosamente sobre apenas parte da população. Além de atribuir o dever de pagar tributos a todos os cidadãos, ainda regulou situações de garantia de recebimento pelo Estado, através de instituto específico, qual seja, a responsabilidade tributária. Ela envolve a participação de terceiros que, inicialmente, não têm vínculo pessoal e direto com o fato gerador da obrigação principal, mas, aos quais, foi atribuído o dever de cumpri-la. (LANA, 2011, p. 38)

A responsabilidade tributária é um instrumento que o Estado tem para garantir o recebimento do tributo. No Estado Democrático de Direito, o tributo assume importância ímpar para o custeio do financiamento público e desenvolvimento de políticas públicas que visam efetivar os direitos assegurados na Constituição Federal.

O Código Tributário Nacional positivou a responsabilidade tributária nos artigos 129 a 138, sendo a responsabilidade por sucessão confirmada nos artigos 129 a 133; responsabilidade de terceiros, nos artigos 134 e 135; e responsabilidade por infrações positivada nos artigos 136 a 138. O presente trabalho focará esforços nos artigos 134, inciso VII, e 135 do CTN, por envolver diretamente a figura do administrador e sua repercussão na estrutura societária.

2.1 A tributação na evolução do Estado.

O homem, ser social, desde os tempos mais remotos vive em grupos, e à medida que o ser humano foi se desenvolvendo, os grupos sociais também cresceram e evoluíram, surgindo então as primeiras sociedades antigas, mas ainda não eram Estados.

Com o desenvolvimento da sociedade começam a surgir respectivamente as primeiras Cidades-Estados, como Atenas e Esparta, na Grécia Antiga, e Roma, sendo que ainda não existia o Estado como conhecido hodiernamente. Essa forma embrionária de Estado necessitava manter suas atividades, como, por exemplo, a defesa de invasões estrangeiras, e o meio pelo qual se dava essa defesa era através da captação de recursos dos cidadãos.

Schoueri (2014, p. 22) demonstra que em Atenas o tributo direto cobrado dos atenienses era repudiado, mas em tempos de guerra era permitida a *eisphora*, que era cancelada tão logo terminasse a guerra. Entretanto, os bens conquistados na guerra eram divididos entre todos os cidadãos atenienses como forma de restituição dos valores pagos através da *eisphora*. Sendo a tributação direta repudiada pelos Atenienses, apenas os escravos eram tributados.

Em Roma, as cobranças de tributos alcançavam apenas as pessoas que não eram consideradas cidadãs, e assim como em Atenas, somente havia a cobrança de tributos dos cidadãos para financiar guerras, e ao fim do conflito os valores pagos eram devolvidos por meio das pilhagens de guerra. Os tributos eram considerados pelos romanos como “preço da falta de liberdade” (SCHOUERI, 2014, p. 23).

À medida que a sociedade foi evoluindo e os grupos sociais se fechando para mutuamente se defenderem das invasões estrangeiras, a forma de tributação foi se aperfeiçoando. Na Idade Média, que coincide com o feudalismo, havia os suseranos e os vassalos. O senhor do feudo, o suserano, era o responsável pela defesa da sua propriedade e dos vassalos que o serviam. A tributação era relacionada com a propriedade do senhor feudal e o rei, havendo confusão entre o público e o privado. Apenas os servos pagavam os tributos. Esse modelo de tributação era conhecido como Estado Patrimonial, que é explicado por Torres (2018, p. 07) da seguinte forma:

O Estado Patrimonial aparece, na Europa, em duas vertentes distintas: a inglesa e a holandesa, em que já desde o século XVI emergem os interesses da burguesia e na qual não formam os monopólios estatais; e a que predominou na França, Alemanha, Áustria, Espanha e Portugal, como monopólios e os rígidos privilégios corporativos. O Estado Patrimonial, que surge com a necessidade de uma organização estatal, para fazer guerra, agasalha diferentes realidades sociais – políticas, econômicas, religiosas etc. Mas a sua dimensão principal – que lhe marca o próprio nome – consiste em se basear no patrimonialismo financeiro, ou seja, em viver fundamentalmente das rendas patrimoniais ou dominiais do príncipe, só secundariamente se apoiando em receitas extrapatrimoniais de tributos. A característica patrimonialista, porém, não decorre apenas dos aspectos quantitativos, posto que o fundamental é que o tributo ainda não ingressava plenamente na esfera da publicidade, sendo apropriado de forma privada, isto é, como resultado do exercício da *jurisdictio* e de modo transitório, sujeito à renovação anual. No Estado Patrimonial se confundem o público e o privado, o *imperum* e o *dominium*, a fazenda do príncipe e a fazenda pública. (TORRES, 2018, p. 07)

O modelo do Estado Patrimonial foi paulatinamente substituído pelo Estado de Polícia, no qual ainda remanescem características do Estado Patrimonial, mas a diferença reside no intervencionismo, como Torres (2019, p. 07) elucida:

O Estado de Polícia sucede o Estado Corporativo, de Ordens ou Estamental, especialmente no Século XVIII, e antecede o Estado de Direito, de cujos adeptos recebe o apelido pejorativo. Alguns o subsumem ainda no conceito de Estado Patrimonial, em seu momento modernizador, Floresce principalmente na Alemanha e na Áustria e transmiga com certo atraso para a Itália, para a Espanha e para Portugal da época pombalina. Mas não penetra na Inglaterra, na Holanda e em algumas cidades italianas, nas quais começaram a prevalecer os interesses burgueses; nem na França, onde a passagem do patrimonialismo ao liberalismo se faz revolucionariamente. O Estado de Polícia é modernizador, intervencionista, centralizador e paternalista. Baseia-se na atividade de “polícia”, que corresponde ao conceito alemão de *Polizei*, e não ao de política no sentido grego ou latino, eis que visa sobretudo à garantia da ordem e da segurança e à administração do bem-estar e da felicidade dos súditos e do Estado. (TORRES, 2018, p. 07)

Importante esclarecer que o Estado Patrimonial corresponde ao período da Idade Média até a formação dos Estados Nacionais Europeus, sendo paulatinamente trocado pelo Estado de Polícia, que não adentrou na Inglaterra devido à revolução industrial e ao nascimento dos ideais liberais; já, na França, a Revolução Francesa trazia em seu bojo ideias iluministas e o liberalismo econômico e individual.

Na ordem evolutiva dos modelos de Estado Financeiro, o Estado de Polícia foi substituído pelo Estado Fiscal, mas na Inglaterra, França e Holanda, essa forma de Estado Financeiro substitui o Estado Patrimonial. No Estado Fiscal não é o Estado que gera sua riqueza para se financiar, mas o cidadão, por meio da arrecadação dos tributos, sendo que sua estrutura é pautada no liberalismo político e econômico compatível com o capitalismo. O orçamento público se aperfeiçoou, os indivíduos são tributados de acordo com sua capacidade contributiva, e há menos intervenção estatal. Torres (2018, p. 08-09) divide o Estado Fiscal em três fases distintas: Estado Fiscal Minimalista, Estado Social Fiscal e Estado Democrático e Social Fiscal.

O Estado Fiscal Minimalista, que se estendeu do final do século XVIII ao início do século XX, corresponde ao Estado Liberal Clássico. Não necessitava de sistema tributário amplo, pois se restringia ao poder de polícia, administração da justiça e prestação de poucos serviços públicos (TORRES, 2018, p. 08). Coincide

com a época em que eclodiram as primeiras revoltas dos trabalhadores que visavam melhoria nas condições do trabalho (Ludismo e Cartismo)¹, na distribuição de riquezas (ideias de Marx sobre o socialismo), Primeira Guerra Mundial (de 1914 a 1918), e a quebra da bolsa de Nova York, em 1929. A partir daqui, a ideia da mão invisível do mercado começa a ruir.

Diante dos fatos históricos mencionados é nítido que o Estado Fiscal Minimalista não mais dava conta da crise que assolou o início do século XX e das revoluções sociais que ocorreram, como a Revolução Russa (1917). Nessa seara, a forma de Estado Financeiro que surge para tentar equilibrar o cenário de crise econômica e social é o Estado Social Fiscal, que corresponde ao aspecto financeiro do Estado Social. Segundo Torres (2018, p. 08), o “*Estado deixa de ser o mero garantidor das liberdades individuais e passa à intervenção na ordem econômica e social. A atividade financeira continua a se fundamentar na receita dos tributos*”. Nessa fase, a despesa pública se desloca para a redistribuição das riquezas através da prestação de serviços públicos, motivo este que acarretou na expansão exagerada do orçamento público, e o Estado Social Fiscal entrou em crise financeira e orçamentária no final dos anos 70. (TORRES, 2018, p. 08).

Diante da crise financeira e orçamentária causada pela expansão dos gastos públicos, fortalece-se o Estado Democrático e Social Fiscal a partir de 1989, com o marco simbólico da queda do muro de Berlim. Nessa fase, as características do Estado Social são mantidas, mas seu tamanho diminui e o intervencionismo estatal também reduz. Há o abandono da ideia de inesgotabilidade dos recursos públicos e o financiamento da atividade estatal se dá por meio da receita tributária.

Na seara do Estado Democrático e Social Fiscal é que a Constituição de 1988 foi promulgada, trazendo um amplo rol de direitos fundamentais e a forma como é feita a arrecadação dos tributos e a distribuição das receitas.

O artigo 3º da Constituição da República positiva como um de seus objetivos a redução da desigualdade entre regiões e da miséria, já o artigo 5º positiva o rol de direitos fundamentais, que lá não se esgotam, a serem garantidos e efetivados pelo Estado.

¹ O Ludismo foi um movimento que ocorreu no início da Revolução industrial, no século XIX, no qual os trabalhadores revoltados quebram as máquinas das indústrias. O Cartismo foi um movimento que ocorreu na Inglaterra entre 1837 e 1848, no qual originou a Carta do Povo que possuía como exigência a inclusão da classe trabalhadora no direito a voto.

Esses direitos fundamentais serão efetivados por meio da tributação dos cidadãos, e a Constituição da República assegura a limitação ao poder de tributar do Estado nos artigos 150 a 152. Ademais, a Constituição Tributária traz regras de competência tributária aos entes da federação, e, do artigo 157 ao 169, a Constituição Financeira e Orçamentária define as regras de repartição das receitas obtidas com a tributação.

Nesse campo, há doutrinadores que defendem a ideia de que o pagamento de tributos é um dever fundamental, pois a tributação não é um fim em si mesma (apenas financiar a máquina estatal), mas um instrumento pelo qual o Estado promove a distribuição de riquezas e a garantia dos direitos fundamentais positivados na Constituição Federal. Cardoso (2014, p. 146) argumenta que

O caráter social do Estado brasileiro imprime nova fundamentação ao dever de recolher tributos, que passa também a ser justificado pelo dever de solidariedade, uma vez que se configure em instrumento a serviço da política social e econômica do Estado redistribuidor, O dever de contribuir passa a ter fundamento ético de justiça social. Existe uma inegável conexão entre o dever de contribuir para o sustento dos gastos públicos e o princípio de solidariedade (que compõem o moderno *status* de cidadania), já que seu cumprimento ou descumprimento prejudicam ou favorecem a consecução dos fins do Estado. (CARDOSO. 2014, p. 146).

Lado outro, importante ressaltar que alguns dos direitos fundamentais positivados pela Constituição da República não são de prestação exclusiva do Estado. Direitos como, por exemplo, os relacionados à saúde, educação, previdência, geração de empregos, podem e são compartilhados com a iniciativa privada. Nesse sentido, surgem algumas críticas de autores como Schoueri (2014, p.34), defendendo a seguinte ideia:

Em síntese: no Estado do Século XXI, é deixada de lado a ideia de que o Estado detém o monopólio na garantia de direitos fundamentais: estes também são assegurados por atuações da sociedade, sejam entidades assistenciais (que complementam ou suprimam atuação do Estado), sejam mesmo empresas privadas (que asseguram o emprego, direito social e fundamento da Ordem Econômica Constitucional), deve-se assegurar que a sociedade cumpra seu papel na construção da liberdade coletiva, não sendo sufocada por tributação excessiva. Opõe-se daí, o Estado do século XXI à construção de que o tributo seria um “dever fundamental”, por ser o meio para que o Estado assegure direitos fundamentais: se estes também são garantidos pela sociedade, não se justifica a tributação que impede o florescimento de oportunidades para que a justiça social – objetivo da Ordem Econômica, nos termos do artigo 170 da Constituição Federal – seja construída a partir da valorização do trabalho

e da livre-iniciativa. Em síntese, se o tributo é o preço da liberdade, esse preço não é ilimitado (SCHOUERI. 2014, p. 34)

A ideia que melhor corresponde ao tema proposto pelo presente trabalho é a apresentada por Schoueri, pois a sociedade e as sociedades empresárias devem contribuir com o pagamento de seus tributos de modo a garantir o funcionamento da máquina estatal e o cumprimento do contrato social², pois todos, de forma direta ou indireta, usufruem dos serviços prestados pelo Estado. No entanto, a cobrança demasiada de tributos não pode ceifar as oportunidades de investimentos das sociedades empresárias e das pessoas físicas.

Diante da narrativa histórica do Estado Financeiro, percebe-se como é de fundamental importância que Estado e iniciativa privada caminhem juntos em prol do bem maior, sem que um prejudique o outro, seja com sonegação ou cobrança indevida de tributos. Urge a necessidade de trazer à baila a responsabilidade tributária das sociedades empresárias, principalmente as que compõem grupos econômicos, pois cobranças indevidas com o redirecionamento de execuções fiscais indevidos podem ceifar investimentos dessas sociedades, causando impacto na sociedade como, por exemplo, diminuição na geração de empregos.

2.1. Fato gerador

Primeiramente, é importante esclarecer que o objetivo do presente subcapítulo é mostrar de forma breve e sucinta a estruturação da obrigação tributária, iniciando-se com o instituto do fato gerador, sem adentrar em debates sobre a confusão causada pelo termo escolhido pelo legislador e tampouco adentrar na questão da norma de incidência tributária³. Destaca-se que é importante realçar

³ Alfredo Augusto Becker (1971, p. 288) diz: “Escolheu-se a hipótese de incidência para designar o mesmo que outros autores denominam de “suporte fático” ou “Tatbestand” ou “fattispecie” ou “hecho imponible” ou “presuposto del tributo” ou “fato gerador”. Esta última expressão é a mais utilizada pela doutrina brasileira de Direito Tributário e de todas elas, a mais infeliz, porque o “fato gerador” não gera coisa alguma além de confusão intelectual. Para que possa existir a relação jurídica tributária é necessário que, antes tenha ocorrido a *incidência* da regra jurídica tributária sobre o “fato gerador” e, em consequência, irradiado a relação jurídica tributária”. No mesmo sentido asseveram Aliomar Baleeiro atualizado por Misabel Derzi (2003, p.705): “A doutrina tem criticado com razão, por sua ambiguidade, a adoção da expressão fato gerador pelo CTN e pelo legislador ordinário em milhares de leis. A Constituição de 1988 também a adota (art. 146, III, a; art. 150, III, a e § 7º, art. 154, I). Os primeiros reparos vieram com Amílcar de Araújo Falcão (O fato gerador da obrigação tributária, op. cit.) e Rubens Gomes de Sousa (Estudos de Direito Tributário, São Paulo, 1950, p. 167,

no presente trabalho a ocorrência do fato gerador, para mais adiante trabalhar as hipóteses da responsabilidade tributária entre as sociedades empresárias que compõem grupos econômicos.

Amilcar de Araújo Falcão (1964, p. 13), antes da promulgação do Código Tributário Nacional em 1966, definiu o fato gerador da seguinte maneira:

Fato gerador é, pois, o fato, o conjunto de fatos ou o estado de fato, a que o legislador vincula o nascimento da obrigação jurídica de pagar um tributo determinado.

Nessa definição estão mencionados, como elementos relevantes para a caracterização do fato gerador, os seguintes: a) a previsão em lei; b) a circunstância de constituir o fato gerador, para o direito tributário, um fato jurídico, na verdade um fato econômico de relevância jurídica; c) a circunstância de tratar-se do pressuposto de fato para o surgimento ou a instauração da obrigação ex lege de pagar um tributo determinado. (FALCÃO. 1964, p. 13)

A obrigação tributária não é criada pelo fato gerador, a fonte criadora da obrigação tributária é a própria lei, como Baleeiro e Derzi (2003, p. 707) elucidam:

Portanto, no sistema tributário nacional, os principais fatos-indícios de riqueza, potencialmente tributáveis, ou “fatos geradores”, já estão definidos na Constituição, e preenchem, em tese, o conteúdo da capacidade econômico-objetiva. Entretanto, a capacidade econômica objetiva não se esgota na escolha da hipótese de incidência, já constitucionalmente posta, na quase totalidade dos impostos. (BALEEIRO E DERZI, 2011, p. 707).

A característica principal do fato gerador é a previsão em lei, conforme se infere do trecho acima; sendo assim, o Código Tributário Nacional positivou, nos artigos 114 a 118, os requisitos para a ocorrência do fato gerador. Cada imposto previsto na Constituição Federal, taxas ou contribuições, terão seus fatos geradores positivados na lei que instituir o tributo.

nota 12 – B) ao destacarem que a expressão desencadeia a impressão errônea de que o fato “em si” gera alguma coisa, quando é a norma que atribui efeitos jurídicos à ocorrência daquele fato. Mas foi Alfredo Becker quem rejeitou aquela expressão, substituindo-a por outras. Com ele, demonstrou-se, consistentemente, que a expressão fato gerador se presta a designar tanto os conceitos abstratos que compõem o pressuposto ou hipótese das normas jurídicas, quanto o conceito individual do fato jurídico, acontecido no tempo e no espaço. Para espancar a ambiguidade do termo, sugeriu Becker a separação, empregando-se a expressão hipótese de incidência (denotativa do plano abstrato da norma) e hipótese realizada (para referir ao fato concreto e efetivamente ocorrido) (cf. Teoria Geral do Direito Tributário, 2^o ed., Rio de Janeiro, Saraiva, PP. 287-304). Geraldo Ataliba, pelas mesmas razões apontadas por Becker, rejeita a expressão legal fato gerador, substituindo-a por hipótese de incidência e fato imponível (cf. Hipótese de Incidência Tributária, op. cit.), enquanto Paulo de Barros Carvalho sugere hipótese e fato jurídico (cf. Curso de Direito Tributário, op. cit.).

O artigo 114 do CTN trata sobre o fato gerador da obrigação tributária principal. Dispõe o artigo: *“Fato gerador da obrigação principal é a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência”*. A obrigação tributária principal abrange o tributo, mas vai além deste ao abranger também as penalidades. O artigo 113, § 1º, do CTN, positivou a sanção como obrigação tributária⁴.

Por sua vez, o artigo 115 do CTN trata das obrigações acessórias, afirmando o seguinte: *“Fato gerador da obrigação acessória é qualquer situação que, na forma da legislação aplicável, impõe a prática ou a abstenção de ato que não configure obrigação principal”*. Nessa seara, é importante fazer a diferenciação da obrigação acessória tributária e civil. No direito civil, a obrigação acessória acompanha a obrigação principal, por exemplo, a fiança prestada em um contrato de aluguel se extingue assim que o contrato de aluguel for rescindido. O mesmo não ocorre com a obrigação acessória tributária, na qual se o contribuinte pagar todo o tributo, não se exime de cumprir a obrigação acessória, que é o dever de emitir notas fiscais, preencher livros escriturais, entre outros.

Sobre o fato gerador da obrigação acessória ser qualquer situação, Sacha Calmon (2002, p. 369) faz a seguinte crítica:

O artigo não possui densidade. Vimos que as chamadas obrigações acessórias não possuem “fato gerador”; decorrem de prescrições legislativas imperativas: “emita notas fiscais”, “declare rendas e bens” etc. A impropriedade redacional é sem par, Diz-se que o fato gerador da obrigação acessória é “qualquer situação” que, na forma da “legislação aplicável”, impõe a “prática ou abstenção de ato”. Outra maneira de prescrever deveres de fazer e não fazer por força da lei. Cabe apenas reafirmar que a legislação a que se refere o artigo somente pode ser coleção de leis em sentido formal e material. (COELHO, 2002, p. 369).

Quanto ao momento da ocorrência do fato gerador, o artigo 116 do CTN determina:

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

⁴ Sobre o tema, Schoueri (2014, p. 485) assevera: “Ocorre que o legislador complementar quis assegurar-se que a instituição e a cobrança de multas estariam sujeitas à mesma rigidez dos tributos. Assim, ao incluir a penalidade pecuniária na obrigação tributária, nada mais houve que remissão da disciplina jurídica da obrigação tributária às penalidades pecuniárias. Igual efeito teria alcançado o legislador complementar se determinasse: “a instituição e cobrança de multas pecuniárias reger-se-á segundo regime jurídico idêntico ao aplicável aos tributos”. Vê-se, daí, que a inclusão das penalidades pecuniárias na “obrigação tributária” em nada compromete o conceito de tributo, revelando-se mera opção de técnica legislativa.

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.

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

A importância de se determinar o momento da ocorrência do fato gerador é devido à subordinação do fato ocorrido à lei tributária vigente no período da ocorrência, pois há previsão expressa nos artigos 150, III, alínea “a”, da Constituição Federal, que veda a retroatividade da lei tributária.

Quanto ao fato gerador dos atos e negócios jurídicos, o CTN positivou:

Art. 117. Para os efeitos do inciso II do artigo anterior e salvo disposição de lei em contrário, os atos ou negócios jurídicos condicionais reputam-se perfeitos e acabados:

I - sendo suspensiva a condição, desde o momento de seu implemento;

II - sendo resolutória a condição, desde o momento da prática do ato ou da celebração do negócio.

Nos negócios jurídicos suspensivos, o fato gerador apenas ocorre quando efetivado e acabado o negócio, pois é quando gera efeitos jurídicos. Já o negócio jurídico resolutório ocorre quando o negócio jurídico é praticado e depois desfeito, sendo que esse desfazimento não interessa para o direito tributário, pois o fato gerador ocorreu, não sendo possível ser desconsiderado⁵.

2.2. Obrigação tributária e crédito tributário

A obrigação tributária é prevista no artigo 113 do CTN e dividida entre obrigação tributária principal e obrigação tributária acessória. Principal é a obrigação

⁵ Sobre essa questão de negócio jurídico nulo ou anulável, Amílcar de Araújo Falcão (1964, p. 83-84) esclarece: “Por isso que ao direito tributário interessa primordialmente a relação econômica, não importa a configuração do fato gerador a circunstância de consistir ele, concretamente, num ato ou negócio jurídico inquinado de nulidade ou anulabilidade, uma vez que os efeitos econômicos se produzam. Inversamente, se for pago o tributo, em tais condições, a superveniência de anulação ou declaração de nulidade do ato jurídico em que consista o seu fato gerador não dará lugar, salvo disposição de lei em sentido contrário, à repetição do tributo prestado – regularmente prestado à época – pelo contribuinte”. (FALCÃO. 1964, p. 83-84).

de pagar o tributo ou a penalidade pecuniária – multa⁶ – é uma obrigação de dar; por sua vez, a obrigação tributária acessória é uma obrigação de fazer, pois consiste em fazer algo para prestar contas ao Fisco, como por exemplo, emissão de nota fiscal. Por tal motivo, é chamada por alguns doutrinadores como Paulo de Barros, obrigação instrumental.

Ferraz, Godoi e Spagnol (2014, p. 370) esclarecem que a obrigação tributária possui três elementos, que são o sujeito passivo (contribuinte), o sujeito ativo (Fisco) e o objeto. Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 83) acrescenta a causa⁷ como um terceiro elemento da obrigação tributária e esclarece que a obrigação tributária possui natureza⁸ de obrigação de direito público, e define a obrigação tributária da seguinte forma:

⁶ A penalidade pecuniária não se confunde com tributo. O artigo 3º do CTN positivou “Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. O legislador, ao incluir a multa na obrigação principal, o fez para ter meios seguros para cobrança da penalidade.

⁷ Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 98) elucida: “Causa da obrigação é a razão por força da qual o sujeito ativo tem o direito de exigir do sujeito passivo a prestação que constitui o objeto da obrigação, inversamente, é também a razão jurídica por força da qual o sujeito passivo está obrigado a cumprir favor do sujeito ativo a prestação que constitui o objeto da obrigação”.

⁸ Ricardo Lobo Torres (2018, p. 225 - 227) sobre a natureza da relação jurídica elucida: “Diversas teorias procuram explicar a natureza da relação jurídica tributária.

Relação de Poder

Nas primeiras décadas do século XX, época da fundação do Direito Tributário, prevaleceu a tese de que o vínculo entre o Fisco e contribuinte decorria de uma relação de poder tributário (Abgabengealtverhältnis). O tributo se definia quase que exclusivamente em função da lei: era a prestação “que a lei impõe em vista de certas hipóteses determinadas, sem que haja necessidade de qualquer outro título para dar nascimento à obrigação” (MYRBACH-RHEINFELD, op. cit., p. 115). Alguns juristas positivistas chegavam a dizer que “o dever geral de o sujeito pagar impostos é uma fórmula destituída de sentido e valor jurídico” (O. MAYER, op. cit., p. 178).

Relação Obrigacional ex lege

Posteriormente outros autores procuraram diminuir o relevo que a legalidade havia adquirido, mesclando-a com o momento da formação do vínculo obrigacional. Chegou-se, assim, ao conceito de tributo como *objeto de uma relação obrigacional criada por lei*. O núcleo da definição passou a ser vínculo obrigacional, pois a relação jurídica se firmava entre os dois sujeitos – credor e devedor do tributo – que se subordinavam à lei e, igualdade de condições. O tributo, portanto, tinha na lei a sua fonte ou causa, mas se definia principalmente em função do fato gerador que dava nascimento à obrigação tributária, nova estrela na constelação financeira. Essa teoria foi defendida pelo jurista alemão A. Hensel (op. cit., p. 72) e pelo italiano A. D. Giannini (op. cit., p. 124), tendo influenciado a redação do nosso Código Tributário Nacional e a maior parte da doutrina brasileira, como foi o caso de Rubens Gomes de Souza (op. cit., 57) e Amílcar de Araújo Falcão (op. cit., p. 25): “define-se como uma obrigação *ex lege* de Direito Público a relação jurídica através da qual a prestação de tributos é exigida pelo Estado ou outra pessoa de direito público”. Corolário da tese central é a exacerbação formalista do poder tributário, como sua redução ao momento legislativo, vedada à Administração qualquer parcela de discricionariedade; A. D. Giannini dizia: “a potestade financeira (*potestà finanziaria*) do Estado se manifesta, não na relação creditícia derivada da lei tributária, mas apenas na emanção dessa lei, a qual, quando entra a fazer parte do ordenamento jurídico, vincula o ente público tanto quanto o devedor” (op. cit., p. 48).

Obrigação tributária é o poder jurídico por força do qual o Estado (sujeito ativo) pode exigir de um particular (sujeito passivo) uma prestação positiva ou negativa (objeto da obrigação). Lembramos que a obrigação tributária pode ser principal (pagar o tributo) ou acessória (praticar ou não praticar certos atos exigidos ou proibidos por lei para garantir o cumprimento da obrigação principal e facilitar a sua fiscalização): a definição que demos abrange as duas hipóteses. (SOUSA, 1975, p. 83-84).

Ressalte-se ainda que conforme positivado no artigo 139 do CTN, “*O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta*”. Ocorrido o fato gerador o crédito tributário está constituído, mas precisa do ato administrativo lançamento para ser declarado e constituído. A autoridade administrativa terá o prazo de cinco anos (prazo decadencial) para realizar o lançamento, e após, notificado o contribuinte deverá pagar o tributo ou impugnar o lançamento.

A alteração do crédito tributário previsto no artigo 140 do CTN não modifica a obrigação tributária. Caso o contribuinte impugne o lançamento e a Administração verificar algum erro no *quantum* o crédito tributário poderá ser modificado, mas a obrigação não.

Cumprir mencionar brevemente algumas das modalidades de extinção do crédito tributário que são o pagamento, compensação, transação, remissão, decadência, prescrição. O pagamento é a forma mais importante de extinção do crédito tributário regulado nos artigos 157 a 169 do CTN. A compensação, prevista no artigo 170 do CTN, ocorre quando a lei autoriza que o contribuinte compense crédito tributário com crédito líquido e certo, vencido ou vincendo contra a Fazenda Pública. Por sua vez, a transação, regulada no artigo 171 do CTN, ocorre quando há

A teoria da relação obrigacional trouxe, contudo, algumas perplexidades. Não explicava, diante da questão da soberania, como o Estado poderia, no ato de legislar, se colocar em relação de igualdade com o contribuinte do fato gerador (vide p. 234). Finalmente, afastava o fenômeno tributário de suas matrizes constitucionais, reduzindo-o ao campo da legislação ordinária e confundindo-o com outras figuras de direito privado, mercê de sua absorção na ideia de vínculo obrigacional.

Relação Procedimental

Quando o autor alemão Nawiasky (op. cit., p. 69) se opôs à ideia de relação tributária como relação de poder (*Gewaltverhältnis*), reduzindo o problema da soberania à fase da criação legislativa do tributo, acabou por privilegiar o momento da concreção do vínculo entre os sujeitos ativo e passivo, que se dá no ato administrativo de lançamento, em que a Fazenda e o contribuinte se encontram em igualdade de condições.

Essa doutrina transmigou para a Itália e se ampliou pela ênfase dada por diversos autores ao lançamento na estrutura da tributação. Micheli (op. cit., p. 59 e 112), ao distinguir entre a potestade normativa e a potestade de imposição, isto é, entre a potestade de “editar normas jurídicas tributárias” e de “aplicá-las”, faz repousar a noção de tributo nesta última, que se converte afinal nos meios procedimentais para a cobrança do crédito definido pelo ato emanado da potestade normativa. A teoria procedimentalista tem grande importância na problemática do lançamento, pois vai defender a sua natureza constitutiva.

No Brasil essa teoria tem poucos adeptos, podendo ser indicado entre eles Aurélio Seixas Filho (op. cit.)

litígio envolvendo o crédito tributário, e se a lei tributária autorizar é possível transacionar o crédito tributário. Torres (2018, p. 290) esclarece que o requisito principal para que a transação ocorra é que “*haja direitos duvidosos ou relações jurídicas subjetivamente incertas*”. A remissão é positivada no artigo 172 do CTN e autoriza o perdão da dívida tributária sem a penalidade pela Administração. O artigo 173 do CTN prevê o instituto da decadência, que é a perda do direito de constituir o crédito. Ocorrido o fato gerador a autoridade administrativa tem o prazo de cinco anos para realizar o lançamento do tributo; se não for feito nesse prazo, o crédito perde sua exigibilidade. Já a prescrição⁹, artigo 174, é quando o crédito tributário devidamente constituído não é cobrado pela Administração. Se a cobrança não for feita em cinco anos após a constituição do crédito, a Administração perde o direito de ingressar em juízo para promover a cobrança.

Por fim, as hipóteses de exclusão do crédito tributário são a isenção e a anistia. Isenção¹⁰ ocorre quando a norma tributária permite que determinado contribuinte não pague o tributo. O fato gerador ocorre, o crédito é constituído, mas o contribuinte é dispensado do pagamento. A anistia só pode ser concedida por lei, é positivada no artigo 97 do CTN, e consiste no esquecimento pela Administração do crédito tributário e de sua penalidade pecuniária ainda não aplicada.

2.4. Sujeito ativo e passivo da obrigação tributária

O sujeito ativo da obrigação tributária é a Pessoa Jurídica de Direito Público competente para instituir e cobrar o tributo. Nesse sentido, Baleeiro e Derzi (2003, p. 717) asseveram:

Sujeito ativo, Pessoa Jurídica de Direito Público Interno, titular da competência para exigir o cumprimento da obrigação tributária, segundo definição do CTN, é a União, ou o Estado, ou o DF, ou Município, diretamente ou por delegação a entidade pública instituída por qualquer

⁹ O artigo 174 do CTN define as causas de interrupção da prescrição que são: citação pessoal do devedor, protesto judicial, qualquer ato judicial que constitua em mora o devedor, qualquer ato inequívoco, ainda que extrajudicial, no qual o devedor reconheça a dívida. Já a suspensão da prescrição, embora não tratada sistematicamente pelo CTN, ocorre quando há suspensão da exigibilidade do crédito tributário,

¹⁰ Isenção difere da alíquota zero, enquanto na primeira o crédito tributário é constituído, mas dispensado o pagamento, na segunda o crédito é constituído, o pagamento não é dispensado, mas por a alíquota ser zero não é possível, matematicamente falando, ter um valor a ser pago.

dessas pessoas. O caso da parafiscalidade o exemplifica. O Território Federal, já vimos, não tem essa competência, que, por ele, exerce a União. (BALEEIRO e DERZI, 2003, p. 171).

O sujeito passivo (contribuinte) é o sujeito sobre o qual recai a obrigação tributária. O artigo 121 define o sujeito passivo, *in verbis*:

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.

O legislador determinou um sujeito passivo direto, que se não adimplir a obrigação tributária, nos termos da lei será indicado um terceiro responsável para o pagamento do tributo. Rubens Gomes de Sousa (1975, p. 92) elucida que, quando o Estado tem a necessidade ou o interesse de cobrar o tributo de outra pessoa diferente, pode fazer isso por meio da transferência¹¹ e substituição¹². O doutrinador divide a transferência em três modalidades: solidariedade, sujeição e responsabilidade.

¹¹ Sobre essa divisão feita por Rubens Gomes de Sousa, Aliomar Baleeiro e Misabel Derzi (2003, p. 736) asseveram: “O Código Tributário Nacional não se utiliza das expressões doutrinárias sujeição passiva indireta, transferência ou substituição. Sobretudo, coube primeiro a Rubens Gomes de Sousa teorizar a respeito do assunto. Posteriormente, diversos autores reformularam a teoria do grande líder do Direito Tributário, de tal forma que aquilo que configura sujeição passiva direta para alguns pode ser indireta para outros. Especialmente a respeito da substituição tributária, há dissensão significativa. Existem aqueles que não consideram o substituto sequer espécie de responsável tributário (Paulo de Barros Carvalho), outros já elegem como sujeito passivo direto e não indireto, uma vez que sua responsabilidade se desencadeia tão logo ocorra o fato gerador da obrigação, sem nenhuma transferência legalmente posta pelo legislador (Sacha Calmon).

As classificações são difíceis e sempre eivadas de imprecisões. Num certo sentido, toda sujeição passiva é direta, pois decorre diretamente da lei, assim que se realizam pressuposto da norma básica e o pressuposto da norma secundária- complementar. Por outro lado, a responsabilidade vulgarmente chamada de transferência de responsabilidade do contribuinte para o responsável, mantido que fica o contribuinte no pólo passivo da obrigação tributária, ao lado do responsável, em caráter subsidiário (art. 134) ou preferencial (art. 133, II). Nas hipóteses dos citados arts. 133 e 134 dá-se antes espécie de cumulação ou reforço de responsabilidade por meio da inclusão responsável no pólo passivo, sem redução de responsabilidade do contribuinte. Acresce ainda que, na substituição regressiva (ou “para trás”) ou progressiva (ou “para frente”), o corte radical das relações entre o contribuinte e o responsável, que se diz, a ninguém substitui, não explica os motivos pelos quais o regime jurídico do substituto e da quantificação de seu dever é o regime jurídico do substituído.

¹² Sacha Calmon (2002, p. 388), sobre a substituição não ser responsabilidade no sentido *stricto*, assevera: “Ora, se assim é, tanto o “Contribuinte quanto o “substituto” são originalmente, nos termos da lei sujeitos passivos diretos. Nunca, antes desses, alguém esteve na condição de obrigado. No caso da “substituição” dá-se uma dissociação entre a pessoa que figura na hipótese da norma e a que figura na consequência”.

A transferência ocorre quando depois de constituído o crédito tributário este se transfere para uma terceira pessoa. Pode ocorrer por meio da solidariedade, que é quando uma ou mais pessoas são responsáveis pelo pagamento do crédito tributário; exemplo clássico é o caso do pagamento do IPTU de propriedade em condomínio. Um dos proprietários pode ser chamado para pagar a dívida com o fisco, mas terá direito de regresso sobre os demais proprietários. A sujeição ocorre quando o contribuinte falece ou fica ausente, o tributo será transferido para o herdeiro do contribuinte morto, ou a sujeição ocorre por meio da compra de imóvel ou estabelecimento comercial. Já a responsabilidade, que será tratada no próximo subcapítulo, ocorre quando o tributo não é pago pelo contribuinte direto (que tem relação pessoal e direta com o negócio jurídico e o respectivo fato gerador), e o responsável tributário (não-contribuinte) é chamado para realizar o pagamento.

2.5. Responsabilidade tributária

Bernardes (2010, p. 10) elucida que o conceito de responsabilidade deve ser utilizado de maneira uniforme pelo ordenamento jurídico, elucidando que:

A estrutura prevista no art. 121 do Estatuto Tributário, já mencionado, certamente foi inserida no ante-projeto coordenado pelo professor Rubens Gomes de Souza sob a influência do mestre de Viena. Kelsen distinguia aquele que deveria cumprir o dever jurídico oriundo da obrigação em “obrigado” e “responsável”. O primeiro seria aquele que cumpre um dever que originariamente lhe foi atribuído pela lei ou pelo negócio jurídico, em razão da prática de fato descrito abstratamente na hipótese de norma jurídica. O “responsável”, por sua vez, seria um terceiro que responde por dever naturalmente atribuído ao obrigado, costumeiramente em decorrência da não observância, pelo mesmo, do dever especificado no conseqüente normativo. Traçando o paralelo, o obrigado seria o contribuinte, enquanto o segundo seria o denominado responsável tributário. (BERNARDES, 2010, p. 10)

Pois bem, no Direito Romano foi apresentada a classificação dualista da obrigação dividida em *Obligacio* e *Debitum*, o direito Germânico partiu dessa classificação, classificando em *Schuld* (obrigado) e *Haftung* (responsável), mas negou ao *Debitum* o caráter de dever jurídico. O *Debitum* na verdade é o vínculo que une obrigado e responsável à obrigação.

Partindo dessa premissa verifica-se que essa estrutura é existente no direito civil e coincide com o Direito Tributário. O obrigado (contribuinte) e o responsável

integram a relação jurídica na condição de devedores, embora suas respectivas obrigações surjam em momento distinto. Entretanto há de fazer ressalva da responsabilidade por substituição, na qual o dever de adimplir a obrigação nasce diretamente contra o substituto tributário.

Por outro lado, imprescindível destacar que a palavra responsabilidade possui um sentido *lato* e outro *stricto*. Responsabilidade no sentido *lato* é corrente em todo dever jurídico, pois não existe dever jurídico ou obrigação sem responsabilidade (BALEIRO e DERZI, 2003, p. 722). A responsabilidade no sentido *stricto* no direito tributário é positivada em lei e determina que terceiro ingresse no pólo passivo da obrigação tributária.

O artigo 121 do CTN positiva como pólo passivo da obrigação tributária o contribuinte e o responsável. Diante da positivação feita pelo código, necessário demonstrar que há o responsável originário ou direto, que é a pessoa diretamente ligada a ocorrência do fato gerador (o contribuinte) e o responsável derivado ou indireto é aquele determinado por lei tributária, mas vinculado à ocorrência fato gerador. Nesse sentido, Sacha Calmon (1980, p. 184) assevera:

A responsabilidade tributária pode ser direta ou indireta. É direta quando a pessoa que pratica o fato jurígeno ou ato ilícito responde diretamente perante o Estado ou perante suas instrumentalidades pelo pagamento do tributo ou da multa. É indireta quando terceira pessoa estranha ao fato jurígeno ou ao ilícito responde pelo pagamento do tributo ou da multa. Nesse caso a sujeição é exclusivamente “*ex lege*”, nome do interesse estatal. (Segurança e comodidade de arrecadação). (COELHO, 1980, p. 184).

A responsabilidade tributária nos sentidos *lato* e *stricto* têm origem¹³ na ocorrência da incidência do fato gerador descrito na norma tributária. Por sua vez, o artigo 128 do CTN determina¹⁴:

¹³ Ylves José de Miranda Guimarães (1980, p. 77), sobre a origem da responsabilidade tributária, elucida: “Esta, como é cediço, surge com a concreção de uma hipótese de incidência. Vale dizer, a obrigação tributária tem sua gênese na ocorrência de um fato, descrito abstratamente na norma, ou seja, o fato gerador imponível como fato jurídico. Este, sob o ângulo pessoal, pode ser ou não explicitado em lei, quer no tocante ao seu sujeito ativo, quer no que pertine o sujeito passivo, mas integrados, necessariamente, nos polos positivo e negativo da obrigação tributária: credor e devedor do tributo, ou seja, este último, o contribuinte. E, na obrigação tributária, o sujeito passivo é o contribuinte ou devedor do tributo, por ser a pessoa natural ou jurídica relacionada direta e imediatamente com o fato imponível, como agente da concretização na realidade jurídica da mencionada hipótese de incidência abstratamente prevista na lei de tributação”.

¹⁴ Sacha Calmon (2002, p. 383) assevera: A primeira conclusão a se tirar é a de que o CTN não esgotou o assunto. Os artigos 129 a 138 tratam dos grupos mais importantes da responsabilidade por

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.

O artigo supracitado deixa claro que o responsável tributário no sentido *stricto* sempre será determinado por lei, e sobre essa vinculação do terceiro ao fato gerador, Oliveira (1993, p. 233) diz que a responsabilidade tributária “*é sempre ex lege, mas o elemento básico e permissivo da criação pela lei ordinária da responsabilidade tributária é a vinculação do terceiro com o fato gerador da referida obrigação*”.

A responsabilidade tributária no sentido *stricto* é aplicada a todos os tributos e o Código Tributário Nacional comporta três modalidades de responsabilidade tributária, são elas: responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações. Há ainda a responsabilidade solidária inculpada no artigo 124 e a responsabilidade por substituição.

A responsabilidade solidária ocorre no caso em que dois ou mais contribuintes concorrem na realização do fato gerador. É o caso de condôminos proprietários de um imóvel no qual todos são igualmente responsáveis pelo pagamento do IPTU, contudo o ente fazendário poderá cobrar apenas um deles.

A responsabilidade por substituição, nas palavras de BECHO (2000, p. 111):

“conforme o próprio termo já diz, é tirar alguém ou alguma coisa e colocar outra no lugar. A substituição a que nos referimos não é diversa. É a retirada do sujeito passivo, originalmente ali colocado pelo sistema jurídico, por outra pessoa, transformando-a em, também, sujeito passivo. (BECHO, 2000, p. 111)

Essa modalidade de responsabilização ocorre quando um terceiro, possuindo vínculo com o fato gerador realizado pelo contribuinte principal, é cobrado no lugar deste. A obrigação tributária é constituída com o terceiro responsável no polo passivo. É a modalidade de responsabilidade que ocorre no ICMS, podendo ser “para frente” ou “para trás”. Cunha (2018, p. 50/51) elucida:

“transferência” (sucessão, terceiros etc.). As palavras inaugurais do art. 128 – “Sem prejuízo do disposto neste Capítulo. A lei pode atribuir ...” – evidenciam que outras espécies, principalmente as de substituição, podem ser instituídas pela legislação ordinária das pessoas políticas da Federação. A lei a que se refere o CTN no art. 128 será federal, estadual ou municipal, conforme seja o caso e o interesse.

Em conformidade com os teóricos do Direito Tributário, os regimes de substituição tributária são o “para trás (regressivo)” e o “para frente” (progressivo). Na substituição regressiva, o contribuinte, que materializa a hipótese de incidência tributária, é substituído pelo próximo elo (sujeito) da cadeia produtiva/circulação (muitas das vezes em decorrência de o contribuinte efetivo não ter condições de se estabelecer para cumprir suas obrigações tributárias, como os pequenos produtores de leite que vendem sua produção para as cooperativas de beneficiamento, ou os revendedores de insumos para o industrial), que por atribuição legal assumirá o seu ônus tributário. Por seu turno, na substituição tributária “para frente” a legislação presume a ocorrência (concretização) futura e incerta da hipótese de incidência tributária, com estipulação de uma base de cálculo fictícia, com a obrigação do responsável substituto de quantificar o tributo em valores hipotéticos, que poderiam ser comuns do mercado econômico, como a venda de mercadoria pelo industrial para revendedores/distribuidores, que por sua vez, revenderão para os consumidores.

As demais formas de responsabilidade tributária serão tratadas no próximo tópico, sendo que a modalidade que interessa para o presente trabalho é a responsabilidade por terceiros.

2.5.1. Responsabilidade dos Sucessores

A responsabilidade dos sucessores está positivada nos artigos 129 a 133 do CTN, consistindo na transferência da responsabilidade para terceiro, que não teve participação na ocorrência do fato gerador, que sucederá o responsável originário no pagamento do crédito. O artigo 129 deixa expresso:

Art. 129. O disposto nesta Seção aplica-se por igual aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição à data dos atos nela referidos, e aos constituídos posteriormente aos mesmos atos, desde que relativos a obrigações tributárias surgidas até a referida data.

Conforme visto nos tópicos anteriores, o crédito tributário, conforme emanado no artigo 139, decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta. Isso significa dizer que não houve uma novação da obrigação, e sim uma transferência de dívida. Ou seja, a dívida que era de contribuinte A, em decorrência de algum fato positivado no 131 do CTN, foi transferida para responsável tributário B, sem haver uma novação na obrigação, na qual as partes renegociam a obrigação, estabelecendo uma cessão de crédito, na qual A transfere a dívida para B.

Em seguida, o artigo 130 regula a transferência de responsabilidade para os adquirentes de imóveis, como se verifica no referido artigo:

Art. 130. Os créditos tributários relativos a impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis, e bem assim os relativos a taxas pela prestação de serviços referentes a tais bens, ou a contribuições de melhoria, sub-rogam-se na pessoa dos respectivos adquirentes, salvo quando conste do título a prova de sua quitação.

Parágrafo único. No caso de arrematação em hasta pública, a sub-rogação ocorre sobre o respectivo preço.

Caso o comprador de imóvel não verifique se há débito fiscal ativo ao comprar o imóvel, ele será responsável pelo adimplemento do tributo. Os cartórios solicitam certidões de débito fiscal para realizar o registro do imóvel, dessa forma o comprador tomará ciência se, em caso de haver débitos, aceita ou não arcar com o pagamento. Nos casos de bens de espólio, é comum que o juiz solicite as certidões fiscais e só após o adimplemento das obrigações fiscais é que a partilha seja realizada.

O artigo 131 determina:

Art. 131. São pessoalmente responsáveis:

I - o adquirente ou remitente, pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos;

II - o sucessor a qualquer título e o cônjuge meeiro, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da partilha ou adjudicação, limitada esta responsabilidade ao montante do quinhão do legado ou da meação;

III - o espólio, pelos tributos devidos pelo de cujus até a data da abertura da sucessão.

O inciso trata do devedor que “compra” bem penhorado de terceiro, ambos são obrigados a pagar os tributos que incidem sobre o bem. Os incisos II e III versam sobre o caso de falecimento, e deixam claro que até a data de abertura da sucessão (data do óbito) os créditos tributários constituídos devidos pelo *de cujus* serão cobrados do espólio. Os créditos que forem constituídos após a abertura da sucessão, perdurando o espólio, deste serão cobrados. Mas os créditos cobrados após a partilha deverão respeitar o quinhão de cada herdeiro.

Por sua vez, o artigo 132 disciplina:

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

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

Imperioso elucidar cada um dos termos do Direito Comercial e Empresarial¹⁵. Fusão é quando duas sociedades empresárias se unem fazendo surgir uma nova sociedade e desaparecendo as duas anteriores, sendo que nova sociedade empresária herdará os créditos tributários. Transformação é o caso de uma sociedade empresária que muda seu tipo societário, por exemplo, uma sociedade limitada se transforma em uma sociedade anônima, nesse caso o crédito tributário é permanece para a sociedade transformada. A incorporação é quando uma empresa incorpora outra, mas mantém ativa a empresa incorporadora e a incorporada desaparece, nesse caso o crédito tributário é transferido para a sociedade empresária que se mantém. Sacha Calmon (2002, p. 401) assevera que a cisão também deveria ter sido positivada no artigo em comento, pois uma sociedade empresária pode cindir em várias outras sociedades até a sociedade original desaparecer, cisão total, essa operação societária é passível de responsabilização tributária. Já a cisão parcial ocorre quando a sociedade empresária cinde, mas mantém a sociedade original, nesse caso não há transferência da responsabilidade tributária.

A questão da responsabilidade por substituição na cisão de sociedades é polêmica, pois não há posituação sobre ela no CTN. Nesse sentido, o STJ tem entendido:

TRIBUTÁRIO - ICMS - COMERCIAL - SOCIEDADE COMERCIAL - TRANSFORMAÇÃO - INCORPORAÇÃO - FUSÃO - CISÃO - FATO GERADOR - INEXISTÊNCIA. I - Transformação, incorporação, fusão e cisão constituem várias facetas de um só instituto: a transformação das sociedades. Todos eles são fenômenos de natureza civil, envolvendo apenas as sociedades objeto da metamorfose e os respectivos donos de cotas ou ações. Em todo o encadeamento da transformação não ocorre qualquer operação comercial. II - A sociedade comercial - pessoa jurídica corporativa pode ser considerada um condomínio de patrimônios ao qual a ordem jurídica confere direitos e obrigações diferentes daqueles relativos aos condôminos (Kelsen). III - Os cotistas de sociedade comercial não são, necessariamente, comerciantes. Por igual, o relacionamento entre a sociedade e seus cotistas é de natureza civil. IV - A transformação em

¹⁵ Utilizou-se Direito Comercial e Empresarial, pois mesmo após adoção pela Teoria da Empresa pelo Código Civil a Teoria dos Atos de Comércio não foi superada, tendo em vigor leis fundadas nessa teoria, como por exemplo, a lei da Duplicata, Lei n. 5.474 de 1968.

qualquer de suas facetas das sociedades não é fato gerador de ICMS. (Resp. n. 242.721 – SC. Min. Rel. José Delgado. DJe: 01/09/2001).

TRIBUTÁRIO. DISTRIBUIÇÃO DISFARÇADA DE LUCRO. PRESUNÇÃO. EMPRÉSTIMO A VICE-PRESIDENTE DA EMPRESA. 1. A empresa resultante de cisão que incorpora parte do patrimônio da outra responde solidariamente pelos débitos da empresa cindida. Irrelevância da vinculação direta do sucessor do fato gerador da obrigação. [omissis] 5. Recurso especial parcialmente conhecido e, na parte conhecida, não-provido. (Resp n. 970.585 - RS)

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. PRESCRIÇÃO. CISÃO DE EMPRESA. HIPÓTESE DE SUCESSÃO, NÃO PREVISTA NO ART. 132 DO CTN. REDIRECIONAMENTO A SÓCIO-GERENTE. INDÍCIOS SUFICIENTES DE FRAUDE. [omissis]. 2. Embora não conste expressamente do rol do art. 132 do CTN, a cisão da sociedade é modalidade de mutação empresarial sujeita, para efeito de responsabilidade tributária, ao mesmo tratamento jurídico conferido às demais espécies de sucessão (REsp 970.585/RS, 1ª Turma, Min. José Delgado, DJe de 07/04/2008). 3. Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, desprovido. (Resp. n. 852.972 – PR. Min. Rel. Teori Albino Zavascki. DJe: 08/06/2010).

O REsp n. 242.721-SC foi prolatado em 2001, antes da vigência do atual Código Civil. O referido acórdão entendeu que na operação de cisão de sociedades empresárias não ocorre operação comercial, não sendo então fato gerador do ICMS. Entende o Ministro Relator ser a cisão um instrumento de reorganização societária, posição correta.

O segundo acórdão analisado é o REsp n. 970. 585 – RS que entende ser a sociedade empresária resultante da cisão responsável tributária solidária pelos débitos da empresa cindida. O artigo 124, I, do CTN dispõe que a solidariedade ocorre entre as pessoas que tenham interesse comum na situação em que ocorra o fato gerador, pois bem, se o fato gerador ocorreu antes da cisão e a pessoa jurídica resultante da cisão possui os mesmos administradores da empresa cindida, fica evidente que houve interesse comum na realização do fato gerador; por outro lado, se o poder de controle da empresa resultante da cisão for diferente, a responsabilidade solidária não poderá ser aplicada.

No REsp n. 852.972 – PR, o STJ entende que, por ser a cisão uma espécie de reorganização societária, está sujeita à responsabilidade por substituição. Essa decisão, a nosso ver, extrapola os limites da lei, pois o CTN nada positivou sobre a cisão. O ideal para aplicar responsabilidade no caso da cisão seria analisar se o poder de controle é o mesmo da sociedade cindida, para aplicar a responsabilidade solidária.

No parágrafo único do artigo 132, há a previsão de responsabilidade tributária ao sócio de sociedade liquidada apenas se permanecer explorando a atividade, e caso seja o espólio que continue com a exploração, ele é quem será o responsável tributário.

Por fim, o artigo 133 dispõe:

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

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

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

§ 1º O disposto no caput deste artigo não se aplica na hipótese de alienação judicial:

I – em processo de falência;

II – de filial ou unidade produtiva isolada, em processo de recuperação judicial.

§ 2º Não se aplica o disposto no § 1º deste artigo quando o adquirente for:

I – sócio da sociedade falida ou em recuperação judicial, ou sociedade controlada pelo devedor falido ou em recuperação judicial;

II – parente, em linha reta ou colateral até o 4º (quarto) grau, consanguíneo ou afim, do devedor falido ou em recuperação judicial ou de qualquer de seus sócios; ou

III – identificado como agente do falido ou do devedor em recuperação judicial com o objetivo de fraudar a sucessão tributária.

§ 3º Em processo da falência, o produto da alienação judicial de empresa, filial ou unidade produtiva isolada permanecerá em conta de depósito à disposição do juízo de falência pelo prazo de 1 (um) ano, contado da data de alienação, somente podendo ser utilizado para o pagamento de créditos extraconcursais ou de créditos que preferem ao tributário.

O comprador de estabelecimento comercial se tornará responsável tributário integral pelos créditos de estabelecimento empresarial ou fundo de comércio se quem o vendeu não explorar atividade, caso o vendedor em até seis meses volte a explorar atividade comercial, voltará a ser responsável tributário junto com o adquirente. Essa regra obedece às normas concorrenciais, evitando concorrência desleal, pois injusto seria com o adquirente de boa fé ter como concorrente o vendedor que conhece o negócio que vendeu e saberia atrair clientela para ele.

O adquirente de bem de massa falida não se torna responsável pelos créditos tributários da massa falida. Essa medida visa estimular o arremate em leilão dos ativos da massa falida, que conseqüentemente conseguirá pagar os credores.

Porém, se quem arremata for sócio falido ou pessoa com íntima relação com o falido, como familiares, será responsável tributário pelos créditos, o que entende-se ser o mesmo para casos de Recuperação Judicial.

Por fim, insta ressaltar que nos artigos mencionados não há menção à transferência da responsabilidade tributária da multa. Sacha Calmon (2002, p. 389) levanta essa questão e se posiciona contra a transferência de multa, fundamentando-se no princípio da intransferibilidade da pena.

2.5.2. Responsabilidade de Terceiros

Positivada nos artigos 134 a 135 do CTN, a responsabilização de terceiros ocorre entre aqueles que têm relação direta com o adimplemento do crédito tributário.

O artigo 134 positiva a responsabilidade tributária por sujeição, na qual pessoas diretamente ligadas ao contribuinte são responsáveis pelo pagamento do tributo. Nos incisos I e II fica escancarado que a questão da capacidade civil não importa ao direito tributário, e por tal motivo menores e incapazes civilmente são tributados. Os incisos III, IV e V responsabilizam pessoas que têm dever constituído de representar o contribuinte e por tal motivo adimplir os créditos tributários. Os incisos VI e VII trazem os casos de responsabilidade dos tabeliães e serventuários que têm a obrigação de recolher os tributos devidos e os sócios de sociedades de pessoas em caso de liquidação de sociedades. O parágrafo único prevê a responsabilidade pela multa moratória, pois os contribuintes, nesses casos, não são contribuintes que dão causa ao atraso do pagamento do tributo.

Sobre a dissolução irregular de sociedade de pessoas, o STJ criou a súmula 435, que possui o seguinte enunciado: “*Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente*”. A responsabilização pela dissolução irregular ocorre pelo descumprimento das regras positivadas no Código Civil para liquidação e dissolução de sociedades, podendo ocorrer o redirecionamento da execução fiscal para créditos tributários e não tributários. Nesse sentido, entende o STJ:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DA CONTROVÉRSIA. ART. 543-C, DO CPC. REDIRECIONAMENTO DE EXECUÇÃO FISCAL DE DÍVIDA ATIVA NÃO-TRIBUTÁRIA EM VIRTUDE DE **DISSOLUÇÃO IRREGULAR** DE PESSOA JURÍDICA. POSSIBILIDADE. ART. 10, DO DECRETO N. 3.078/19 E ART. 158, DA LEI N. 6.404/78 - LSA C/C ART. 4º, V, DA LEI N. 6.830/80 - LEF.

[omissis]

2. Consoante a Súmula n. 435/STJ: "Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente". 3. É obrigação dos gestores das empresas manter atualizados os respectivos cadastros, incluindo os atos relativos à mudança de endereço dos estabelecimentos e, especialmente, referentes à **dissolução da sociedade**. A regularidade desses registros é exigida para que se demonstre que a **sociedade** dissolveu-se de forma regular, em obediência aos ritos e formalidades previstas nos arts. 1.033 à 1.038 e arts. 1.102 a 1.112, todos do Código Civil de 2002 - onde é prevista a liquidação da **sociedade** com o pagamento dos credores em sua ordem de preferência - ou na forma da Lei n. 11.101/2005, no caso de falência. A desobediência a tais ritos caracteriza infração à lei.

4. Não há como compreender que o mesmo fato jurídico "**dissolução irregular**" seja considerado ilícito suficiente ao redirecionamento da execução fiscal de débito tributário e não o seja para a execução fiscal de débito não-tributário. "Ubi eadem ratio ibi eadem legis dispositio". O suporte dado pelo art. 135, III, do CTN, no âmbito tributário é dado pelo art. 10, do Decreto n. 3.078/19 e art. 158, da Lei n. 6.404/78 - LSA no âmbito não-tributário, não havendo, em nenhum dos casos, a exigência de dolo.

[omissis]

6. Caso em que, conforme o certificado pelo oficial de justiça, a pessoa jurídica executada está desativada desde 2004, não restando bens a serem penhorados. Ou seja, além do encerramento **irregular** das atividades da pessoa jurídica, não houve a reserva de bens suficientes para o pagamento dos credores. (Resp. n. 1371128 / RS. Min. Rel. Mauro Campbel Marques. DJe: 17/09/2014).

Por fim, o artigo 135 versa:

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.

O conselho fiscal da sociedade anônima tem a obrigação de relatar a Diretoria da Sociedade Anônima os casos de infração ao contrato social e lei, excesso de poder no uso de suas atribuições, artigo 163, I, da Lei n. 6.404, de 1976. Caso seja verificado que as pessoas positivadas nos incisos I, II e III do artigo 135 do CTN praticaram alguma infração ao contrato social ou lei, bem como excesso de

poder, deverão ser responsabilizados. Os acionistas só serão punidos se tiverem conhecimento do ocorrido e não levarem o caso ao Conselho Administrativo.

No caso dos grupos econômicos, a aplicação do artigo 135 fica mais nebulosa, pois há excessos praticados pelo ente fazendário, conforme se verificará mais adiante. Para aplicação do artigo 135, sempre deverá ser questionado quem pratica o poder de controle da sociedade ou do grupo econômico.

A aplicação abusiva desse artigo acarreta transtornos para as pessoas que têm seu nome inscrito em dívida ativa sem ter cometido qualquer ato de infração previsto. O artigo em comento será mais bem trabalhado no capítulo 5, onde se mostrará seu impacto nas sociedades que compõem grupos econômicos.

2.5.4. Responsabilidade por infração

A terceira modalidade de responsabilidade tributária, a por infração, encontra-se positiva nos artigos 136 a 138 do CTN. Faz-se necessário esclarecer que a pretensão desse tópico não é adentrar no Direito Tributário Sancionador levantando todas questões atinentes à infração, mas apenas tecer breve comentário sobre os artigos dessa seção.

O artigo 136 ao positivar: “Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária independe da intenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato”, deixa claro que, diferente do Direito Penal, para o Direito Tributário a vontade do agente não tem relevância, sendo total relevante é a ilicitude praticada.

O artigo 137 determina os casos em que responsável indireto será penalizado, o inciso I estabelece que o responsável indireto pelo crédito não será penalizado em caso de ilícito tributário se estava seguindo ordens de quem lhe deu a condição para figurar como responsável tributário. O inciso II é a exceção ao artigo 136, pois apenas nos casos positivados em que a infração considera o dolo é que o responsável tributário será penalizado. O inciso III traz as situações do Terceiro Responsável, ou responsável por sujeição. Os responsáveis do artigo 134, por força do parágrafo único, são responsáveis pela multa moratória, pois foram quem deu a causa ao atraso. Entretanto, caso o responsável do artigo 134 cometa algum ilícito como prestação de declaração inidônea, fraude ao erário ou outros ilícitos, apenas

ele deverá responder pela infração e o contribuinte não poderá ser copenalizado, salvo no caso dos diretores ou gerentes de sociedade empresária, pois, se algum dos acionistas ou outro diretor ou gerente tiver ciência da infração e não comunicar o conselho de administração, ele também deverá ser punido devido a sua omissão.

Por fim, o artigo 138 dispõe:

Art. 138. A responsabilidade é excluída pela denúncia espontânea da infração, acompanhada, se for o caso, do pagamento do tributo devido e dos juros de mora, ou do depósito da importância arbitrada pela autoridade administrativa, quando o montante do tributo dependa de apuração.
Parágrafo único. Não se considera espontânea a denúncia apresentada após o início de qualquer procedimento administrativo ou medida de fiscalização, relacionados com a infração.

Somente ocorrerá extinção da penalidade se o responsável tributário infrator fizer denúncia espontânea e pagar o tributo, se for o caso, antes de se dar início ao procedimento administrativo; mas se após o início do procedimento administrativo é que ocorrer a denúncia espontânea, esta não terá validade.

2.6. Lei Complementar Tributária x Lei Ordinária Societária

O tema do trabalho levanta questionamento sobre a hierarquia da norma complementar tributária com a norma ordinária do direito societário. O artigo 146 da Constituição da República determina que a Lei Complementar positive regras de direito tributário, entretanto a legislação ordinária que versa sobre o Custeio da Seguridade Social, Lei n. 8.212 de 1991, dispõe no artigo 30, inciso IX, que há responsabilidade solidária entre as pessoas jurídicas do grupo econômico.

Lado outro, ao analisar o artigo 135 do CTN conjuntamente com a lei societária, verifica-se que em alguns pontos elas são complementares, como, por exemplo, nos artigos 1.016 do Código Civil e o parágrafo único do artigo 116 da Lei n. 6.404 de 1976: ambos os artigos determinam que há responsabilidade caso os administradores causem dano à sociedade empresária ou terceiros, e se causar dano ao erário, a sanção, no caso responsabilidade tributária de terceiro, está positivada no CTN.

O artigo 59 da Constituição, ao colocar em ordem de quórum necessário para aprovação da lei, nos leva a entender que a Lei Complementar é

hierarquicamente superior que a Lei Ordinária. Contudo, conforme ensina José Souto Maior Borges (1975, p. 56), não existe hierarquia entre Lei Complementar e Lei Ordinária, nesse sentido:

A carência de uma noção precisa do sentido em que é empregado o termo “hierarquia” tem levado o entendimento geral a sustentar indistintamente a superioridade hierárquica da lei complementar sobre a lei ordinária.

Para nós, o termo “hierarquia” só tem sentido juridicamente para significar que uma norma é inferior a outra norma quanto a segunda regule a forma de criação da primeira norma. Esse diverso posicionamento hierárquico não existe indistintamente entre a lei complementar e a lei ordinária, no direito brasileiro.

De regra, a validade da lei ordinária se verifica em função do seu cotejo com a Constituição, não com a lei complementar. Tanto a lei ordinária como a lei complementar não existem isoladamente, mas integram o conjunto sistemático de normas que configura o ordenamento jurídico positivo. (BORGES, 1975, p. 56).

No mesmo sentido, Esteves (1997, p.86) elucida:

Em síntese: no direito positivo brasileiro, a Constituição consagrou a hierarquia formal da lei complementar relativamente às leis *lato sensu*. E, em muitas hipóteses, embora não em todas, estabeleceu a hierarquia material da legislação complementar com relação a outros atos normativos. É nessa guisa que José Souto Maior Borges classifica as leis complementares em dois grupos básicos: a) leis complementares que fundamentam a validade de atos normativos e b) leis complementares que não fundamentam a validade de outros atos normativos porque se colocam em campos competenciais próprios. (ESTEVES, 1997, p. 86).

Em 2007, o STF, ao julgar o RE n. 507.253 – SP, entendeu não haver hierarquia entre Lei Complementar e Lei ordinária. O Ministro Celso de Mello ao proferir decisão no acórdão supra, entendeu a questão da seguinte forma:

“A lei complementar não é uma lei hierarquicamente superior à lei ordinária. Como ensina Souto Borges, lei complementar e lei ordinária têm campos de atuação absolutamente diversos; a matéria (o conteúdo) é diferente. Os campos de atuação de uma e outra são absolutamente diversos, mas isso não quer dizer que a lei complementar seja hierarquicamente superior à lei ordinária.” (grifei) Impende lembrar, neste ponto, que o Supremo Tribunal Federal, mediante decisões colegiadas emanadas de sua colenda Primeira Turma, tem reafirmado essa diretriz, que afasta a alegação de superioridade da lei complementar em face da lei ordinária.”

Dessa forma, resta claro que a questão da hierarquia da norma complementar é inexistente perante a norma ordinária, entendendo-se que as regras dos outros ramos do direito são complementares quando compatíveis, contudo

necessário fazer a ressalva de que as regras de Direito Tributário ficam na seara tributária e as regras societárias ficam na seara societária. A complementação existe apenas para responder de que forma determinada questão é entendida em cada ramo do direito, mas a responsabilidade é norma geral de direito tributário, por via de Lei Complementar, por força do art. 146, CF.

3. A RESPONSABILIDADE DA SOCIEDADE NO CÓDIGO CIVIL E SUA FUNÇÃO SOCIAL

A Constituição Federal garante a todos o direito à propriedade privada no artigo 5º, inciso XXII, e determina no artigo XXIII que a propriedade atenderá à sua função social. Lado outro o artigo 170, incisos II, III e IV, da Carta Magna, positivou novamente a propriedade privada como princípio da ordem econômica juntamente com a função social e a livre concorrência.

Pois bem, quando uma ou mais pessoas se reúnem para constituir uma sociedade empresária, ela passa a ter personalidade jurídica e possuir patrimônio próprio, bens materiais e imateriais. Apesar de ser fundada para buscar o lucro, a sociedade empresária no Estado Democrático de Direito, por força constitucional, deve utilizar sua propriedade a fim de atingir seu fim social.

É a sociedade empresária quem gerará empregos, promoverá o desenvolvimento de determinada região e recolherá tributos. Dessa forma, é cristalina a relação de interdependência entre Estado, sociedade empresária e comunidade. Nesse sentido, Viana (2010, p. 66) assevera:

A empresa, no mundo atual, tem extrema importância, gerando reflexos imediatos na coletividade. Ela concentra a prestação de serviços, fornecimento de bens, geração de empregos, coleta de dinheiro para o Estado – por meio da arrecadação fiscal – bem como contribui para a constante e crescente interligação da economia de mercado. (VIANA, 2010, p. 66)

A função social da empresa¹⁶ decorre diretamente da função social da propriedade. A sociedade empresarial possui bens organizados para realização da empresa (no sentido de atividade empresarial), mas esses bens não podem ser usados de qualquer forma pelos sócios ou administradores, devendo ser respeitada a função social da empresa. Fábio Konder Comparato (1983, p.74) esclarece:

¹⁶ Haroldo Malheiros Duclerc Verçosa (2014, p. 182) assevera: “A empresa no passado jamais exerceu funções sociais. Historicamente, seu objetivo restrito era o de proporcionar lucro para o empresário, desprezados os efeitos negativos que pudesse causar ao meio social em que atuasse. Tratava-se de uma atividade de índole essencialmente predadora, cujos danos revelaram-se brutais em diversos campos da atividade humana: o tráfico de negros, na busca de lucro derivado de sua escravização; o saque e a exploração indiscriminados das reservas naturais, causando danos muitas vezes revelados irreversíveis ao meio ambiente, etc”.

Cumpra, preliminarmente, definir os conceitos e evitar os contrassensos. Quando se fala em função social da propriedade não se indicam as restrições ao uso e gozo dos bens próprios. Estas últimas são limites negativos aos direitos do proprietário. Mas a noção de função, no sentido em que é empregado o termo nesta matéria, significa um poder, mais especificamente, o poder de dar ao objeto da propriedade destino determinado, de vinculá-lo a certo objetivo. O adjetivo *social* mostra que esse objetivo corresponde ao interesse coletivo e não ao interesse próprio do *dominus*, o que não significa que não possa haver harmonização entre um e outro. Mas, de qualquer modo, se se está diante de um interesse coletivo, essa função social da propriedade corresponde a um *poder-dever* do proprietário, sancionável pela ordem jurídica. (COMPARATO, p. 74)

Importante ressaltar que os sócios, por mais que tenham quotas ou ações da sociedade empresária, podem ou não exercer sua direção. Quando os poderes de administração são realizados por outra pessoa, ela tem que direcionar as atividades para o bem comum e para a busca do lucro, afinal é para esse objetivo que a sociedade empresária nasce. Comparato (1986, p. 76), sobre o poder de uso da propriedade, elucida:

a função social da propriedade não se confunde com as restrições legais ao uso e gozo dos bens próprios; em se tratando de bens de produção, o poder-dever do proprietário de dar à coisa uma destinação compatível com o interesse da coletividade transmuda-se, quando tais bens são incorporados a uma exploração empresarial, em poder-dever do titular do controle de dirigir a empresa para a realização dos interesses coletivos. (COMPARATO, p. 76)

Dirigir a sociedade empresária de modo a respeitar a função social da empresa não significa dizer que a sociedade empresária prestará serviços assistenciais à comunidade, mas apenas que sua atuação será condizente com as regras de interesse do Estado, a coletividade e seus sócios quotistas ou acionistas, maximizando lucros. Viana (2010, p. 70), sobre essa questão, explica o seguinte:

Uma sociedade empresária que não busca lucros não sobrevive, sendo certo que, se deixar de existir causará, inevitavelmente, prejuízos para a economia, a qual, na atualidade, é interligada. Neste sentido, a empresa deve ser exercida com a observância de sua função social, que é diferente de uma função assistencial. (VIANA, 2010, p. 70).

Ademais, o direito societário é um instrumento para a realização dos objetivos da república insculpidos no artigo 3º da Constituição Federal. A atividade empresarial promoverá a geração de emprego, que reduzirá as desigualdades sociais e diminuirá a miséria. Para reduzir as desigualdades entre regiões é

necessário que o Estado intervenha, que por meio de um planejamento Estatal estimule a criação ou deslocamento de determinadas sociedades empresárias nas regiões mais pobres do país a fim de levar o desenvolvimento para esses locais.

Corolário da função social é a responsabilidade social; entretanto a responsabilidade social não é positivada, é de ordem moral. Sociedades empresárias passam a desenvolver projetos de assistência social, como patrocínio de fomento à cultura, criação de creches para os filhos de seus funcionários, entre outras medidas. Ferreira (2013, p. 36) explica o seguinte:

A responsabilidade social da empresa não se encontra relacionada ao seu objeto social, outro ponto que a diferencia da função social da empresa. Enquanto essa encontra limites nas atividades que constituem seu objeto social, aquela compreende todas as outras que se destinam a conferir benefícios para a sociedade (FERREIRA, 2013, p. 36).

Para realizar a responsabilidade social, em muitos casos as sociedades empresárias buscam incentivos fiscais para tal fim, afinal, se a sociedade direcionar parte de seu dinheiro para incentivos junto à comunidade pode prejudicar seus investimentos em estruturas ou negociações que visam aumento da produtividade, e uma sociedade empresária que não é lucrativa pode falir e gerar prejuízos para o Estado e a coletividade. O fato de solicitar incentivo fiscal não retira da sociedade empresária sua responsabilidade social, fazendo com que ela seja mero instrumento do Estado para executar atividades para a comunidade, e, segundo Britto (2018, p. 100), *“Busca de incentivos não minimiza os efeitos da responsabilidade social gerada, pois todos nós, para realizarmos atos, carecemos de alguma forma de incentivo”*.

Visto que a sociedade empresária deve direcionar suas atividades orientadas para a efetivação da função social da empresa e que possui também responsabilidade social, importante mencionar as responsabilidades positivadas no Código Tributário Nacional e no Código Civil.

O CTN deixa expresso, conforme mencionado no capítulo anterior, que tanto a pessoa física ou a pessoa jurídica serão sujeitos passivos do crédito tributário. A sociedade empresária possui responsabilidade originária para adimplir o crédito tributário da qual participou da ocorrência do fato gerador, e a responsabilidade secundária é com os seus administradores e os sócios nos casos da responsabilidade tributária dos artigos 133, 134, incisos III e VII, e 135.

Lado outro, a responsabilidade empresarial, como assinala Martins (2016, p. 399), é baseada na culpa do artigo 186, do CC, mas pode em algumas hipóteses ser objetiva. Ademais, o Código Civil positiva também a responsabilidade dos sócios perante a sociedade empresária e terceiros.

Em casos onde as reservas monetárias da sociedade empresária não são suficientes para adimplir as obrigações, se comprovada fraude, excesso de poderes, violação do contrato social ou estatuto, confusão patrimonial, poderá ser requerida a desconsideração da personalidade¹⁷ jurídica para atingir os bens dos sócios.

Logo, diante da função social da empresa e a importância que a sociedade empresária adquire no Estado Democrático de Direito como instrumento para efetivar os objetivos da república, tais como a redução da miséria, desigualdade regional e criação de empregos, e diante do dever de recolher tributos, importante demonstrar os tipos societários e a implicação da responsabilidade tributária em cada uma das sociedades empresárias.

3.1. Constituição e desconsideração da personalidade jurídica

O código civil, no artigo 967, determina que, antes de dar início às atividades, o empresário deve realizar sua inscrição obrigatória no Registro Público de Empresas Mercantis, e caso venha a admitir sócios, deverá solicitar ao Registro Público de Empresas Mercantis a transformação do registro de empresário para registro de sociedade empresária (art. 968, § 3º).

Constituída a sociedade, no prazo de 30 dias deve realizar seu registro, sob pena de funcionar de forma irregular, sendo considerada uma sociedade em comum. A consequência para a falta de registro no prazo determinado pelo Código Civil é a sociedade operar como uma sociedade em comum, que possui responsabilidade ilimitada, ou seja, o sócio responde de forma subsidiária às dívidas da sociedade. Nesse sentido, assevera Requião (2014, p. 462):

¹⁷ A desconsideração da personalidade jurídica pode ser direta ou indireta. Direta é quando a sociedade não tem meios para cumprir com suas obrigações e nos casos descritos em lei poderá ocorrer a desconsideração da personalidade jurídica. Indireta é quando o sócio oculta seu patrimônio na sociedade empresária, para que seus credores particulares não consigam executá-lo. Nesse caso é permitido desconsiderar a personalidade jurídica para requerer fundos da sociedade empresária para arcar com as dívidas do sócio.

As sociedades empresárias que arquivam seus contratos ou atos constitutivos no Registro Público de Empresas Mercantis adquirem, assim, personalidade jurídica. São chamadas, por isso, sociedades regulares. Ao revés, as que não o fazem, tenham ou não contrato escrito, eram chamadas sociedades irregulares, hoje sociedades em comum (art. 986 do novo Código). (REQUIÃO, 2014, p. 462).

O registro da sociedade empresária permite que ela tenha personalidade jurídica, uma ficção jurídica, conforme explica Negrão (2017, p.286), pois decorre da lei. Os efeitos da personalidade jurídica que a sociedade empresária adquire após a inscrição no Registro de Empresas Mercantis é a capacidade de assumir obrigações em nome próprio e capacidade processual, divisão do patrimônio do sócio e da sociedade empresária, patrimônio próprio, e a possibilidade de alterar sua estrutura admitindo novos sócios e escolha do tipo societário. A sociedade registrada também adquire direitos, como a proteção ao direito da personalidade positivado no artigo 52 do Código Civil, e nesse sentido também pode sofrer dano moral, tese pacificada no STJ com a edição da Súmula 227¹⁸.

Entretanto, essa separação entre os bens dos sócios e da sociedade empresária, conforme aponta Requião, deixa sérios problemas, como, por exemplo, o sócio que pratica abusos em nome da sociedade empresária e, devido à personalidade jurídica, busca não ser responsabilizado. Nesse sentido, Requião (2014, p. 456) aduz:

Partindo das premissas rigidamente estabelecidas pela teoria da personalidade, de que a pessoa dos sócios é distinta da pessoa da sociedade, e de que os patrimônios são inconfundíveis – pois apenas ocorre a responsabilidade subsidiária, pessoal, do sócio solidário – não se poderia compreender, dentro dos ditames da lógica, pudessem fatos da sociedade envolver a pessoa física do sócio, ou, ao revés, vicissitudes dos sócios comprometer a vida social. Embora a teoria afirme a distinção das personalidades – do sócio e da sociedade – até há bem pouco, tomando-se o exemplo do direito brasileiro, a falência da sociedade acarretava a do sócio... O Prof. Waldemar Ferreira tachou de absurda a solução dada pela antiga Lei de Falências, que declarava os sócios, solidária e ilimitadamente responsáveis pelas obrigações sociais, não são atingidos pela falência da sociedade, mas ficam sujeitos aos demais efeitos jurídicos que a sentença declaratória produza em relação à sociedade falida... (REQUIÃO, 2014, p. 256).

Para contornar esse problema, Rubens Requião foi o primeiro doutrinador brasileiro a propor a teoria da desconsideração da personalidade jurídica na doutrina

¹⁸ Súmula 227: A pessoa jurídica pode sofrer dano moral.

brasileira, em 1969, conforme informam Nunes e Bianqui (2009, p. 309). Sobre a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, Requião (2014, p. 458) elucida:

Mesmo nos países em que se reconhece a personalidade jurídica apenas às sociedades de capitais surgiu, não há muito, uma doutrina que visa, em certos casos, a desconsiderar a personalidade jurídica, isto é, não considerar os efeitos da personificação, para atingir a responsabilidade dos sócios. Por isso também é conhecida por doutrina da penetração. Esboçada nas jurisprudências inglesa e norte-americana, é conhecida no direito comercial como a doutrina da Disregard of Legal Entity. Na Alemanha surgiu uma tese apresentada pelo Prof. Rolf Serick, da Faculdade de Direito da Universidade de Heidelberg, que estuda profundamente a doutrina, tese essa que adquiriu notoriedade causando forte influência na Itália e na Espanha. Seu título traduzido pelo Prof. Antonio Polo, de Barcelona, é bem significativo: “Aparencia y Realidad em las Sociedades Mercantiles – El abuso de derecho por medio de la persona jurídica”. Pretende a doutrina penetrar no âmago da sociedade, superando ou desconsiderando a personalidade jurídica, para atingir e vincular a responsabilidade do sócio. (REQUIÃO, 2014, p. 458).

Nessa seara, Coelho (2005, p. 261/266) explica que há duas teorias da aplicação da desconsideração da personalidade jurídica: a teoria maior e a teoria menor. A teoria maior leva em consideração a confusão patrimonial e a subjetividade do sócio em agir de má fé em nome da sociedade empresária. Já a teoria menor apenas leva em consideração que o fato da sociedade empresária não ter fundos para arcar com suas obrigações já é motivo para sua desconsideração da personalidade jurídica.

O código civil, ao prever a personalidade jurídica e garantir o direito de personalidade insculpido no artigo 52, positivou no artigo 50¹⁹ os requisitos para a sua desconsideração com fundamento na teoria maior, dispondo o referido artigo com as alterações da Lei da Liberdade Econômica, Lei nº 13.874 de 2019:

Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público, quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso. (Redação dada pela Lei nº 13.874, de 2019)
§ 1º Para os fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

¹⁹ Souza e Funaro (2007, p.48) asseveram: “a reserva de lei completar impede que a responsabilidade de sócios ou administradores por abuso da personalidade jurídica prevista no artigo 50 do Código Civil seja aplicada em matéria tributária. Lei ordinária não pode tratar de sujeição passiva, matéria exaustivamente regulada no Código Tributário Nacional”.

§ 2º Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por: (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa; (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto os de valor proporcionalmente insignificante; e (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial. (Incluído pela Lei nº 13.874, de 2019)

Na legislação pátria há ainda o artigo 28 do código de defesa do consumidor e o artigo 4º da Lei nº 9.605 de 1998 (Lei do Meio Ambiente), que adotam a teoria menor da desconsideração da personalidade jurídica, que não necessita demonstrar confusão patrimonial e a intenção do sócio em causar o dano utilizando o nome da sociedade empresária.

Calixto Salomão²⁰ (2019, p. 281-284) demonstra que há ainda, na legislação pátria, casos de desconsideração da personalidade jurídica para fins de responsabilização, sendo os casos da legislação tributária e trabalhista. Nesse sentido, assevera o autor:

Os casos mais recorrentes de desconsideração para fins de responsabilização são basicamente de dois tipos. Um primeiro grupo fundamenta a desconsideração em dispositivos legais: é o caso da desconsideração prevista na legislação trabalhista, a favor dos trabalhadores, e no Código Tributário Nacional, em favor da Fazenda, por débitos tributários da sociedade. Incluem-se ainda nesse grupo aquelas decisões que, no campo da responsabilidade civil, procuram um fundamento legal no sistema civilístico para justificar a desconsideração. (SALOMÃO, 2019, p. 281-284).

O segundo grupo de casos é aquele em que não existe qualquer fundamento legal – nem mesmo a analogia com a sociedade unipessoal – a “ancorar” a desconsideração. Nessa hipótese, procura-se demonstrar a existência de abuso ou fraude à lei no comportamento do sócio majoritário. Finalmente, a última característica da jurisprudência analisada é a pouquíssima frequência da desconsideração das sociedades anônimas. (SALOMÃO, 2019, p. 285).

Lado outro, o referido autor (2019, p. 386) ainda explica que a desconsideração da personalidade jurídica somente pode ser direcionada para os

²⁰ O autor defende a ideia de que a desconsideração da personalidade jurídica é positivada por possuir efeito de inibir a falência, pois ao constatar que a sociedade não possui fundos para arcar com suas obrigações e constatada a confusão patrimonial, a desconsideração pode afastar o pedido de falência. Lado outro, o autor critica o fato da desconsideração da personalidade jurídica abranger apenas um credor, aquele que pede o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, deixando os demais credores de fora da desconsideração da personalidade jurídica.

sócios controladores e sócios gestores, nunca para aqueles que realizam atos de administração, celetistas e estatutários que prestam serviços para a sociedade e não se envolvem nos atos que culminem na desconsideração da personalidade jurídica.

Importante destacar que o Código de Processo Civil de 2016 trouxe, positivado nos artigos 133 a 137, o procedimento para a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, que apenas poderá ocorrer nos termos da lei, a pedido da parte ou do Ministério Público, em qualquer fase processual. O artigo 135 do CPC assegura o direito à ampla defesa, o que impedirá abusos em pedidos de desconsideração da personalidade jurídica que não cumpram os requisitos legais.

Sendo a desconsideração da personalidade jurídica apenas direcionada para os sócios controladores e sócios gestores, como interpretar o artigo 135 do CTN, que positivou a responsabilidade tributária dos mandatários, prepostos, empregados, gerentes, diretores e representantes da pessoa jurídica?

Pois bem, o artigo 135 do CTN não pode ser interpretado como desconsideração da personalidade jurídica, pois positivou que essas pessoas são juridicamente responsáveis pelo crédito tributário, sendo que não é necessário utilizar o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, bastando apenas que o Fisco demonstre a fraude à lei, e o abuso do contrato social ou do estatuto, dando prazo para os envolvidos manifestarem a ampla defesa²¹. Nesse sentido, Nunes e Bianqui (2009, p. 322) asseveram:

Outro equívoco a ser salientado são as abundantes citações às normas do art. 135 do CTN, art. 158, caput e parágrafo segundo, da Lei das Sociedades Anônimas, e art. 1.016 do Código Civil como regras de desconsideração, quando na verdade tratam tais dispositivos da disciplina da responsabilidade civil dos administradores.

É importante ressaltar que tais normas de imputação de responsabilidade civil aos administradores que ajam fora dos limites do estatuto ou contrato social, praticando ato ilícito, encontram-se dentro da disciplina do Direito Societário. Não há que se falar, portanto, da desconsideração da personalidade jurídica para atingi-los; eles respondem como pessoas físicas por ilícitos pessoais, em função da aplicação de dispositivo legal. (NUNES e BIANQUI, 2009, p. 322).

²¹ Betina Grupenmacher (2005, p. 413) assevera: “Atestada a responsabilidade dos sócios, a Fazenda Pública pode requerer o redirecionamento do débito tributário desde que demonstre, de forma extreme de dúvidas, que os indicados como responsáveis contribuíram, de alguma forma, para a inadimplência tributária dolosa da pessoa jurídica.

A simples falta de recolhimento do tributo não é o bastante em si mesma para caracterizar a responsabilidade do acionista, do cotista, ou mesmo do administrador. Há de se demonstrar de forma inequívoca a prática de ilícito tendente ao não recolhimento do tributo”.

Giro outro, Grupenmacher (2005, p. 422) elucida que não é justo que o administrador nomeado seja responsabilizado pessoal e solidariamente pelas dívidas sociais nos termos do artigo 1.012 do Código Civil, pois ele está subordinado às vontades dos sócios, sendo assim, cumpre ordens. No caso do inadimplemento tributário, e se este for decisão dos sócios, o administrador nada poderá fazer, e por tal motivo não poderá ser responsabilizado. A responsabilização apenas ocorrerá se a causa do inadimplemento for única e exclusivamente do administrador.

Tendo o sócio controlador ou o sócio gestor praticado atos que lesem a Fazenda Pública, deverão ser penalizados com a responsabilização do artigo 135 do CTN, sendo indispensável o contraditório em sede de processo administrativo tributário. Lado outro, o administrador nomeado que praticar atos por sua vontade, com e sem conhecimento dos sócios, deverá também ser penalizado com a devida responsabilização tributária. Entretanto, se o artigo 135 do CTN positivou os responsáveis tributários, é necessário instaurar o incidente de desconsideração da personalidade jurídica? Bernardes (2005, p. 472/473) conclui que:

A desconsideração da personalidade jurídica é modalidade de responsabilidade, sendo aplicável ao direito tributário. Apesar de determinada pelo magistrado, esta deve ocorrer mediante requerimento do sujeito passivo (Fazenda Pública), que demonstrará a apuração de seus requisitos através de processo tributário administrativo, formalizando o ato de lançamento, observando os princípios constitucionais e demais regras que disciplinam a formação do título executivo tributário.

Embora aplicável, a desconsideração da personalidade jurídica não é necessária no âmbito do direito tributário, uma vez que as modalidades de responsabilidade tributária previstas já abarcam as situações em que a mesma se aplica, com a vantagem de que o dever jurídico estabelecido ao responsável não pressupõe os mesmos requisitos, tornando-se de mais fácil aplicação. (BERNARDES, 2005, p. 472/473).

Diante do exarado, conclui-se que a desconsideração da personalidade jurídica é fundamental para assegurar a função social da empresa por responsabilizar aqueles que agiram de má fé lesando terceiros, contudo, conclui-se que, perante o Fisco, o incidente da desconsideração da personalidade jurídica não é necessário, haja vista a responsabilização pessoal das pessoas positivadas no artigo 135 do CTN. Nesse sentido o STJ entendeu no REsp n. 1.786.311 – PR ser desnecessário o incidente de desconsideração da personalidade jurídica no âmbito do direito tributário.

3.2. Classificação das sociedades

Antes de adentrar no estudo das sociedades empresárias, imperioso apresentar brevemente o disposto pelo artigo 44 do Código Civil, que positivou serem pessoas jurídicas de direito privado as associações, as sociedades, as fundações, as organizações religiosas, os partidos políticos e as empresas individuais de responsabilidade limitada – EIRELI.

Não é objetivo do presente trabalho detalhar cada uma das pessoas jurídicas positivadas pelo Código Civil, pois fugiria do tema proposto, o foco são as sociedades empresárias, principalmente os tipos societários mais utilizados para compor grupos econômicos. Para tanto, necessário se faz exarar sobre as classificações que o código civil confere às sociedades.

3.2.1 Sociedade personificada e não personificada

Sociedade personificada é aquela que obrigatoriamente tem de ter seus atos constitutivos arquivados na Junta Comercial ou no Cartório de Registro Civil de Pessoas Jurídicas. Como visto, é a partir do registro que a sociedade adquire personalidade jurídica. São sociedades personificadas: Sociedades Limitadas, Sociedades Anônimas, Sociedade em Comandita Simples, Sociedade em Comandita por Ação, Sociedade Em Nome Coletivo, Sociedade Cooperativa e Sociedade Simples.

As sociedades não personificadas são as que não possuem personalidade jurídica. As Sociedades em Conta de Participação não possuem personalidade jurídica por força da lei, haja vista que seu registro não é obrigatório para sua constituição. Por sua vez, a Sociedade em Comum é não personificada por não ter seus atos constitutivos levados ao registro. Após a constituição, se a sociedade não for registrada em até 30 dias, é aplicada a sanção que apenas muda a forma da responsabilidade limitada para ilimitada.

3.2.2. Sociedades simples e sociedades empresárias

Cumpre destacar que há a sociedade simples no sentido *lato* e no sentido *stricto*, sendo que o objeto do presente tópico é a sociedade simples em sentido *lato*,

que abrange as sociedades que não são empresárias, sendo constituídas para praticar a atividade econômica, mas não desenvolvem atividade empresarial.

As sociedades empresárias são aquelas constituídas de forma organizada, nos termos do artigo 966, do Código Civil, visando à circulação de bens e serviços. São sociedades empresárias: Sociedade Limitada, Sociedade Anônima, Sociedade em Comandita por Ações, Sociedade em Comandita Simples, Sociedade em Nome Coletivo e Sociedade em Conta de Participação.

O objeto do presente trabalho são as sociedades empresárias, por serem componentes de grupos econômicos.

3.2.3. Responsabilidade limitada e ilimitada

Quanto à responsabilidade dos sócios, esta é dividida em responsabilidade limitada e responsabilidade ilimitada. A responsabilidade limitada restringe-se ao valor das ações subscritas ou ao valor das quotas integralizadas ao capital social. O patrimônio do sócio não se confunde com o patrimônio da sociedade empresária. Apenas as sociedades Limitadas e as Sociedades Anônimas possuem de maneira exclusiva essa forma de responsabilidade.

Ilimitada é a responsabilidade na qual o patrimônio do sócio responde pelas dívidas sociais da sociedade empresária, sendo necessário esclarecer que primeiramente o patrimônio da sociedade deve ser esgotado e, apenas se não saldar a dívida, é que o patrimônio do sócio responderá pelas mesmas de forma subsidiária e solidária. São ilimitadas a Sociedade em Nome Coletivo e a Sociedade em Comum.

Sociedades de responsabilidade mista são aquelas que possuem duas espécies de sócios com responsabilidades distintas, nas quais um sócio responde de forma ilimitada e o outro de forma limitada, como no caso das Sociedades em Conta de Participação, nas Sociedades em Comandita Simples, Sociedade por Ações, Sociedade Simples.

As sociedades cooperativas possuem a prerrogativa de escolher em seu ato constitutivo qual será sua modalidade de responsabilização, nos termos dos artigos 11 e 12 da Lei nº 5.764 de 1971.

3.2.4. Sociedade de pessoas e de capital

Sociedade de pessoas é a que dá maior importância ao *Affectio Societatis*; nesse tipo de sociedade são levados em consideração as características pessoais dos sócios e suas qualidades. Se o contrato social não dispuser o contrário, a sociedade se encerra com a morte do sócio. Quando dispuser o contrário, o contrato social deverá prever sobre a transmissibilidade das quotas, que determinará se os herdeiros poderão ingressar ou não na sociedade, sendo que, em caso negativo, a sociedade liquidará a quota do sócio falecido pagando ao herdeiro o valor correspondente à quota. O ingresso de estranho na sociedade de pessoas só será possível com o consentimento unânime dos demais sócios. São sociedades de pessoas as sociedades Simples e as Sociedades em Nome Coletivo.

Nas sociedades de capital o que une os sócios é o investimento realizado, não interessando aos mesmos suas qualidades e características pessoais. Pouco importa o falecimento e a transmissão das ações e o ingresso dos herdeiros no quadro societário. São sociedade de capitais as Sociedades Anônimas.

Há, entretanto, as sociedades mistas, que unem as características da sociedade de pessoas e de capital, como o caso das Sociedades em Comandita Simples, Sociedade em Comandita por Ações, Sociedade em conta de Participação.

A sociedade limitada, segundo Negrão (2017, p. 288), receberá tratamento especial, pois em seu constitutivo poderá escolher se será sociedade de pessoas ou de capital, pois a elas é facultada a regência pelas normas das sociedades simples, sendo que os sócios poderão dispor livremente das quotas sociais, e o contrato pode permitir que a administração da sociedade se faça por sócios e não sócios.

3.2.5. Sociedades Coligadas e não coligadas

Caso haja relação de capital entre as sociedades, elas serão coligadas. Não coligadas são as que não possuem essa relação de capital.

As sociedade coligadas são as que possuem parte do capital pertencente a outra sociedade, sendo divididas em filiadas, controladas ou de simples participação. Filiada, segundo o artigo 1.099 do Código Civil, é a sociedade que possui participação de 10% do capital de outra sociedade sem controlá-la. O artigo 1.100

do CC estabelece que é de simples participação quando inferior a 10% do capital de outra sociedade. É controlada, segundo o artigo 1.098, por controle direto, a sociedade em que o capital pertence a outra sociedade e essa tem poder de voto nas deliberações dos quotistas ou nas assembleias gerais, podendo escolher a maioria dos administradores; e por controle indireto, a sociedade que possui participação de outra sociedade que é controlada por uma terceira sociedade que possui o capital que permite participação nas assembleias gerais e deliberações dos quotistas com poder para escolha dos administradores.

O poder de controle será mais bem trabalhado no capítulo quatro para relacioná-lo com a responsabilidade tributária entre as sociedades que compõem grupos econômicos.

3.3 Os efeitos da responsabilidade tributária nas sociedades empresárias

O código civil positivou seis sociedades empresárias, sendo elas as sociedades em conta de participação, sociedade em nome coletivo, sociedade em comandita simples, sociedade em comandita por ações, sociedade limitada e sociedade anônima. Sendo que as três primeiras encontram-se em desuso, no entanto optou-se por mostrar como são estruturadas essas sociedades e como responderão a título de responsáveis tributários.

Importante destacar, no decorrer das explicações sobre as sociedades, as nuances da sua administração, pois são os administradores os responsáveis por guiar a sociedade empresária pela sua atividade a fim de obter lucro e efetivar a função social da empresa. Sobre o poder de controle das sociedades, Fábio Konder Comparato (1986, p.76) assevera:

Quando os bens de produção acham-se incorporados a uma exploração empresarial, como vimos, a discutida função social já não é um poder-dever do proprietário, mas do controlador. Malgrado o caráter elementar da distinção, importa reafirmar aqui que poder de controle não se confunde com propriedade. Não é um direito real, portanto, de caráter absoluto, incidindo sobre um a coisa, mas um poder de organização e de direção, envolvendo pessoas e coisas. A causa dessa persistente confusão conceitual está, sem dúvida, no fato de que, em regime capitalista, o poder de controle empresarial funda-se na propriedade do capital ou dos títulos-valores representativos do capital da empresa. A Lei de Sociedades por Ações, de 1976, como se sabe, atribuiu às companhias uma função social. Em seu art. 116, parágrafo único, declarou que “o acionista controlador deve usar o poder com o fim de fazer a companhia realizar o seu objeto e

cumprir sua função social, e tem deveres e responsabilidades para com os demais acionistas da empresa, os que nela trabalham e para com a comunidade em que atua, cujos direitos e interesses deve lealmente respeitar e atender” No art. 177, § 1.º, “ a ”, caracterizou como modalidade de abuso do poder de controle do fato de o controlador “orientar a companhia para fim lesivo ao interesse nacional, ou levá-la a favorecer outra sociedade, brasileira ou estrangeira, em prejuízo da economia nacional” .(COMPARATO. 1986, p. 76)

A partir desse extrato pode-se entender que a sociedade empresária que não paga seus tributos age de modo lesivo para com o interesse nacional e da sociedade. A responsabilidade tributária é prevista nos artigos 129 a 138, mas os artigos positivados que mais influenciam nos deveres tributários das sociedades empresárias são 133, 134, VII, 135 e 137, III, alíneas “a”, “b” e “c”.

3.3.1. Sociedade em Nome Coletivo

As primitivas formas de sociedades eram formadas como base da economia familiar e com a morte do mercador a “sociedade” se dissolvia. Diante da necessidade dos herdeiros de prosseguir com o negócio, surgiu a Sociedade em Nome Coletivo. Rubens Requião (2014, p. 438) narra que as referidas sociedades se assemelham às sociedades romanas e medievais, como necessidade familiar de prosseguimento do negócio do mercador falecido.

Fran Martins (2016, p. 194) elucida que a Sociedade em Nome Coletivo teve origem na Idade Média. E, devido à necessidade de prosseguimento do negócio do mercador, que em vida respondia pelos negócios ilimitadamente, surgiu a referida sociedade para que os herdeiros dessem prosseguimento ao negócio, motivo este que justifica o nome da sociedade, ou seja, todos eram sócios e respondiam coletivamente perante terceiros.

O Código Civil a positivou nos artigos 1.039 a 1.044, deixando claro o artigo 1.039 que “*Somente pessoas físicas podem tomar parte na sociedade em nome coletivo, respondendo todos os sócios, solidária e ilimitadamente, pelas obrigações sociais*”. A previsão legal deixa cristalino que a Sociedade em Nome Coletivo é incompatível com a forma de sociedades coligadas, sendo assim impossível seu uso para constituição dos grupos econômicos.

Sua constituição se dá por meio contratual, que deverá ser arquivado na Junta Comercial a fim de constituir os efeitos da personalidade jurídica. Por ser sociedade de pessoas, o contrato social deverá prever se será permitido o ingresso de sócio estranho à sociedade com a unanimidade dos sócios, e em caso de morte ou dissolução parcial, a continuidade ou dissolução da sociedade.

Ademais, importante ressaltar que a responsabilidade dos sócios da Sociedade em Nome Coletivo é ilimitada e solidária pelas obrigações sociais, além de que a administração da sociedade será feita apenas pelos sócios, e na falta de previsão no contrato social sobre qual sócio ser o gerente, todos serão considerados administradores. Nesse sentido, Fran Martins (2016, p. 196) faz a seguinte ressalva:

Consequentemente, na sociedade em nome coletivo, a gerência cabe aos sócios, e, se não houver expressa disposição, todos eles serão considerados gerentes. Deve-se entender que essa gerência de que fala a lei não é a gerência administrativa da sociedade, que pode ser ocupada por qualquer pessoa, sócio, ou não, desde que seja autorizada, mediante procuração, pela sociedade. Esses gerentes são prepostos da sociedade e os seus poderes decorrem do mandato que recebem, podendo assim, ser revogados a qualquer momento. Os gerentes contratuais são os *órgãos da sociedade*; são as pessoas que irão atuar pela pessoa jurídica em todas as relações, como se fosse a própria sociedade que agisse. Em tais condições, sendo designados pelo contrato social, tais gerentes só poderão ser sócios e a sua destituição não se verificará, a não ser que haja modificações do pacto social. Essa distinção na prática é muito fácil de ser feita, pois os gerentes administradores da sociedade são empregados da mesma, agindo mediante procuração, quando lhes for permitido o uso da firma social; os *gerentes-órgãos* das sociedades são sócios da mesma e não agem por procuração, mas em virtude da cláusula contratual que fez a sua designação. (MARTINS, 2016, p. 196).

A responsabilidade ilimitada dos sócios que se retiram da sociedade com as obrigações sociais é de dois anos a partir da data de arquivamento da alteração contratual. Quanto ao sócio ingressante, se for para aumento de capital, responderá pelas dívidas anteriores ao seu ingresso, e se esse se der por meio da cessão de quota do sócio retirante, a responsabilidade ilimitada do sócio retirante e do sócio ingressante será solidária pelas obrigações sociais contraídas até a data de retirada do sócio. Sendo que as obrigações posteriores serão de responsabilidade ilimitada do sócio ingressante a partir da data que ingressou na sociedade.

A administração da Sociedade em Nome Coletivo segue as regras das Sociedades Simples, como prevê o artigo 1.016 do Código Civil, estabelecendo que *“os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros*

prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções". O sócio administrador da Sociedade em Nome Coletivo responderá perante terceiros pelos seus atos de administração.

Questão interessante e de interesse do Fisco acerca da previsão legal das Sociedades em Nome Coletivo é o disposto no artigo 1.043 do Código Civil, *in verbis*:

Art. 1.043. O credor particular de sócio não pode, antes de dissolver-se a sociedade, pretender a liquidação da quota do devedor.
Parágrafo único. Poderá fazê-lo quando:
I - a sociedade houver sido prorrogada tacitamente;
II - tendo ocorrido prorrogação contratual, for acolhida judicialmente oposição do credor, levantada no prazo de noventa dias, contado da publicação do ato dilatatório.

O artigo acima estabelece que, se o sócio de uma sociedade em Nome Coletivo tiver dívidas particulares, o credor não poderá requerer a liquidação da quota do sócio antes de haver a dissolução da sociedade. Entretanto, isso será possível se a sociedade for prorrogada tacitamente ou contratualmente, e nesse caso apenas se o pedido for acolhido judicialmente.

Pois bem, quando há dívida social, o sócio responde por ela ilimitada e solidariamente com os demais sócios, mas, conforme explanado anteriormente, primeiro deve-se buscar no patrimônio da sociedade os meios para satisfazer as dívidas sociais e somente após, caso os bens não cubram integralmente a dívida, direciona-se a cobrança para o patrimônio do sócio, mas o contrário não ocorre.

Sendo o sócio pessoa física, portador de uma dívida particular, o credor não poderá redirecionar a cobrança para a Sociedade em Nome Coletivo. Essa brecha abre possibilidade para que o sócio da sociedade integralize todo seu patrimônio no capital social da sociedade. Por ser uma sociedade com responsabilidade ilimitada, ela não necessita de desconsideração da personalidade jurídica, pois não há limitação entre o patrimônio do sócio e da sociedade. O credor não conseguirá atingir o patrimônio da sociedade, a menos que esta seja renovada tacitamente ou contratualmente, e se o pedido judicial for acatado. Todavia há outra brecha, caso a sociedade seja por tempo indeterminado, não ocorrerão as hipóteses dos incisos I e II do artigo 1.043 do CC.

Apesar de estar em desuso e inapta para a realidade do século XXI, uma pessoa mal intencionada pode usar esse tipo societário para blindar patrimônio, seja do credor pessoa física ou jurídica ou o Fisco.

Ao questionar sobre a responsabilidade tributária da Sociedade em Nome Coletivo, tem-se que a sociedade é responsável pelos seus tributos, mas, nos casos da responsabilidade por sucessão do artigo 133 do CTN, a sociedade que adquirir fundo de comércio ou estabelecimento de outra sociedade será responsável substituta dos tributos, integralmente se em até seis meses o vendedor não voltar a explorar a atividade, e subsidiária se em menos de seis meses o vendedor voltar a explorar a atividade.

Nos casos da responsabilidade de terceiros, tem-se que no artigo 134, VII, do CTN, caso uma sociedade de pessoas seja dissolvida, os sócios responderão solidariamente pelos tributos devidos pela sociedade. Se uma Sociedade em Nome Coletivo for dissolvida e os tributos não forem pagos, todos os sócios serão responsáveis ilimitada e solidariamente pelo pagamento do tributo.

No caso do artigo 135 do CTN, se ocorrer abuso de lei ou do contrato social pelo administrador da Sociedade em Nome Coletivo, ele será responsável pelo pagamento do tributo. Cumpre ressaltar que o artigo 1.016 do CC dispõe que os administradores respondem de forma solidária junto à sociedade perante terceiros.

Em caso de infração tributária cometida pelo administrador da Sociedade em Nome Coletivo, apenas ele será punido, se comprovado que os demais sócios não tinham conhecimento dos atos infracionais.

Ao pesquisar no site do Superior Tribunal de Justiça por jurisprudências sobre Sociedade Em Nome Coletivo constatou-se que há 42 decisões monocráticas sobre esse tipo societário e nenhum acórdão sobre o tema. Na maioria das decisões monocráticas, a Sociedade em Nome Coletivo é citada apenas para explicar as formas de responsabilidade dos sócios, e apenas em seis²² julgados é que a Sociedade em Nome Coletivo é de fato tratada, mas em nenhuma a questão é referente ao tema tributário, mais especificamente responsabilidade tributária.

²² Os julgados são os seguintes: REsp 1129424 - RS; REsp 1463731- RJb; RCD no CC 142658 - PE; RCD no CC 142656 - PE; AG 252042 - SP; AREsp 1496159 - PR; e REsp 1129424 - RS.

Por fim, quanto ao redirecionamento da execução fiscal com consequente desconsideração da personalidade jurídica, esta não é necessária, pois a responsabilidade dos sócios é ilimitada e solidária perante as dívidas sociais. Lembrando que primeiro deve-se atacar o patrimônio da sociedade para, depois de esgotados, direcionar o patrimônio dos sócios.

3.3.2. Sociedade em Comandita Simples

Modelo mais antigo de sociedade, tendo origem a partir das grandes navegações. Nessa época, a busca pelo lucro era vedada pela Igreja, sendo os comerciantes considerados infantes, algumas pessoas abastadas faziam um contrato de comenda com os capitães dos navios, no qual a pessoa dava certa quantia para o capitão comprar o produto e revendê-lo, trazendo o lucro para a pessoa que lhe confiou o dinheiro. Em caso de perda, a pessoa que fazia o contrato de comenda dando seu dinheiro para o capitão tinha seu prejuízo limitado ao valor investido, enquanto o capitão do navio arcava com o prejuízo de forma ilimitada (MARTINS, 2016, p. 200).

Essa forma de sociedade deu origem à Sociedade em Conta de Participação, mas na Comandita Simples não há a figura do sócio oculto, pois o terceiro sabe quem é o sócio comanditário.

O Código Civil a regula nos artigos 1.045 a 1051, e a define da seguinte maneira:

Art. 1.045. Na sociedade em comandita simples tomam parte sócios de duas categorias: os comanditados, pessoas físicas, responsáveis solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais; e os comanditários, obrigados somente pelo valor de sua quota.

Parágrafo único. O contrato deve discriminar os comanditados e os comanditários.

Da leitura do artigo se infere que o sócio comanditário é aquele que está investindo seu dinheiro, possui responsabilidade limitada a sua quota de participação e não pode exercer a administração e gerência da sociedade sob pena de sua responsabilidade passar a ser ilimitada. Por sua vez, os sócios comanditados, de responsabilidade ilimitada e solidária, são aqueles que executam

a atividade, e apenas eles poderão exercer a administração e gerência da sociedade.

O contrato social deve discriminar quem são os sócios comanditados e comanditários justamente para que terceiros saibam do alcance da responsabilidade de cada um dos sócios e também para determinar quem poderá exercer a administração e gerência.

A responsabilidade do sócio comanditário que se retira da sociedade pelas obrigações sociais contraídas até a data da retirada será pelo prazo de dois anos, dentro do limite de suas quotas. Já a responsabilidade do comanditado será ilimitada. Quanto ao sócio comanditário ingressante, sua responsabilidade com as obrigações sociais será a partir do momento em que ingressar na sociedade, no limite de suas quotas. O sócio comanditado ingressante responderá pelas obrigações anteriores à data de seu ingresso.

Sobre a administração e gerência, que conforme mencionado poderá ser feito apenas pelo sócio comanditado de responsabilidade ilimitada, o capítulo do Código Civil que trata das Comanditas Simples não fala sobre a administração da sociedade. Nesse caso, aplicam-se a ela as regras das Sociedades Simples, que no artigo 1.016 deixam claro que “*Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções*”.

Pode ser conceituada como

“sendo a entidade constituída por sócios que têm responsabilidade ilimitada e solidária e aqueles que têm à importância com que entram para o capital. Os sócios que assumem a responsabilidade ilimitada se denominam comanditados; os que possuem a responsabilidade limitada à importância da contribuição são conhecidos por comanditários”. (MARTINS, 2016, p. 199).

Possui natureza de pessoas ou contratual, sendo importante a figura do sócio, sendo que a incapacidade ou morte de um dos sócios não dissolve a sociedade. O Código Civil, no artigo 1.050, determina que, no caso de morte de sócio comanditário, a sociedade terá continuidade com os sucessores, que designarão quem os representará no prazo de 180 dias. Por ser regulada de forma supletiva pelas regras das sociedades simples, em nome coletivo e anônima, para

afastar qualquer lacuna, aplica-se o prazo de 180 dias para regularização da sociedade.

Importante ressaltar que os sócios comanditários (responsabilidade limitada) devem ser obrigatoriamente pessoas físicas e os sócios comanditados (responsabilidade limitada) devem ser obrigatoriamente pessoas jurídicas.

O parágrafo único do artigo 1.051 dispõe que, no caso de morte do sócio comanditado (responsabilidade ilimitado e único que pode praticar atos de gestão), os sócios comanditários poderão nomear administrador provisório sem assumir condição de sócio. Sobre esse caso, Fran Martins (2016, p. 206) assevera:

É o caso de perguntar-se: continuando a sociedade sem o sócio comanditado durante o período de seis meses, e com os comanditados que se retiram só se responsabilizam pelos atos praticados enquanto eram sócios, quem responderá ilimitadamente perante terceiros pelas obrigações assumidas durante esse período, já que o administrador provisório, nomeado pelos comanditários, não assume a condição de sócio? A rigor, seria incoerente o previsto no parágrafo único do art. 1.051 do Código Civil, mas para conciliar a melhor interpretação certo é supor que a saída de comanditários, sendo a sociedade de 2 sócios, provocaria a existência de uma sociedade sem nenhum sócio, motivo pelo qual a sua dissolução se imporia, eis que estaríamos diante de uma dupla vacância, e não seria dado, pois, prazos recíproco de 180 dias para ambas as hipóteses, na medida em que a sociedade se apresentaria acéfala. (Martins, 2016, p. 206).

Ademais, importante ressaltar que as regras das Sociedades em Nome Coletivo são usadas de forma supletiva para as Sociedades em Comandita Simples, o que implica dizer que as regras do artigo 1.043 em relação a credor particular poderão ser aplicadas às Comanditas Simples.

Pois bem, sendo a sociedade em conta de participação uma sociedade interna entre os sócios, imprescindível questionar a responsabilidade tributária decorrente da atividade realizada pela sociedade.

Em relação à responsabilidade tributária, elucida-se que a Sociedade em Comandita Simples será sucessora dos tributos oriundos da compra de estabelecimento ou fundo de comércio de acordo com o artigo 133 do CTN.

Por sua vez, a responsabilidade de terceiros é verificada no tocante à administração do sócio comanditado ou do administrador nomeado na falta de sócios comanditados, e em caso da liquidação da sociedade. Ou seja, se a sociedade não adimplir com suas obrigações tributárias, o sócio comanditário administrador ou administrador nomeado temporariamente responderão pelo

pagamento do crédito tributário. Quanto à liquidação da sociedade, se o ativo não for o suficiente para pagar o passivo, o sócio comanditado responderá com seu patrimônio pelas dívidas. Insta ressaltar que o artigo 134, VII, do CTN, dispõe que os sócios serão responsáveis pelos créditos tributários em caso de liquidação; sendo assim, entende-se que junto com os sócios comanditados, os sócios comanditários também responderão no limite de suas quotas pelos créditos tributários.

Em caso de excesso de poder ou abuso de lei ou contrato social, o administrador sócio comanditado ou o administrador temporário nomeado deverão adimplir os créditos. Nesse caso, apenas se os sócios comanditários tiverem ciência dos atos fraudulentos é que deverão ser responsabilizados.

No tocante às infrações tributárias, apenas o mandatário ou administrador da sociedade será responsabilizado nos termos do artigo 137, III, alíneas “b” e “c”; o sócio comanditário apenas será penalizado se tiver ciência da infração ou dela participar.

Caso o patrimônio especial da Sociedade em Comandita Simples não seja suficiente para adimplir os créditos tributários, não será necessária a desconsideração da personalidade jurídica, nem nos casos de abuso, excesso de poder, fraude à lei ou do contrato social, pois a responsabilidade ilimitada permite a cobrança da dívida social do sócio. Lembrando que primeiro o patrimônio especial da sociedade é que deverá cobrir as dívidas sociais, e, apenas em caso de insuficiência, a dívida tributária será direcionada para o patrimônio do sócio comanditado.

Quanto ao administrador temporário nomeado pelos sócios comanditários, na falta dos sócios comanditados entende-se que, se ele agir com excesso de poderes, fraude à lei e ao contrato social, deverá ser responsabilizado nos termos do artigo 135, do CTN, e 1.016, do CC. Os sócios comanditários somente deverão ser penalizados e seu patrimônio pessoal arcar com o crédito tributário por meio da desconsideração da personalidade jurídica em caso de terem ciência da fraude ou dela participarem.

Por fim, importante destacar que, ao pesquisar por “Sociedade em Comandita Simples” no site do Superior Tribunal de Justiça, não aparece nenhum julgado que versa sobre esse tipo societário, mas se a busca for realizada apenas com o termo comandita simples, 49 julgados apareceram, mas em todos o termo

“comandita simples” era usado apenas para demonstrar os tipos societários e sua responsabilização.

3.3.3. Sociedade em Conta de Participação

A sociedade em conta de participação tem sua origem a partir das sociedades em comandita simples. Segundo Fran Martins (2016, p. 189), nos contratos de comenda era normal que o comendador ficasse oculto enquanto o tratador realizava todo o negócio. Os sócios comendadores não apareciam perante terceiros, eram desconhecidos, a sociedade era conhecida apenas entre os sócios. Devido ao fato de o sócio comendador ser desconhecido de terceiros, passou a ser chamado de sócio oculto, e o tratador, de sócio ostensivo.

É uma sociedade não personificada, não constituindo pessoa jurídica, e para sua constituição não é necessário formalidades como contrato escrito por instrumento público ou particular, e tampouco arquivamento de seus atos constitutivos na Junta Comercial. O Código Civil a positivou nos artigos 991 a 966, definindo-a da seguinte maneira:

Art. 991 “Na sociedade em conta de participação, a atividade constitutiva do objeto social é exercida unicamente pelo sócio ostensivo, em seu nome individual e sob sua própria e exclusiva responsabilidade, participando os demais dos resultados correspondentes.
Parágrafo único. Obriga-se perante terceiro tão-somente o sócio ostensivo; e, exclusivamente perante este, o sócio participante, nos termos do contrato social.

Em 2014, a Receita Federal do Brasil determinou, na Instrução Normativa n. 1.470, que as Sociedades em Conta de Participação são obrigadas a proceder o registro no cadastro de pessoas jurídicas. Essa exigência da Receita Federal não alterou dispositivo do Código Civil, sendo que a SCP, apesar da obrigatoriedade do registro, continua sendo sociedade despersonalizada. Essa medida da Receita Federou objetivou coibir o uso desse tipo societário em planejamentos tributários.

Seguindo o disposto no Código Civil, a sociedade em conta de participação pode ser conceituada como sociedade formada a partir de uma ou mais pessoas com propósitos em comum, sendo uma delas empresário, na qual a

responsabilidade recai sobre o sócio ostensivo. Possui caráter momentâneo, pois geralmente é constituída para realizar determinadas transações.

O sócio ostensivo exerce exclusivamente a atividade empresarial em nome individual, haja vista que a sociedade em conta de participação não possui nome social, possuindo responsabilidade ilimitada com terceiros que contratam com a sociedade em conta de participação, cabendo ao sócio ostensivo as atividades de administração e gerência da sociedade. Os demais sócios, os participantes ou ocultos, participam dos resultados decorrentes da atividade empresarial e sua responsabilidade é limitada ao valor que colocaram à disposição do sócio ostensivo.

Sobre a administração e gerência, que conforme mencionado poderá ser feita apenas pelo sócio ostensivo, de responsabilidade ilimitada, o capítulo do Código Civil que trata das Sociedades em Conta de Participação não fala sobre a administração da sociedade. Nesse caso, aplicam-se a ela as regras das Sociedades Simples, que, no artigo 1.016, deixam claro que “*Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções*”.

A contribuição que o sócio participante entrega para o sócio ostensivo constitui patrimônio especial da sociedade, e em caso de falência do sócio ostensivo, a sociedade se liquidará e o saldo constituirá crédito quirografário, mas, em caso de falência do sócio participante, o contrato social ficará sujeito aos efeitos da falência nos contratos bilaterais do falido (art. 994 §§ 2º e 3º). Ademais, nos termos do § 1º do artigo 994, a especialização do patrimônio da sociedade apenas produz efeitos entre os sócios.

Subsidiariamente aplica-se às sociedades em conta de participação o disposto às sociedades simples e sua liquidação segue as regras da prestação de contas.

Antes de partir para a análise da responsabilidade tributária nas sociedades em conta de participação, importante destacar as seguintes características desta forma societária: I) não personificada; II) responsabilidade ilimitada do sócio ostensivo perante terceiros e responsabilidade limitada dos sócios participantes ao valor dado à disposição do sócio ostensivo; III) sócio ostensivo realiza atividade de administração e gerência; e IV) patrimônio especial da sociedade em conta de participação responde integralmente perante terceiros.

Primeiramente, se a sociedade é não personificada, não caberá a ela o incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Nos casos de abuso de lei, ao contrato social, danos a terceiros e fraudes, apenas o sócio ostensivo responderá. O sócio oculto apenas responderá se, nos termos do parágrafo único do artigo 993, tiver ciência dos atos praticados pelo sócio ostensivo, que também será o administrador.

Sobre a responsabilidade de terceiros do artigo 134, III e VII, do CTN, o sócio ostensivo administrador responderá pelo crédito tributário e, em caso de liquidação, os sócios, tanto o ostensivo quanto o oculto, responderão pelos créditos tributários, o primeiro de forma ilimitada e o segundo de forma limitada.

Seguindo o inciso II do artigo 135, responderá o sócio ostensivo por ser o administrador caso cometa fraude ou haja com excesso de poderes. Apenas se o sócio oculto souber dos atos praticados pelo sócio ostensivo, nos termos do parágrafo único do artigo 993 do CC, é que será responsável junto com o sócio ostensivo administrador pelo crédito tributário.

Caso ocorra infração à lei tributária, o administrador sócio ostensivo será penalizado, e no mesmo raciocínio acima relatado, o sócio oculto apenas responderá pela infração se tiver ciência ou tiver participado dela.

Por fim, em pesquisa no site do STJ com o termo “Sociedade em Conta de Participação,” obteve-se um resultado de 17 acórdãos, e apenas um deles versa sobre matéria tributária julgado em 2002, o REsp 193690 / PR²³, mas não aborda a questão da responsabilidade tributária.

²³ Ementa: TRIBUTÁRIO. IMPOSTO DE RENDA. SOCIEDADE EM CONTA DE PARTICIPAÇÃO AUSÊNCIA DE CAPACIDADE TRIBUTÁRIA PASSIVA À ÉPOCA DA EXIGÊNCIA DO TRIBUTO - ALEGADA TRANSFERÊNCIA DO RESULTADO DA SÓCIA OSTENSIVA PARA A SÓCIA OCULTA CORTE DE ORIGEM QUE AFIRMA QUE ESSA PARTICULARIDADE NÃO FOI COMPROVADA PELO FISCO RECURSO ESPECIAL NÃO CONHECIDO. - Ancorados em doutos ensinamentos doutrinários, resta evidente que os argumentos expendidos pela União Federal não possuem a força de abalar os fundamentos do r. voto condutor, uma vez que até o advento do Decreto-lei n. 2.303, de 1986, a sociedade em conta de participação não era equiparada, para fins tributários, à pessoa jurídica. Dessa forma, se o tributo em discussão data de 1981, a sociedade em conta de participação não possuía capacidade tributária passiva. - No pertinente a ter havido, ou não, transferência do resultado que se pretende tributar, constata-se que a Corte ordinária, embasada no conjunto probatório encartado nos autos, consignou que "o fisco não logrou demonstrar ter havido efetiva transferência de resultado da sócia ostensiva para a sócia participante, em razão do contrato social, no período-base de 1981, exercício de 1982, a que alude o auto de infração" (fl. 172). Sobreleva notar, que o exame dessa inferência obriga esta instância especial a revolver os elementos probatórios insertos nos autos e, por conseguinte, afrontar a jurisprudência sedimentada por meio da Súmula n. 7 deste Sodalício a qual estabelece que "a pretensão de simples reexame de prova não

3.3.4 Sociedade Anônima

Fran Martins (2016, p. 237) narra que a origem das sociedades anônimas tem sido discutida por alguns autores que buscam nas associações dos credores do Estado da Idade Média o ponto de partida para seu surgimento. No fim da Idade Média, os capitalistas costumavam emprestar dinheiro para o Estado para que se realizassem obras públicas, e em contrapartida o Estado permitia que essas pessoas cobrassem tributos da população para recuperar o dinheiro investido na forma de juros, e, portanto, a sociedade não era vista como mercantil devido ao fato de cada credor receber apenas os juros. Sua responsabilidade era limitada ao valor que havia emprestado para o Estado.

O caráter mercantil apenas surgiu em 1407, em Gênova, quando uma das sociedades denominada Casa de São Jorge foi transformada em banco de São Jorge, cujo objetivo era o caráter lucrativo e especulativo. Fran Martins elucida que os títulos de renda passaram a ser ações e seus possuidores passaram a receber lucros e dividendos.

Entretanto, foi na era das grandes navegações que a sociedade anônima começou a se desenvolver mais, principalmente na Holanda, seguindo os princípios do Banco de São Jorge. O Estado era o principal interessado e influenciador nessas companhias, sendo a mais famosa a Companhia das Índias Orientais, formada em 1602.

Apesar de economicamente interessado nas Companhias Navais que descobriram terras além-mar, o Estado passou a editar normas para a constituição e funcionamento dessas companhias. Após a promulgação do Código Francês de 1808, a constituição dessas companhias deixou de ser privilégio, passando a ser admitidas como sociedades comerciais, sendo o último tipo societário a nascer (NEGRÃO, 2017, p. 431).

Com a revolução industrial passaram a ter crescimento, sendo o tipo societário mais utilizado devido à limitação da responsabilização do sócio acionista ao valor da ação integralizada. Possui características de sociedade de capital, tendo em vista que suas ações são negociáveis sem a anuência dos demais sócios. A

pessoa do sócio não é importante para sua constituição e o capital social é dividido em ações. Negrão (2017, 437) assevera:

Como em todo e qualquer contrato, a constituição das sociedades por ações exigirá a presença de consentimento válido entre os contratantes, objeto possível, determinado ou determinável e forma prescrita e não defesa em lei, bem como requisitos específicos de pluralidade de sócios, constituição de capital social, *animus contrahendi societatis* (*affectio societatis*) e coparticipação nos lucros e perdas. (NEGRÃO, 2017, p. 437).

Há duas formas de constituição da sociedade, uma particular e outra pública, mas em ambas é necessário que exista projeto definido, com o objeto detalhado, valor do capital inicial, número de ações e acionistas, definição da sede, conforme esclarece Negrão (2017, p. 437).

Na forma privada, haverá uma assembleia geral na qual os interessados poderão manifestar seu interesse em fazer parte da sociedade a ser formada, ou poderá ser por meio de escritura pública. A forma pública de fundação é por meio do chamamento público de investidores, que dependerá de pedido de registro junto à Comissão e Valores Mobiliários; após, ocorrerá a subscrição de ações pelos interessados, e por fim, a realização de assembleia geral para avaliar os bens que foram dados para subscrever o capital social e para constituir a sociedade.

Os primeiros administradores da sociedade anônima providenciarão o registro da sociedade, e, se não o fizerem, responderão pessoalmente pelos atos e operações realizadas pela companhia. Também providenciarão a elaboração do Estatuto da sociedade anônima, que conterá todas as diretrizes da sociedade, decidindo se a sociedade será aberta, sendo aquela que negocia seus títulos na bolsa de valores, ou fechada, que não tem negociação aberta ao público.

Os acionistas em geral possuem a obrigação de integralizar o capital social subscrito, permanecendo a obrigação em caso de falência. Caso vendam as ações antes de integralizá-las, responderão solidariamente com o comprador pela integralização pelo prazo de dois anos contados da data de transferência.

Podem ser classificados em acionistas comuns, controladores, dissidentes, minoritários e remissos. Acionista comum é aquele que não detém poder de controle, ao contrário do acionista controlador, que, por possuir direito a voto, usa seu poder para decidir as atividades da sociedade e orientar o funcionamento dos órgãos da sociedade anônima. Por sua vez, o acionista dissidente é aquele que,

insatisfeito com os rumos da companhia, retira-se dela levando os fundos sociais. Por fim, o acionista remisso é aquele que não integraliza suas ações, podendo ser constituído em mora sujeitando-se ao pagamento de correção monetária e juros.

A Lei das Sociedades Anônimas prevê quatro órgãos especiais para a companhia, que possuem a competência de dirigir a sociedade. Os órgãos são a diretoria, assembleia geral (obrigatórios para todas as companhias), conselho de administração e conselho fiscal (obrigatório apenas para as companhias abertas e as empresas mistas).

Cabe à Assembleia geral deliberar sobre todos os negócios da companhia relacionados ao objeto social. O artigo 122 da Lei n. 6.404 de 1976 positivou a competência exclusiva da assembleia para reformar o estatuto social, eleger e destituir a qualquer tempo os administradores e fiscais da companhia, tomar as contas anuais dos administradores e deliberar sobre as demonstrações financeiras, autorizar emissão de debêntures e partes beneficiárias, suspender o direito de acionista, deliberar sobre bens que o acionista entregou para integralização do capital social, deliberar sobre reorganização societária, sua liquidação e dissolução elegendo ou destituindo liquidantes, autorizar a confissão de falência pelo administrador. As sociedades que possuem conselho fiscal deverão entregar primeiro a esse órgão as prestações de contas do administrador, pois sua função é manifestação prévia sobre as contas apresentadas, ou seja, a função do conselho fiscal é fiscalizatória.

Há quatro tipos de assembleia, sendo a assembleia geral ordinária prevista em lei, no artigo 132 da Lei de S/A, para ocorrer anualmente nos quatros meses seguintes ao término do exercício social; assembleia geral extraordinária, positivada no artigo 136 da Lei S/A, podendo ocorrer sempre que necessário. É a assembleia geral extraordinária que deliberará sobre a participação em grupo de sociedade. A assembleia especial é destinada para as deliberações dos sócios que possuem ações ordinárias. Por fim, a assembleia constituinte é aquela realizada no ato de fundação da companhia.

O conselho de administração é obrigatório apenas para as sociedades de economia mista, nas sociedades abertas e nas de capital autorizado, operam como supervisor das atividades administrativas. A diretoria é um órgão de execução que possui a função de representar a sociedade e praticar os atos necessários ao funcionamento da companhia.

O ordenamento das sociedades anônimas dispõe condutas que devem ser observadas pelos administradores, aplicável também aos administradores das sociedades de pessoas, deixando expresso o dever de diligência, lealdade, sigilo e dever de informar os atos de sua administração.

No tocante à responsabilidade tributária do artigo 135 do CTN, fica expresso que aquele que agir com excesso de poder ou infração da lei, contrato social ou estatuto social deverá ser responsabilizado. A responsabilização deverá observar o devido processo legal no processo administrativo tributário, pois a Fazenda Pública deverá provar a infração cometida pelo diretor ou gerente.

Primeiro, deve-se observar se o administrador é acionista ou não da sociedade, conforme observa Gruppenmacher (2005, p.422). Caso não seja acionista, o administrador é subordinado aos sócios, lembrando que todos os atos da administração são apresentados para o conselho fiscal, quando instituído, e para a assembleia geral ordinária. Sendo o administrador sócio da companhia e tendo agido com inobservância dos deveres impostos por lei, deverá ser responsabilizado nos termos do artigo 135 do CTN. Nesse sentido, entende o STJ:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA EXAMINADA NO ACÓRDÃO DE ORIGEM. NCIDÊNCIA DA SÚMULA Nº 07/STJ. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. NÃO-OCORRÊNCIA. DÉBITOS PARA COM A SEGURIDADE SOCIAL. REDIRECIONAMENTO. ART. 135, III, DO CTN. PRECEDENTES. CARÁTER DE PREQUESTIONAMENTO DOS EMBARGOS OFERTADOS NA CORTE A QUO. SÚMULA Nº 98/STJ. MULTA. AFASTAMENTO.

[omissis]

4. O CTN, art. 135, III estabelece que os sócios só respondem por dívidas tributárias quando exercerem gerência da sociedade ou qualquer outro ato de gestão vinculado ao fato gerador. O art. 13 da Lei nº 8.620/93, portanto, só pode ser aplicado quando presentes as condições do art. 135, III, do CTN, não podendo ser interpretado, exclusivamente, em combinação com o art. 124, II, do CTN.

[omissis]

7. O princípio normativo e geral é de que a responsabilidade dos sócios de sociedade limitada ou dos acionistas de sociedade anônima é restrita à participação que possuam na empresa. No primeiro caso, pelo montante representado pelas quotas, no segundo, pela expressão financeira do valor acionário no capital social, exceção que se faz, tão-somente, a casos de constatada ocorrência de culpa ou dolo.

[omissis] grifo nosso (REsp 849535 / RS, rel. Ministro JOSÉ DELGADO, DJ 05/10/2006 p. 278)

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. SOCIEDADE ANÔNIMA RESPONSABILIDADE DOS SÓCIOS. LIMITES. LEI 6.404/76, ART. 158 CTN, ART. 135, III. PRECEDENTES.

- A obrigação do recolhimento do tributo devido pela empresa é da pessoa jurídica, e não do diretor ou sócio gerente.

- Nas sociedades anônimas a responsabilidade dos sócios, participantes ou acionistas limita-se ao montante das ações por eles subscritas ou adquiridas.
- Os sócios diretores, gerentes ou representantes da sociedade (pessoa jurídica) são responsáveis, por substituição, pelos créditos correspondentes às obrigações tributárias decorrentes de atos ou fatos maculados de excesso de poderes ou com infração da lei, contrato social ou estatutos (CTN, art. 135, III).
- Recurso especial conhecido e provido. (REsp 296304 / SP. Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins DJ 01/09/2003 p. 247).

Logo, resta claro que a responsabilização do sócio administrador apenas ocorrerá em caso de infração à lei e ao estatuto social. A responsabilização de administrador não sócio não dependerá de provas sobre a conduta praticada, se agiu obedecendo a ordens dos sócios ou se agiu com dolo.

Por fim, quanto à dissolução e liquidação da sociedade, o ordenamento positivou regras que devem ser observadas a fim de não lesar terceiros; quando essas regras não são observadas e a sociedade se dissolve de modo irregular, há a responsabilização tributária do artigo 134, VII, do CTN, que expressamente menciona apenas sócios das sociedades de pessoas. A lei tributária não positivou responsabilização no caso de dissolução irregular das sociedades de capital.

3.3.5 Sociedade em Comandita por Ações

Criadas pelo Direito francês, as sociedades em comanditas por ação possuíam o capital dos sócios comanditários divididos em ações com responsabilidade limitada às ações subscritas, e os sócios comanditados possuíam responsabilidade ilimitada frente às obrigações da empresa, e apenas eles podiam agir em seu nome.

Em 1940, o Decreto Lei nº 2.627 positivou a divisão de todo o capital da sociedade em comandita por ações em ações sem a distinção entre sócio comanditário e sócio comanditado. Todos passam a ser acionistas e apenas os acionistas que ocuparem o cargo de diretores ou gerentes é que terão responsabilidade solidária e ilimitada.

Apesar de estar em desuso, foi positivada nos artigos 1.090 a 1.092 do Código Civil, e regida pelas normas das Sociedades Anônimas, Lei nº 6.404 de 1976, sendo definida pelo artigo 1.090, do CC, como: "*A sociedade em comandita por ações tem o capital dividido em ações, regendo-se pelas normas relativas à*

sociedade anônima, sem prejuízo das modificações constantes deste Capítulo, e opera sob firma ou denominação”.

Sua natureza é de sociedade institucional, pois a entrada ou retirada de sócios não depende da anuência dos demais, e o que prevalece é o capital e não a qualidade pessoal do sócio.

A administração da sociedade em comandita por ações, conforme mencionado, será realizada pelos acionistas, que passarão a ter responsabilidade ilimitada e solidária perante terceiros, esses serão os sócios comanditados. Apenas o nome dos acionistas administradores poderá compor o nome empresarial da sociedade. Em caso de dívidas patrimoniais, se o patrimônio da sociedade não for o suficiente para adimplir as dívidas, o patrimônio dos sócios comanditados poderá ser atingido para realizar o pagamento.

No caso de dívidas tributárias, primeiro o patrimônio da sociedade as suportará, e no caso da responsabilidade de terceiros do artigo 134, III, do CTN, os administradores serão responsáveis pelo pagamento dos tributos. Ocorrido o positivado no artigo 135 do CTN, nos casos de infração à lei ou ao estatuto social, ou excesso de poder, os administradores responderão pelos créditos tributários de forma pessoal, ou seja, o patrimônio da sociedade não arcará com o adimplemento do crédito tributário, apenas o sócio comanditado acionista responsável pela administração da sociedade.

Havendo infração à lei tributária, o autor será penalizado e os demais sócios comanditários, que não exercem atos de administração, apenas serão penalizados se tiverem ciência da infração cometida e permanecerem omissos.

As sociedades em comanditas por ações, por força do artigo 283 da Lei nº 6.404 de 1976, não poderão possuir partes beneficiárias e debêntures. O conselho de administração é proibido nesse tipo societário, também é vedado ao seu estatuto conter autorização para aumento do capital social e tampouco é permitida a emissão de bônus.

A Assembleia Geral não pode deliberar sem o consentimento dos diretores ou gerentes (sócios comanditados), pois qualquer deliberação tomada pela assembleia geral deverá ser aprovada pelos gerentes de diretores.

Como dito, apenas os acionistas poderão ser gerentes e diretores, e na destituição ou exoneração destes responderão pelo prazo de dois anos após a saída

da administração pelos seus atos praticados, nos termos do artigo 1.091, § 3º, do CC.

Por fim, ao pesquisar por “Sociedade em Comandita por Ações” no site do STJ, encontrou-se apenas um acórdão que versa sobre esse tipo societário, o AgRg no Ag 375914 / RJ, que trata de questão relativa a negócio fiduciário.

3.3.6 Sociedade Limitada

Em 1892, o legislador alemão, visando uma sociedade capaz de atender aos interesses dos médios comerciantes e limitando a sua responsabilidade, criou a sociedade de responsabilidade limitada. Para sua formação, eram necessários apenas dois sócios, como é atualmente, e a responsabilidade de cada um dos sócios é limitada pela quota de entrada para a formação do capital social.

Seguindo a Alemanha, Portugal foi o segundo país a instituir esse modelo de sociedade, seguido pela Áustria, Inglaterra e Brasil, quinto país a positivar a sociedade de responsabilidade limitada (MARTINS, 2016, p. 212).

A sociedade é instituída por um ou mais sócios, que poderão ser pessoas físicas ou jurídicas, não havendo limitação para o número máximo de sócios, possuindo natureza mista, cujo contrato social determina se será fundada com base nas qualidades e na pessoa do sócio, *affectio societatis*, ou se o que unirá os sócios será o capital. Caberá ao contrato social dispor sobre a transferência das quotas em caso de morte ou retirada de sócio, e se a sociedade manterá suas atividades nesses casos.

A sociedade Limitada é positivada pelo Código Civil nos artigos 1.052 a 1.087. É definida pelo artigo 1.052 da seguinte maneira: “*Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social*”.

Importante ressaltar que a Lei nº 13.874 de 2019, a Lei da Liberdade Econômica, positivou a possibilidade da criação de sociedade unipessoal de responsabilidade limitada; antes dela, a Lei nº 12.441, de 2011, criou a Empresa de Responsabilidade Limitada – EIRELI, para cuja constituição do capital social é

necessário o valor mínimo de cem vezes o salário mínimo. Ademais, quem optar por essa pessoa jurídica²⁴ poderá figurar apenas em uma empresa dessa modalidade.

Na sociedade limitada que possuir dois sócios e, havendo retirada ou falecimento de sócio, o remanescente poderá optar por recompor a pluralidade de sócios, no prazo do artigo 1.033, IV, do CC, ou optar pela forma unipessoal.

A responsabilidade do sócio é limitada à quota subscrita e integralizada, entretanto se o capital social não foi integralizado, todos os sócios respondem solidariamente pela integralização. Sobre a responsabilização por dívidas com o capital social não integralizado, assevera Carvalhosa (2008, p. 21):

“Isso porque, como visto, desde que o capital social não esteja totalmente integralizado, os sócios responderão solidariamente com a sociedade pelas dívidas sociais de qualquer natureza, inclusive tributárias, sempre no limite do capital a descoberto. Note-se, porém, não se trata de uma responsabilidade ilimitada dos sócios, mas restrita ao valor do capital social, o sócio não mais responderá solidariamente com a sociedade. (CARVALHOSA, 2008, p. 21)

O artigo 1.032, do Código Civil, estabelece que o sócio de responsabilidade limitada que se retirar da sociedade fica obrigado pelas dívidas sociais adquiridas até a alteração do contrato social, pelo prazo de dois anos, até o limite da quota. O sócio que ingressa na sociedade limitada não fica responsável pelas dívidas anteriores ao seu ingresso, e sua responsabilidade é fixada no valor da quota subscrita e integralizada.

Quanto à administração, poderá ser realizada por sócio ou por terceiro nomeado. A nomeação deverá ser feita no contrato social ou em ato separado e arquivado na Junta Comercial. A destituição ocorrerá por meio da deliberação dos sócios. O código civil estabelece, no artigo 1.016, que “Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções”, ou seja, o administrador deve conduzir a sociedade a fim de efetivar sua função social.

O conselho fiscal é escolha facultativa das sociedades limitadas, suas atribuições são de fiscalização, podendo examinar os livros e papéis da sociedade,

²⁴ O Código Civil no artigo 44 positivou no inciso VI a Empresa Individual de Responsabilidade Limitada como uma nova modalidade de Pessoa Jurídica e não como tipo societário. A seu turno, a Lei da Liberdade Econômica positivou a sociedade unipessoal dentro do tipo societário das sociedades limitadas, alterando apenas o número mínimo para composição da sociedade, que passa a ser de uma pessoa.

denunciar erros e fraudes, convocar assembleia geral sempre que necessário ou caso a diretoria retardar a convocação anual, entre outras atribuições.

O Código Civil estabelece regras de dissolução e liquidação das sociedades, que, quando não observadas, resultam em sua dissolução irregular, o que acaba por lesar direitos de terceiros. O CTN, no artigo 134, VII, do CTN, determina a responsabilidade tributária dos sócios da sociedade de pessoas em caso de dissolução irregular; nada mais justo, devido ao fato de os sócios terem agido de forma irregular. Sobre o tema, o STJ tem entendido o seguinte:

PROCESSIONAL CIVIL. EMBARGOS DE DECLARAÇÃO NO AGRAVO INTERNO. SUBMISSÃO À REGRA PREVISTA NO ENUNCIADO ADMINISTRATIVO 02/STJ. AUSÊNCIA DE OMISSÃO, OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO OU ERRO MATERIAL. EMBARGOS REJEITADOS.

1. No caso concreto, certificou-se a não localização da (empresa) executada em agosto/98 (presunção de dissolução irregular – Súmula 435/STJ). A citação por edital ocorreu em outubro/99. Após o período de arquivamento, requereu-se o redirecionamento em face dos sócios em abril/2006. Nesse contexto, como bem observado no acórdão embargado, ocorreu a prescrição. Isso porque "o prazo de redirecionamento da Execução Fiscal, fixado em cinco anos, contado da diligência de citação da pessoa jurídica, é aplicável quando o referido ato ilícito, previsto no art. 135, III, do CTN, for precedente a esse ato processual" - conforme tese repetitiva firmada, entre outras, no julgamento do REsp 1.201.993/SP (1ª Seção, 24.4.2019 - acórdão submetido ao regime dos recursos repetitivos).

2. Não havendo omissão, obscuridade, contradição ou erro material, merecem ser rejeitados os embargos de declaração opostos, sobretudo quando contêm elementos meramente impugnativos. 3. Embargos de declaração rejeitados.

(EDcl no AgRg no Ag 1225727 / SP Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES DJe 07/11/2019).

Da leitura da ementa, observa-se o posicionamento do STJ quanto ao prazo de cinco anos para redirecionar a execução fiscal para os sócios da sociedade que teve dissolução irregular. Importante salientar o enunciado da súmula 435 do STJ, que assevera: *“Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente”*. Tendo o Fisco constatada a presunção da dissolução irregular da sociedade, poderá requerer o redirecionamento da execução fiscal em até cinco anos a partir da diligência de citação da pessoa jurídica.

Quanto à administração da sociedade, os administradores devem orientar a sociedade de modo a efetivar a função social da empresa, caso não o façam e ajam com dolo, causando danos a terceiros, e no caso específico, à Fazenda Pública,

dever-se-á observar se o administrador nomeado agiu de modo subordinado aos sócios, cumprindo ordens, ou se agiu com dolo, sem ou com conhecimento dos sócios, que ficaram inertes. Caso a administração seja realizada por sócio gerente e ele age de maneira a causar dano ao erário, deverá ser responsabilizado; entretanto, o mero inadimplemento não é causa de responsabilização. Nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. INCLUSÃO DO SÓCIO. FALTA DE RECOLHIMENTO DE CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS DESCONTADAS DOS SALÁRIOS DOS EMPREGADOS. OFENSA AO ART. 535 DO CPC NÃO CONFIGURADA. FALTA DE PAGAMENTO DO TRIBUTO. REDIRECIONAMENTO CONTRA SÓCIO. IMPOSSIBILIDADE. NECESSIDADE DE COMPROVAÇÃO DE IRREGULARIDADES. ART. 135 DO CTN.

[omissis]

IV - No mais, consoante entendimento consolidado nesta Corte Superior, o redirecionamento da execução fiscal contra o sócio é cabível apenas quando demonstrada a prática de ato com excesso de poder, infração à lei ou no caso de dissolução irregular da empresa, não se incluindo nas hipóteses o simples inadimplemento de obrigações tributárias, como é o caso de não repasse das arrecadações de contribuições descontadas dos salários dos empregados. Nesse sentido: AgRg no REsp n. 1.426.490/PE, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 8/8/2017; REsp n. 1.651.600/SP, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 16/3/2017, DJe 20/4/2017; AgRg no AgRg nos EDcl no REsp n. 1.485.532/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 20/3/2018 e AgRg no REsp n. 1.560.768/RS, Rel. Ministro Og Fernandes, Segunda Turma, julgado em 6/10/2016, DJe 14/10/2016. V - Agravo interno improvido. (AgInt no AREsp 1225565 / SP Ministro Francisco Falcão DJe 01/03/2019)

TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL A SÓCIO QUOTISTA SEM PODERES DE GERÊNCIA. INAPLICABILIDADE DA SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL DO ESTADO DE SÃO PAULO A QUE SE NEGA PROVIMENTO.

1. A jurisprudência desta Corte entende que o integrante de sociedade por cotas de responsabilidade limitada, sem função de gerência, não pode ser responsabilizado por dívidas tributárias contraídas pela sociedade, ainda que esta tenha se dissolvido irregularmente (REsp 808.386/SP, Rel. Min. CASTRO MEIRA, DJ 26.2.2007).

2. Hipótese em que o Tribunal local consignou expressamente que agravada, apesar de sócia, não exercia a administração ou gerência da empresa executada.

3. Logo, não se trata de reexame de provas, mas sim de reavaliação do conjunto fático-probatório delineado no acórdão atacado.

4. Agravo Regimental do ESTADO DE SÃO PAULO a que se nega provimento. (AgRg no AREsp 791728 / SP Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, DJe 30/08/2018)

Entende o STJ, no AgInt no AREsp 1225565 – SP, que a responsabilidade tributária do artigo 135 do CTN apenas se estenderá aos administradores se constatado o dolo e as infrações à lei e ao contrato social; ademais, entende o tribunal que o sócio que não pratica atos de gestão não poderá ser responsabilizado nos termos do referido artigo.

4. A CONCENTRAÇÃO EMPRESARIAL E A FORMAÇÃO DOS GRUPOS ECONÔMICOS

No capítulo anterior, apresentaram-se as formas societárias positivadas no direito civil e suas origens, mostrando o desenvolvimento das formas de responsabilidade a fim de garantir maior segurança ao investimento do empresário ao separar o patrimônio da pessoa física e jurídica, dando autonomia patrimonial às sociedades empresárias.

Ato contínuo, demonstraram-se também as sociedades empresárias em desuso, ainda positivadas no Código Civil, sendo elas as sociedades em nome coletivo, comandita simples e comandita por ações. Devido à responsabilidade ilimitada e solidária dos sócios e serem do tipo sociedade de pessoas, essas sociedades não são interessantes para a forma globalizada e impessoal do mercado.

As sociedades mais utilizadas hodiernamente são as de responsabilidade limitada e sociedades anônimas. Essas duas sociedades podem compor grupo econômico, objeto do presente capítulo. As sociedades em conta de participação²⁵, apesar de terem responsabilidade ilimitada do sócio ostensivo, ainda hoje são utilizadas por prazo determinado para a realização de empreendimentos específicos.

Constatou-se que as sociedades empresárias caminharam concomitantemente com a evolução do comércio desde a época do império romano (as sociedades em nome coletivo derivam de sociedades primitivas utilizadas pelos romanos), tendo um maior desenvolvimento na Idade Média.

Até a revolução industrial, as sociedades operavam de maneira isolada, mas a evolução do sistema capitalista propiciou o desenvolvimento da concentração empresarial, que teve seu início ainda no século XIX, vindo a ocorrer uma aceleração desse processo nos meados do século XX, conforme informa Munhoz (2012, p. 85).

A concentração empresarial se dá por diversos fatores, entre eles a globalização, necessidade de maior participação no mercado e entrada em novas áreas com mercado potencial para a atividade empresarial, além do fator de

²⁵ Por ser uma sociedade despersonalizada, não era necessária sua inscrição no Cadastro Nacional de Pessoas Jurídicas. Essa desobrigação era usufruída por alguns empresários como mecanismo para realizar planejamento tributário. Para resolver o problema, a Receita Federal editou a IN RFB 1.470/2014, tornando obrigatória a inscrição da SCP no CNPJ.

mercado há os fatores político, social e tecnológico, que dão impulso à concentração empresarial. Sobre o tema, Munhoz (2012, p. 86) assevera:

Há razões de caráter institucional, político, social e tecnológico que explicam a emergência do fenômeno concentracionista. A criação de instituições com o objetivo de harmonizar o sistema financeiro internacional (Fundo Monetário Internacional – FMI e Banco Mundial, como é conhecido o Banco Internacional de Reconstrução e Desenvolvimento - BIRD) e de eliminar as barreiras do comércio internacional (Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT, atualmente, Organização Mundial do Comércio - OMC), a formação dos blocos econômicos, unificando, em nível regional os mercados nacionais (União Europeia – EU; North America Free Trade Agreement – NAFTA e Mercado Comum do Sul - MERCOSUL) e o desenvolvimento tecnológico são alguns dos fatores que podem ser apontados como determinantes desse processo. (MUNHOZ, 2012, p. 86).

A globalização passou a exigir das sociedades empresárias concorrência mundial, e para sobreviverem a esse cenário, passaram a se utilizar dos mecanismos de concentração. São mecanismos de concentração a fusão, a aquisição, a associação em grupos de empresas, a joint venture e os consórcios.

Bulgarelli (1997, p.49) elucida que o fenômeno da concentração empresarial ocorre em duas fases, primária e secundária. Na fase primária, destaca-se o gigantismo das sociedades empresárias, pois, para sobreviverem ao mundo globalizado, passam a fazer uso da fusão e aquisição, em que uma das empresas desaparece, sendo incorporada à outra. A fase secundária, por sua vez, destaca-se pelo uso das associações das empresas através da integração em grupos econômicos. Apesar de serem ferramentas distintas, são os instrumentos utilizados para realizar a concentração empresarial.

A essa integração de sociedades empresárias em grupos econômicos, Sztajn (2010, p.115) e Munhoz (2012, p.93) dão o nome de empresa plurissocietária. Sztajn elucida que as sociedades empresárias, ao ingressarem em grupos econômicos, visam à divisão dos riscos do negócio e uma maior participação no mercado. Por sua vez, Munhoz elucida que os grupos societários tomaram o lugar das sociedades empresárias, passando a ser a principal técnica societária utilizada na organização de uma empresa.

No ordenamento jurídico pátrio, a Lei n. 6.404 de 1976 – Lei das Sociedades Anônimas – disciplinou os grupos nos artigos 265 a 277; já o Código Civil positivou nos artigos 1.097 a 1.101 as sociedades coligadas, versando sobre a participação de uma sociedade empresária no capital de outra, fazendo distinção entre sociedade

controladora, coligada, filial e simples participação. Apesar da positivação, os grupos econômicos não possuem uma definição. Nesse sentido, aduz Lima Neto (2018, p. 128):

Em verdade não existe no ordenamento pátrio uma lei, sequer um artigo isolado, que defina, de forma técnica e pormenorizada o instituto do grupo econômico, fazendo-se necessária a análise de quatro legislações de ramos distintos do direito nacional, para, a partir de interpretações sistemática e teleológica, obter-se o conceito desejado.

As legislações a que Lima Neto se refere são o Código Civil, a Lei das Sociedades Anônimas, a Consolidação das Leis Trabalhistas e a Lei n. 8.212 de 1991 – Lei do Custeio da Seguridade Social. Tratar-se-á dessas legislações no tópico específico mais adiante.

Entretanto, Lima Neto (2018, p. 126) traz a seguinte ideia de definição do grupo econômico:

Expressão grupo econômico passa pela ideia inicial de um controle comum, direto ou indireto, sob o qual são submetidas duas ou mais empresas, conforme previsão de legislações regentes de searas do direito, a exemplo dos direitos societário, civil, do trabalho, e previdenciário que, por suas vezes, aduzem conceitos, definições e amplitudes das responsabilidades imputadas aos grupos econômicos. (LIMA NETO, 2018, p. 126)

Mais adiante continua:

Em análise perfunctória, configura-se grupo societário a reunião de duas ou mais empresas em que uma seja controladora e as demais, por evidente, controladas. Essa formação, nos termos da lei, se dá a partir de uma convenção em que fiquem definidos atos e ações que ensejem conteúdo administrativo, financeiro e societário, coordenando a combinação de esforços para a consecução de objetivos e empreendimento em comuns. (LIMA NETO, 2018, p. 126)

Fran Martins (2016, p. 334) define grupos como sendo:

Conjunto de sociedades, constantes de uma controladora e outra ou outras controladas que, por uma convenção entre si, se obrigam a combinar recursos ou esforços para a realização dos seus objetivos, ou a participação em empreendimento ou atividades comuns. A sociedade controladora comanda o grupo, exercendo, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas; cada sociedade, entretanto, conservará personalidade e patrimônios próprios. (MARTINS, 2016, p. 334)

Verifica-se dos extratos acima que o ponto de partida para definição do grupo de sociedade é controle, direção unitária das sociedades que compõem o grupo. No capítulo 5, o poder de controle dos grupos econômicos será mais bem detalhado.

Lado outro, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica – CADE editou a resolução número 2, em 2012, que versa sobre análise dos atos de concentração. No artigo 4º, §1º, conceitua grupos econômicos da seguinte maneira:

Art. 4º Entende-se como partes da operação as entidades diretamente envolvidas no negócio jurídico sendo notificado e os respectivos grupos econômicos.

§1º Considera-se grupo econômico, para fins de cálculo dos faturamentos constantes do art. 88 da Lei 12.529/11, cumulativamente:

I – as empresas que estejam sob controle comum, interno ou externo; e

II – as empresas nas quais qualquer das empresas do inciso I seja titular, direta ou indiretamente, de pelo menos 20% (vinte por cento) do capital social ou votante.

O CADE leva em consideração, para a definição de grupo econômico, o poder de controle. Por sua vez, a Receita Federal editou a Instrução Normativa n. 971 de 2009, que traz no artigo 494 seu entendimento sobre grupo econômico, *in verbis*:

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

A Comissão de Valores Mobiliários – CVM editou a Instrução n. 555 de 2014, que prevê no artigo 1º, inciso XXI, grupos econômicos como sendo “o conjunto de entidades controladoras diretas ou indiretas, controladas, coligadas ou submetidas a controle comum”.

Haja vista ser o grupo de sociedades uma modalidade de organização das sociedades empresárias, o fato de estar associada a outras sociedades não as escusa de cumprir a função social. Não há impedimento, no ordenamento pátrio, para a constituição dos grupos econômicos. No entanto, está implícito que, sob a égide do Estado Democrático de Direito, o poder de controle do grupo econômico deve direcionar as sociedades integrantes de modo a cumprir a função social da empresa.

Portanto, considerando a doutrina e as instruções normativas de órgãos que trabalham diretamente com a questão dos grupos econômicos, entende-se que esses podem ser definidos como o conjunto de duas ou mais sociedades empresárias, no qual uma tem participação no capital da outra, ou, se não o tendo, exerce poder de controle e direção unitária às sociedades do grupo, de modo a conduzi-las ao cumprimento de sua função social.

4.1. Requisitos para configuração dos grupos econômicos

Primeiramente é necessário fazer a distinção entre grupos de coordenação e grupos de subordinação. Grupos de coordenação são aqueles formados pela associação das sociedades empresárias sem que uma sociedade controle a outra, estando integrada para a colaboração, sendo o elemento unificador desse tipo de grupo a direção unitária, conforme elucida Munhoz (2012, p. 116). Os exemplos de grupos de coordenação são os consórcios. Grupos de subordinação são aqueles formados pela subordinação de uma sociedade a outra, ou seja, uma única sociedade que detém o poder de controle direcionando o rumo das atividades empresariais. Nesse tipo de grupo o poder de controle é o elemento unificador dos grupos de subordinação (MUNHOZ, 2012, p. 116).

O primeiro requisito para a configuração do grupo econômico é o poder de controle e a direção unitária, que poderá ser realizado por outra sociedade ou por um órgão de administração. Tomazette (2018, p. 652) assevera:

É a direção única o elemento caracterizador de um grupo de sociedades, isto é, para se vislumbrar a existência de um grupo econômico, é necessário que haja uma reunião de sociedades sujeitas a uma ingerência constante e comum na condução dos seus negócios. Essa ingerência pode ser realizada por uma sociedade de comando, ou por um órgão colegiado com representantes dos vários membros do grupo, em outros termos, pode decorrer de uma relação de natureza contratual, ou de uma relação de índole financeira, pela qual haja participação relevante no capital das integrantes do grupo.

Discordamos daqueles que só reconhecem a existência de um grupo econômico quando há um controle comum sobre as diversas sociedades integrantes do grupo. A nosso ver, para a existência do grupo é suficiente que haja qualquer forma de direcionamento único das atividades das integrantes do grupo, seja por meio do controle, seja em virtude de qualquer influência externa. (TOMAZETTE, p. 652)

O segundo requisito para a formação dos grupos econômicos são as autonomias jurídicas e patrimoniais. Ao integrar grupo econômico, as sociedades empresárias não perdem sua personalidade jurídica e tampouco seu patrimônio, ao contrário, elas mantêm sua autonomia, perdendo apenas o poder de controle sobre o direcionamento de sua atividade patrimonial.

A manutenção da autonomia patrimonial é necessária para delimitar a responsabilidade dos sócios de cada sociedade integrante do grupo e a autonomia jurídica mantém o direito decorrente da personalidade jurídica, bem como a capacidade de representação perante terceiros. Nesse sentido, Munhoz (2012, p. 134) esclarece:

A estrutura patrimonial autônoma é essencial para a definição do status dos diversos participantes da atividade empresarial, seja do ponto de vista interno, seja do ponto de vista externo. Afinal, a separação do patrimônio, que decorre da personificação, permite que as posições ativas e passivas da sociedade tenham um ponto de referência específico e bem delimitado, propiciando a limitação da responsabilidade dos sócios, instrumento fundamental para o desenvolvimento econômico desde a segunda metade do século XIX. O patrimônio da sociedade, separado do patrimônio dos sócios, responde pelas vicissitudes da atividade empresarial. (MUNHOZ, 2012, p. 134).

Entretanto, o patrimônio de cada sociedade empresária integrante do grupo poderá ser utilizado como garantia dos interesses globais do grupo, afinal, como bem detalha Sztajn (2010, p.115), o objetivo principal dos grupos econômicos é o de mitigar os riscos iminentes ao negócio.

O inconveniente da integração em grupo econômico, seja de subordinação ou de colaboração, é que o poder de controle e a direção unitária retira dos sócios de cada sociedade integrante do grupo o direito/poder de conduzir os negócios, tendo que acatar a direção determinada pela sociedade que controla/dirige ou o órgão colegiado do grupo.

Por fim, cumpre esclarecer que o fato de duas ou mais sociedades empresárias terem os mesmos sócios não configura grupo econômico. Conforme visto, um dos requisitos para formação do grupo econômico é o poder de controle ou direção única.

4.2. Grupo econômico de fato

O grupo de fato, também de subordinação, é aquele cuja constituição é de forma diversa da estipulada na Lei n. 6.404 de 1976, mas fica sujeito ao regime das sociedades empresárias do código civil. Eduardo Secchi Munhoz (2012, p. 119) define o grupo de fato da seguinte forma:

Os grupos de fato, por sua vez, definem-se negativamente como todos aqueles que não baseiam nos instrumentos previstos na lei para a constituição dos grupos de direito. Os grupos de fato ficam sujeitos ao regime clássico do direito das sociedades comerciais, considerando-se ilícitas as condutas contrárias ao princípio da autonomia. Vale dizer, em relação aos grupos de fato, não se admite a subordinação de interesses, devendo cada sociedade atuar de forma independente, para a consecução de sua finalidade própria. (MUNHOZ, 2012, p. 119).

Quanto à subordinação, o grupo de fato se adéqua ao proposto no Código Civil em relação às sociedades coligadas e Lei n. 6.404 de 1976, capítulo XX, quando ocorre a participação no capital de uma sociedade por outra, sendo uma controlada, e a outra controladora, ou possuir apenas simples participação no capital da outra pessoa jurídica. O controle pode ser direto ou indireto, estando previsto no artigo 1.098, incisos I e II. Negrão (2017, p. 524/523) elucida:

O grupo de fato é constituído por controladora e controlada ou sociedades coligadas. O Código Civil prevê três espécies de empresas coligadas: (1) controladas; (2) filiadas. (3) de simples participação. A controlada se distingue em controlada por controle direto ou por controle indireto: a primeira é aquela cujo capital votante pertence majoritariamente a outra sociedade (possui a maioria de votos nas deliberações dos cotistas ou assembleia geral), permitindo-lhe eleger a maioria dos administradores (CC, art. 1.098); a segunda – controlada por controle indireto – é aquela cujo controle sobre ações ou quotas se encontra em poder de outra sociedade ou sociedades, que, por sua vez, é ou são submetidas a uma terceira que possui maioria de votos nas deliberações dos cotistas ou assembleia geral, permitindo-lhe eleger a maioria dos administradores (CC. 1.098, II). Filiada é a sociedade cujo capital, na ordem de dez por cento ou mais, pertence a outra sociedade, que, entretanto, não a controla (CC, art. 1.099). De simples participação é a sociedade de cujo capital outra sociedade possua menos de dez por cento com direito a voto (CC, art. 1.100). (NEGRÃO, 2017, p. 524/523).

Conclui-se que o grupo de fato é grupo de subordinação, cuja formação não decorre da lei, submetendo-se ao regime das sociedades empresárias do Código Civil e da Lei n. 6.404 de 1976.

4.3. Grupo econômico de direito

Os grupos de direito recebem esse nome devido ao fato de sua formação estar expressamente prevista na Lei n. 6.404 de 1976, no artigo 269, que determina no seu ato de constituição a designação do grupo, a indicação da sociedade de comando e filiadas, condição de participação das sociedades, prazo de duração, se houver, e as condições da extinção, de ingresso e retirada das sociedades, seus órgãos de administração e suas atribuições, declaração de nacionalidade da sociedade de controle do grupo e as condições para a alteração da convenção que o formou. A convenção que forma o grupo econômico deverá ser registrada na junta comercial das respectivas sedes das sociedades componentes, devendo acrescentar em seu nome empresarial a expressão “grupo”. Munhoz (2012, p. 118) define os grupos de direito como *“aqueles constituídos por meio de um dos instrumentos taxativamente previstos na lei, ficando sujeitos a um regime jurídico específico, excepcional em relação ao direito geral das sociedades”*.

Aos administradores do grupo de direito caberá a obediência aos preceitos da lei e da convenção do grupo, e aos administradores das sociedades filiadas caberá acatar as orientações dos administradores do grupo.

4.4. Grupo econômico no direito trabalhista.

O direito do trabalho, a fim de garantir o crédito trabalhista, positivou o conceito de grupo econômico na CLT, deixando expressa a responsabilidade solidária entre as sociedades empresárias que o compõem. Dispõe o artigo 2º, § 2º, da CLT:

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

(...)

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

§ 3º Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse

integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes.

Da leitura do artigo supra se infere que o legislador observou a autonomia patrimonial da sociedade empresária integrante do grupo econômico decorrente da personalidade jurídica e observou o poder de controle ou direção unitária para conceituar grupo econômico nas relações de trabalho, o que coincide com a definição dada anteriormente. Entretanto o legislador assegura a solidariedade entre as empresas que integram o grupo econômico para garantir o crédito trabalhista. Godinho (2014, p. 423) define grupo econômico na seara trabalhista da seguinte maneira:

O grupo econômico aventado pelo Direito do Trabalho define-se como a figura resultante da vinculação justabalhista que se forma entre dois ou mais entes favorecidos direta ou indiretamente pelo mesmo contrato de trabalho em decorrência de existir entre esses entes laços de direção ou coordenação em face das atividades industriais, comerciais, financeiras, agroindustriais ou de qualquer outra natureza econômica. (GODINHO, 2017, p. 423).

A solidariedade decorre da lei e não pode ser presumida, sendo positivada na legislação trabalhista com o intuito de reforçar a garantia para o recebimento do crédito, mas importante ressaltar que a solidariedade trabalhista não pode ser usada por analogia em outros ramos do direito, pois ela pertence apenas ao direito do trabalho. Godinho elucida (2017, p. 427): *“A figura do grupo econômico surgiu como veículo de ampliação da garantia dos créditos trabalhistas em favor do empregado – sendo seu original e mais clássico objetivo e efeito”*.

Importante ressaltar que no direito do trabalho a conceituação de grupo econômico é mais ampla e abrangente do que nos demais ramos do direito, pois, conforme dito, seu objetivo é garantir o recebimento da verba trabalhista. Barros (2010, p. 386) aduz:

O grupo econômico de que trata a CLT possui amplitude muito maior do que o previsto na legislação comercial, cujos participantes tem de ser necessariamente sociedades. No Direito do Trabalho, o grupo pode ser composto de empresas e o controle poderá ser exercido por pessoas físicas, já que a tônica do grupo está no poder que o comanda e não na natureza da pessoa que detenha a sua titularidade. (BARROS, 2010, p. 386).

Nessa ideia de ampliação da conceituação do grupo econômico para a legislação trabalhista há doutrinadores que cometem equívocos ao tratar de certos institutos do Direito Empresarial, como Cassar (2014, p. 436), que entende a fusão, cisão de sociedades empresárias como grupo econômico:

Os grupos podem se formar pelas integrações entre os empreendimentos resultantes de fusões (duas ou mais sociedades se unem para uma nova, a qual se tornará sucessora na sua totalidade de direitos e obrigações), cisões (uma empresa que transfere uma parte ou todas as parcelas de seu patrimônio para uma ou mais sociedades existentes para essa finalidade, ocorrendo sua extinção no caso de cisão total ou apenas uma repartição de capital, que é cisão parcial), incorporações (uma ou mais empresas são absorvidas por outra, que se torna a titular dos direitos e das obrigações) ou qualquer outro mecanismo que vincule direta ou indiretamente empresas associadas. (CASSAR, 2014, p. 436).

A referida autora se equivocou ao tratar institutos para reorganização societária com grupos. Na fusão, sociedade empresária A se funde com empresa B, formando uma nova sociedade; logo, não há grupo formado, mas apenas uma nova sociedade empresária. A incorporação é o ato pelo qual uma sociedade empresária C incorpora a sociedade empresária D, sendo que esta última, a incorporada, deixará de existir, passando a fazer parte da empresa que a incorporou; novamente não há nesse ato formação de grupo, apenas a extinção de uma sociedade e manutenção de outra. Por fim, a cisão é o ato de divisão da sociedade empresária, que pode ser total ou parcial. Na cisão parcial, a sociedade empresária originária continua existindo, mas a partir dela surgem outras sociedades empresárias, e na cisão total a sociedade originária deixa de existir passando a existir apenas as outras sociedades que dela tiveram origem. Nesse caso, apenas ocorrerá a formação de grupos se as sociedades se organizarem para esse fim, possuindo o mesmo poder de controle ou direção unitária.

Por último, importante comentar o parágrafo 3º do artigo 2º, inovação trazida pela reforma trabalhista. O parágrafo determina que “*Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes*”. O legislador acertou ao positivar que a mera identidade de sócios não configura grupo econômico, pois, conforme explanado, para haver grupo econômico é necessário haver poder de controle ou

direção unitária. Entretanto, há os que pensam ser essa posituação prejudicial ao trabalhador, como Araújo e Hudson (2018, p.226):

Assim, ao passo em que a Lei amplia a definição de grupo econômico (vertical e horizontal) garantindo responsabilidade solidária entre as empresas, dispondo uma segurança jurídica aos empregados, esta mesma Lei restringe a configuração de grupo econômico e dificulta a sua caracterização (ARAÚJO e HUDSON, 2018, p. 226).

Essa inovação não é uma restrição à configuração de grupo trabalhista, trata-se apenas de não permitir que sociedades empresárias que possuam o mesmo quadro societário, mas que não tenham o mesmo poder de controle ou direção unitária, sejam responsabilizadas por algo em que não tiveram participação.

4.5. Grupo econômico no direito concorrencial.

Os institutos de reestruturação societária como a fusão, cisão, incorporação e a associação de sociedades empresárias em grupos econômicos são considerados como atos de concentração pelo direito concorrencial ou direito antitruste. A Lei n. 12.529, de 2011, foi promulgada para evitar os atos de concentração de mercado.

No direito concorrencial há a preocupação com a formação de grupos de empresas com estruturação horizontal e vertical. A estrutura vertical ocorre quando várias empresas do mesmo ramo convergem para participar do mercado. Essa forma de organização pode ser vedada no direito pátrio, pois prejudica a concorrência, podendo ocasionar a dominância de um grupo de empresas que terão poder para decidir os preços praticados no mercado. A estrutura vertical é a que engloba atuação de uma determinada sociedade em vários ramos diferentes, como ocorre, por exemplo, nas grandes redes de supermercados, que possuem marca própria de produtos geralmente mais baratos comercializados em sua rede com concorrência das outras marcas. Sobre o tema, Bulgarelli (1997, p. 52/53) aduz:

Ao lado deste tipo de associação, outros se desenvolveram, o que se caracterizou, nos seus inícios, como uma integração vertical, reunindo empresas de vários níveis de produção, não raro, desde as fontes de matéria prima até o produto acabado e até mesmo a entrega ao consumidor final, Konzern, o nome alemão do instituto que se desenvolveu e propiciou um irresistível impulso à economia alemã, acabando por merecer uma regulamentação até benévola. Traduzido na Itália e na França por “grupo”,

tinha por objeto, o que se acreditava até um tanto ingenuamente, a racionalização da produção, a redução dos custos e o aumento da produtividade, e seu modelo, a princípio contratual, passou o associativo através das participações e do controle. Mantendo várias empresas, com personalidade jurídica, portanto autônomas, sob direção única, que se chamou “cappogruppo” na Itália, levou ao chamado problema das “sociedades coligadas”, através das inúmeras formas que a imaginação dos empresários logrou engendrar, como as participações mútuas, as uniões pessoais, as comunidades de lucros, as de “co-interesses” etc. Hoje, tomaram uma certa uniformização em torno, em geral, de uma “holding”, sem atividade econômica específica, a não ser a do próprio controle, dominando um sem número de outras a ela presas pela predominância majoritária, sem significar que o controle seja especificamente jurídico, muitas vezes o sendo de fato. (BULGARELLI, 1997, 52/53).

A preocupação primordial do direito concorrencial ou antitruste é prevenir os atos de concentração, que conforme elucida Calixto Salomão Filho (2010, 294), ocorre a partir de mudanças duradouras na estrutura das sociedades empresárias. Nesse sentido:

Como já visto, para que ocorra uma concentração, fundamental é que se trate de uma operação que implique mudanças duradouras na estrutura das empresas envolvidas. É necessário ainda que a mudança estrutural torne possível presumir que essas empresas atuarão como um único agente do ponto de vista econômico em todas as operações econômicas por ela realizadas. (SALOMÃO FILHO, 2010, p. 294).

O artigo 88 da Lei n. 12.529, de 2011, positivou os grupos como atos de concentração. Caso duas ou mais sociedades empresárias queiram constituir um grupo econômico, deverão submeter ao CADE petição contendo a pretensão de constituição de grupo e informar o faturamento bruto anual, pois se o valor for superior ao determinado no inciso I do artigo 88, quatrocentos mil reais, o CADE poderá vetar a associação das sociedades empresárias.

O artigo 36, § 2º, da Lei n. 12.529 de 2011, tomou o cuidado de positivar que o grupo econômico ou uma sociedade empresária será considerado com posição dominante se for capaz de alterar unilateralmente ou coordenadamente as condições de mercado ou quando controlar 20% ou mais do mercado relevante.

Portanto, resta claro que, apesar de ser uma nova forma de estruturação societária, sua formação poderá ser vetada pelo CADE por ser um ato de concentração e caso seja constatado domínio no mercado.

4.7. A discrepância das normas

A busca por uma definição de grupo econômico nos leva a observar que há quatro legislações diferentes que versam sobre o tema, sendo elas a Lei n. 6.404 de 1976 – Lei das Sociedades Anônimas – nos artigos 269 a 277, o Código Civil nos artigos 1.098 a 1.101, a Consolidação das Leis Trabalhistas – CLT – no artigo 2º, e a Lei n. 8.212 de 1991, Lei do Custeio da Seguridade Social. A Lei 12.529, de 2011, apenas menciona grupos, sem a expressão grupos econômicos, como ato de concentração, sem positivar definição.

A Lei das Sociedades Anônimas não definiu os grupos econômicos, apenas positivou as regras para realização da constituição dos grupos econômicos, bem como sua administração, publicidade, registro e órgãos de administração que os grupos deverão ter.

O Código Civil, nos artigos 1.098 a 1.101, positivou as chamadas sociedades coligadas, determinando controle direto e indireto, simples participação e filiada, mas sem conceituar o que é grupo econômico.

Por sua vez, a CLT trouxe conceito de grupo econômico no artigo 2º, positivando ainda a solidariedade das sociedades componentes do grupo em relação ao crédito trabalhista, conforme demonstrado anteriormente. A legislação trabalhista deixa claro que as empresas do grupo econômico possuem personalidade jurídica e, por consequência, autonomia patrimonial, sendo controladas ou dirigidas por outra sociedade ou órgão administrativo. A solidariedade positivada na CLT somente poderá ser considerada na esfera trabalhista.

A Lei n. 8.212, de 1991, que dispõe sobre o Custeio da Seguridade Social, positivou no artigo 30, *in verbis*:

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;

O artigo supra positivou o grupo econômico como sujeito passivo do recolhimento da contribuição e determinou que as sociedades empresárias que integram o grupo sejam solidariamente responsáveis pela obrigação imposta pela

lei. Pois bem, o artigo 30, inciso IX²⁶., fere o artigo 146, inciso III, da Constituição Federal, que positivou ser função da Lei Complementar estabelecer normas gerais em matéria de direito tributário, sendo o diploma normativo ora analisado lei ordinária. Apenas uma lei complementar poderá positivar se as sociedades empresárias que integram um grupo econômico possuem ou não solidariedade

Por fim, importante salientar que o CTN nada positivou sobre grupo de sociedades, e nos artigos que versam da responsabilidade tributária nada há sobre responsabilização tributária entre as sociedades empresárias integrantes do grupo econômico. Diante desse silêncio normativo e das jurisprudências sobre o tema, a questão será mais bem debatida no próximo capítulo.

²⁶ Em 18 de março de 2019 o Min. Luiz Roberto Barroso, julgou, em decisão monocrática entendimento sobre a validade do inciso IX do artigo 30 da Lei n. 8.212 de 1991: Trata-se de agravo cujo objeto é decisão que negou seguimento a recurso extraordinário interposto contra acórdão assim ementado:

“AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. EXCEÇÃO DE PRÉ-EXECUTIVIDADE. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFIGURAÇÃO. CONFUSÃO PATRIMONIAL E DESVIO DE FINALIDADE. ART. 50 DO CC. PENHORA ON LINE. POSSIBILIDADE.

1. A respeito da solidariedade tributária, cumpre esclarecer que o "interesse comum" previsto no art. 124, I, do CTN, se traduz no interesse jurídico comum dos sujeitos passivos na relação obrigacional tributária, é dizer, quando os sujeitos realizam conjuntamente a situação que constitui o fato gerador, consoante jurisprudência pacífica do C. STJ. Quanto ao artigo 124, inciso II, do CTN, interpretado à luz da Constituição Federal (art. 146, III, CF), não deve ser entendido como autorização ao legislador ordinário para criar novas hipóteses de responsabilização de terceiros que não tenham participado da ocorrência do fato gerador, sendo esta a interpretação dada pelo C. STF ao julgar inconstitucional o art. 13 da Lei n.º 8.620/93, no RE 562.276 (repercussão geral).

2. Deste modo, a aplicação do artigo 30, inciso IX, da Lei n.º 8.212/91 restringe-se às hipóteses em que empresa do grupo econômico tenha participado na ocorrência do fato gerador (art. 124, I, CTN) ou em situações excepcionais, nas quais há desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como forma de encobrir débitos tributários (art. 124 do CTN/art. 30, IX, da Lei n.º 8.212/91/art. 50 do Código Civil), não decorrendo a responsabilidade solidária exclusivamente da demonstração da formação de grupo econômico.

3. Com relação à caracterização de grupo econômico, na seara do Direito Tributário, a Instrução Normativa RFB n.º 971/2009 prevê que: "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."

(...)

5. A PROBLEMÁTICA SOBRE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA ENTRE AS SOCIEDADES EMPRESÁRIAS QUE COMPÕEM GRUPOS ECONÔMICOS

O Código Tributário Nacional determinou, no artigo 121, II, o responsável tributário como sujeito passivo da obrigação tributária, e mais adiante, no artigo 128, positivou o responsável tributário como pessoa vinculada ao fato gerador que apenas por lei poderá ser considerado sujeito passivo do crédito tributário.

O foco do estudo são as responsabilidades previstas no artigo 134, VII, e 135 do CTN, e, conforme explanado, as sociedades empresárias possuem a obrigação de recolher tributos, sendo seus administradores responsáveis por direcionar a sociedade empresária à efetivação da função social da empresa, sendo por esse motivo positivado como responsáveis tributários.

À responsabilidade tributária cumpre o dever de garantir o recolhimento do tributo devido, caso o contribuinte principal não pague o débito. Entretanto cabe ressaltar que, no âmbito dos grupos econômicos, a responsabilidade deve ser mais bem estudada, conforme se verá nos próximos tópicos.

Importante lembrar que as sociedades empresárias se inserem como instituições importantes no Estado Democrático de Direito, pois são elas as responsáveis por gerar empregos, pagar tributos, ajudando o Estado a alcançar os objetivos da república insculpidos no artigo 3º da Constituição Federal, como a redução da miséria e das desigualdades sociais e entre regiões.

Com a evolução do mundo globalizado e devido ao caráter cosmopolita do empresariado, a forma de organização das sociedades empresárias mudou. Anteriormente vigorava a sociedade empresária isolada, que foi cedendo espaço para a concentração de empresas, que em um primeiro momento se deu por meio da reorganização societária como fusão e incorporação, e atualmente deu espaço às empresas plurissocietárias, que são os chamados grupos econômicos.

Tendo em vista o caráter cosmopolita do Direito Empresarial, sempre evoluindo e seguindo as tendências tecnológicas e do mercado global, cabe ao direito tributário acompanhar essas mudanças e se adaptar a elas, como por exemplo, no atual debate sobre a base tributável no direito internacional.

Na seara da concentração empresarial, mais precisamente grupos econômicos, vê-se que ocorrem equívocos quanto à cobrança de tributos dos responsáveis tributários por não ter positivado o Código Tributário Nacional

tratamento aos grupos econômicos. Não há positivação sobre responsabilidade tributária entre as sociedades que compõem grupos econômicos no CTN, o que acarreta equívoco quando em fase de pré-execução a certidão de dívida ativa é constituída. Tem-se aqui o primeiro problema decorrente da tributação dos grupos econômicos.

Entretanto há um segundo problema decorrente da tributação das sociedades que compõem grupos econômicos: a questão do redirecionamento da execução fiscal. Na fase da execução fiscal, ao constituir a Certidão de Dívida Ativa – CDA – a Fazenda Pública, sem dar prazo para ampla defesa, simplesmente arrola-se o nome dos sócios e dos administradores na CDA, e muitas vezes sem dar prazo para o pagamento voluntário do débito, pois no direito brasileiro não há legislação que apura expressamente a responsabilidade tributária, conforme elucida Paulsen (2009, p. 15). Nesse sentido:

No Direito brasileiro, ainda que não haja legislação disciplinando expressamente a apuração da responsabilidade tributária, é preciso destacar que tal se impõe para que reste assegurado um dos pilares do Estado Democrático de Direito, que é o devido processo legal. Também entre nós, pois, deve ser verificada e declarada administrativamente a responsabilidade, com notificação do responsável para apresentar defesa. Efetivamente, atribuir a responsabilidade a terceiro por tributo de que não é o contribuinte, com sérias consequências patrimoniais para o mesmo, exige, como visto, a verificação do seu pressuposto de fato específico, qual seja, a infração a algum dos seus deveres de colaboração com a Administração, devidamente previstos na lei. (PAULSEN, 2009, p. 15).

Ademais, conforme demonstrado no capítulo anterior, apenas a legislação trabalhista conceituou, de forma correta, a definição de grupos econômicos. Não há conceituação na legislação tributária, civil e empresarial. A falta de conceituação nessas legislações é outro ponto a ser suscitado, pois gera equívoco no momento da tributação e determinação dos responsáveis tributários.

Diante desses dois problemas demonstrados, quais sejam a falta de positivação expressa de responsabilidade tributária dos grupos econômicos no CTN e da constituição da CDA com posterior pedido de redirecionamento da execução fiscal em juízo, consta-se preliminarmente que o disposto nos artigos 134, VII, e 135 do CTN pode e deve ser aplicado aos grupos econômicos, partindo da noção de poder de controle e/ou direção única das sociedades plurissocietárias, conforme se verá a seguir. Ademais, adotar-se-á a definição de grupo econômico dado pelo artigo 2^a e a ressalva do inciso III do referido artigo da CLT.

5.1. Da falta da positivação sobre grupos econômicos no Código Tributário Nacional, a constituição da certidão de dívida ativa e do redirecionamento da execução fiscal

O Código Tributário Nacional, ao positivar a sujeição passiva no artigo 121, inciso II, deixa expresso o responsável tributário como terceiro ao qual se imputa o pagamento do crédito tributário. O artigo 128 define quem é o responsável tributário, sendo sempre previsto em lei e vinculado ao fato gerador.

Todavia o CTN nada positivou acerca dos grupos econômicos e a responsabilidade tributária de seus integrantes. Isso se deve ao fato de que o Código Tributário Nacional foi promulgado dez anos antes da Lei de Sociedades Anônimas. Nesse sentido, Lima Neto (2018, p. 138/139) aduz:

Noutro cotejo, vale a ressalva que inexistente em nosso ordenamento material tributário qualquer definição de grupo econômico, dificultando sobremaneira o tratamento legislativo da responsabilidade correspondente. Inconteste é a assertiva de que o direito tributário (direito de sobreposição) se apropria de institutos, de definições e de classificações havidas em outras searas jurídicas para compor suas premissas e aplicar os seus efeitos, conforme exposto, por exemplo, no art. 109 do CTN. Contudo, para temas de relevância e complexidade como o analisado, uma definição precisa daquilo que se considera o “fenômeno-causa” da imposição tributária, certamente facilitaria a demarcação precisa dos efeitos tributários e de seu alcance. (LIMA NETO, 2018, p. 138/139)

A falta de positivação não é impedimento para definição dos responsáveis tributários na seara do grupo econômico, pois o CTN adota a ideia de poder controle clássico do direito societário, definindo, no artigo 134, o sócio como responsável tributário no caso de dissolução irregular de sociedade de pessoas e o artigo 135 determina os administradores, gerentes, mandatários, empregados, diretores, prepostos e representantes da pessoa jurídica como responsáveis tributários.

Apesar de não ter positivado no CTN o que é grupo econômico e como se dá o poder de controle, a Receita Federal editou as instruções normativas n. 971 de 2009 e 1.312 de 2012, a primeira versando definição de grupo econômico e a segunda sobre poder de controle. Dispõem as referidas instruções normativas, respectivamente:

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. (IN 971 de 2009).

Art. 2º [omissis]

V - a pessoa jurídica domiciliada no exterior, quando esta e a pessoa jurídica domiciliada no Brasil estiverem sob controle societário ou administrativo comum ou quando pelo menos 10% (dez por cento) do capital social de cada uma pertencer a uma mesma pessoa física ou jurídica; (IN 1.312 de 2012).

À primeira vista, a falta de positivação sobre a responsabilidade tributária dos grupos econômicos parece não ser um problema para o direito tributário, mas o problema aparece quando atos excessivos são praticados pela administração fazendária na constituição da certidão de dívida ativa. Ademais, conforme se verá no próximo tópico, a problemática dos grupos econômicos se estende também para o direito empresarial, sendo que o direito tributário é o ramo que mais rápido se adapta às mudanças trazidas pelo mundo econômico. Nesse sentido, Munhoz (2012, p. 321) aduz:

Pois bem. Para se desincumbir dessa tarefa, criando novos regimes de tributação, mais atentos à realidade econômica, o direito tributário poderia se valer dos conceitos de direito societário, na medida em que estes se desvinculassem da teoria clássica, que identifica a empresa à sociedade-pessoa jurídica. No tocante aos grupos, nos quais se verifica ininterrupto fluxo de recursos, que podem ser transferidos de uma sociedade para outra como o objetivo de reduzir lucros e, por consequência, a carga tributária, o direito tributário, na busca de um regime adequado, pode encontrar fértil terreno nos conceitos que o direito societário elaborou a respeito da matéria. (MUNHOZ, 2012, p. 321).

Entretanto, Ives Gandra da Silva Martins (1999, p.151) faz a seguinte ressalva:

Não se pode interpretar o direito tributário à luz do direito mercantil, aplicando normas de direito comercial não existentes no direito tributário, como não se pode aplicar princípios de direito tributário ao direito comercial, que deve ser interpretado à luz de seus próprios dispositivos, e não dos daquele ramo do direito. (MARTINS, 1999, p. 151).

Pois bem, apesar de o Código Tributário Nacional não positivar a definição dos grupos econômicos, ficando essa definição a cargo da Receita Federal do Brasil via instrução normativa, e nada dispor sobre a responsabilidade tributária entre os integrantes de grupo econômico, a resposta para o problema não foge do que está positivado, conforme se verá no tópico final do presente trabalho, com fundamento nas normas do direito societário.

Lado outro, tem-se o segundo problema referente à questão dos grupos econômicos, a constituição da CDA e posterior redirecionamento da execução fiscal. Insta lembrar que todo o procedimento para a declaração do crédito tributário ocorre com o ato do lançamento, que identificará o sujeito passivo, o fato gerador, data do fato e calculará o valor devido. O nome do responsável tributário também deverá constar no lançamento para que, caso discorde da inclusão do nome, tenha a oportunidade de impugnar a imputação ao pagamento do crédito tributário. Nessa seara, Vaz (2003, p. 154) afirma:

É necessário, assim, que a Administração, ao efetuar o lançamento, identifique, com as prerrogativas que lhe são próprias, não só a ocorrência do fato gerador, mas também proceda à identificação do sujeito passivo. Vale dizer, deve individualizar a norma geral, imputando a responsabilidade pelo crédito na forma determinada pelo CTN, ou seja, responsabilidade pessoal do contribuinte, responsabilidade solidária ou responsabilidade pessoal do agente, conforme as circunstâncias fáticas do caso, sob pena de nulidade do ato administrativo do lançamento, da inscrição do débito em Dívida Ativa, da certidão extraída e, conseqüentemente, de impossibilidade de execução. (VAZ, 2003, p. 154).

Tem-se aqui a necessidade de seguir com a seguinte explicação: nos termos do artigo 134, o nome dos responsáveis tributários poderá constar no lançamento, e caso o obrigado principal não pague o débito, o responsável será chamado para fazê-lo.

O problema está quando uma sociedade empresária não cumpre com suas obrigações e, no ato da inscrição da dívida ativa, a administração inscreva o nome dos sócios, e das pessoas positivadas no artigo 135 do CTN como responsáveis pelo crédito tributário sem que ocorram atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Pode ocorrer de a administração fazendária inscrever o nome das pessoas do rol do artigo 135 do CTN sem abrir prazo para que possam se defender e tampouco notificá-las da inscrição. Paulsen (2009, p. 15/16) aduz sobre essa questão o seguinte:

A intimação do responsável acerca do ato de declaração de responsabilidade impõe-se para assegurar-lhe a possibilidade de defesa. Mas, além disso, deve ser oportunizado ao responsável o pagamento voluntário do crédito tributário.

[omissis]

Note-se, ademais, que o art. 201 do CTN, ao tratar da dívida ativa tributária, prevê a sua inscrição depois de esgotado o prazo fixado para pagamento de

modo que, também por previsão legal, não se pode admitir a inscrição de alguém como responsável sem que lhe tenha sido oportunizado o pagamento voluntário. (PAULSEN, 2009, p. 15/16).

É justamente nesse caso de excesso pela administração fazendária que em sede de execução fiscal o redirecionamento ocorre, podendo causar danos ao patrimônio de quem nada contribuiu para ser responsável. Essa problemática será analisada nos tópicos seguintes.

Por fim, a questão do redirecionamento da execução fiscal foi trabalhada no capítulo 2, no qual se concluiu não ser necessário suscitar incidente de descon sideração da personalidade jurídica em sede de direito tributário, pois o CTN deixou positivado no artigo 135 as pessoas responsáveis pelo crédito, não sendo necessário proceder com o incidente.

5.2. Poder de controle como hipótese da responsabilidade tributária.

Diante da falta de positivação sobre grupos econômicos e a responsabilidade tributária de seus integrantes e o problema da inscrição de sócios e administradores em certidão de dívida ativa fora dos requisitos do artigo 135 do CTN e conseqüente redirecionamento da execução fiscal, seria o poder de controle o elemento essencial para identificação da responsabilidade tributária entre os integrantes de grupo econômico?

Antes de responder se a hipótese acima é o suficiente para determinar a responsabilidade tributária entre as sociedades integrantes de grupo econômico, necessário fazer uma breve explanação sobre poder de controle nos grupos econômicos, partindo da obra do professor Eduardo Secchi Munhoz, intitulada “Empresa Contemporânea e Direito Societário – poder de controle e grupos de sociedades”.

Pois bem, o direito societário clássico sempre identificou o poder empresarial com o poder de gestão. No capítulo 3, foi demonstrada a estrutura de cada tipo societário e a forma como se dá a administração de cada sociedade empresária. Nas três sociedades em desuso, Sociedade em Nome Coletivo, Sociedade em Comandita Simples e Sociedade em Comandita por Ações, a administração, poder de controle, apenas é feito por um dos sócios com responsabilidade ilimitada, em

que o patrimônio do sócio responde pelas dívidas sociais. Na Comandita Simples, um terceiro poderá ser nomeado administrador em caso de não ter nenhum sócio comanditado na sociedade, entretanto essa administração é temporária.

No caso das três sociedades acima citadas, é fácil identificar o poder de controle e, nos termos do artigo 135 do CTN, responsabilizá-las pelos débitos fiscais. Por possuírem responsabilidade ilimitada e a administração poder ser feita apenas por sócios, essas sociedades não são mais usadas como forma societária isolada e tampouco para integrar grupo econômico.

A Sociedade em Conta de Participação, antes da Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1.470/2014, não necessitava de inscrição no cadastro de pessoa jurídica, por ser um tipo societário despersonalizado. Essa falta de imposição legal do registro fazia com que a SCP fosse utilizada para fins de planejamento tributário, pois a categoria dos sócios ocultos não possuía obrigação legal de declarar sua participação em SCP e os lucros auferidos dela. Essa sociedade ainda hoje é constituída para execução de empreendimentos, mas seu uso como instrumento de diminuição da carga tributária praticamente acabou.

Interessante comentar o fato de que o Direito Tributário adotou medidas para contornar uma característica da sociedade em conta de participação positivada pelo Código Civil que era danoso ao erário, sendo que a obrigatoriedade de inscrição no cadastro de pessoas jurídicas não modificou a lei societária, a SCP continua sendo uma sociedade despersonalizada.

Nas sociedades limitadas e sociedades anônimas, a responsabilidade é limitada ao valor da quota integralizada ou das ações subscritas, são os dois tipos societários mais utilizados hodiernamente, e sua administração poderá ser feita pelo sócio quotista ou acionista ou ainda por um terceiro nomeado. Essas duas sociedades são usadas na formação de grupo econômico e é nelas que reside a problemática do poder de controle quando em grupos econômicos.

Quando essas duas sociedades atuam de forma isolada é fácil identificar quem exerce o poder de gestão da sociedade. Se for administrador nomeado quem exerce o controle, dever-se-á identificar se, em caso de dano ao erário, ele agiu devido à obediência aos sócios ou por conta própria, a fim de imputar sua responsabilização nos termos do artigo 135 do CTN. Contudo, quando as sociedades integram grupos econômicos, a identificação do poder de controle é um

pouco mais difícil, como se depreende da obra do professor Eduardo Secchi Munhoz.

A problemática do poder de controle está longe de ter uma resposta no direito societário, e por não ser objeto do presente trabalho será comentada de forma breve a título de informação, demonstrando qual o tipo de poder de controle interessa ao direito tributário.

Pois bem, conforme mencionado, o direito societário clássico sempre fez a correspondência entre o poder de gestão da sociedade e sua responsabilidade. O sócio administrador ou o administrador nomeado, quando cometem excessos, são penalizados por suas condutas. Essa responsabilização parte do artigo 186 do Código Civil, que determina a responsabilização daquele que causa dano a outro. Ademais, o artigo 1.016 do Código Civil determina que o administrador responda solidariamente com a sociedade pelos danos que causar à sociedade e a terceiros, no desempenho de suas funções. E o parágrafo único do artigo 116 da Lei das Sociedades Anônimas determina que o acionista controlador deva usar o seu poder para guiar a sociedade de modo a cumprir sua função social. Entretanto essa identificação se torna difícil nos grupos econômicos, pois há vários grupos de poder. Nesse sentido, Munhoz (2012, p. 215) assevera:

O fenômeno dos grupos, que observou ampla expansão, implica uma perda estrutural da autonomia organizacional e patrimonial das sociedades que os compõem, separando o patrimônio da empresa em unidades jurídicas distintas, que passam a atuar segundo o princípio dos vasos comunicantes. (MUNHOZ, 2012, p. 215)

O direito societário clássico não responde às questões de poder de controle dos grupos econômicos, pois, segundo Munhoz (2012, p. 2015/2016):

Por outro lado, o desenvolvimento de instrumentos financeiros contratuais, verificado nas últimas décadas, permitiu que a orientação da atividade empresarial, exercida por unidades jurídicas distintas, não se baseie na propriedade do capital (controle externo). Diante dessa realidade, a identificação da empresa e do titular do controle torna-se extremamente complexa, levando o direito societário clássico, que ainda parte de critérios puramente formais, a atribuir deveres e responsabilidades àqueles que, de fato, não detêm o poder empresarial. (MUNHOZ, 2012, p. 215/2016).

Na seara dos grupos econômicos, o poder de controle não pode mais ser condicionado ao titular da sociedade empresária, houve uma separação entre o poder de controle e o titular das quotas ou ações.

Conforme demonstrado no capítulo 3, o grupo de subordinação é o que interessa para o presente trabalho, pois é nele que reside toda a problemática do poder de controle. Os grupos de coordenação, que são os consórcios, apresentam administração horizontal e possuem uma direção unitária. Os grupos de subordinação possuem uma estrutura piramidal, com uma holding²⁷ ou um controle central no topo, que subordina todas as demais sociedades do grupo.

Nos grupos de subordinação, há o grupo de fato previsto no capítulo XX da Lei n. 6.404 de 1976, e o grupo de direito previsto no capítulo XXI também da Lei n. 6404 de 1976. O grupo de fato é aquele formado pelas sociedades coligadas, controladora e controlada, no qual uma sociedade detém participação em outra sociedade, controlando-a ou não. No grupo de direito, sua formação, constituição e alteração é totalmente feita de acordo com a Lei n. 6.404 de 1976 e a convenção do grupo. Munhoz (2012, p. 276) assevera que no Brasil “*são raríssimos os casos de grupo de direito constituídos nos termos do Capítulo XXI da Lei n. 6.404 de 1976*”.

É nos grupos de fato que mora a problemática do poder de controle, eles são regidos pelo direito societário clássico e possuem múltiplas formas de poder de controle, que conforme Munhoz (2012, p. 226) elucida, podem ser: controle interno dividido entre controle totalitário, minoritário, majoritário e gerencial; e o controle externo. Nesse sentido:

Em breve síntese, o controle totalitário é aquele em que nenhum sócio é excluído do poder de dominação, no qual a unanimidade é de rigor, seja por se tratar de sociedade unipessoal, seja por se tratar de sociedades com poucos sócios, pertencentes ao mesmo grupo familiar (controle totalitário conjunto). O controle majoritário é aquele detido pelo titular de mais da metade das ações, ou das quotas, com direito a voto. Já o minoritário é aquele exercido pelo titular de menos dessa metade, pressupondo a dispersão da participação no capital e o absenteísmo da maioria. O

²⁷ Tomazette (2018, p. 650/651) elucida sobre as holdings: A importância e utilidade das participações no capital de outras sociedades fizeram surgir a figura da sociedade holding, ou sociedade de participação, que visa principalmente a participar do capital de outras sociedades. Elas têm como “característica diferencial e objeto principal a participação relevante em uma atividade econômica de terceiro, em vez do exercício de atividade produtiva ou comercial própria”, o resultado obtido decorre primordialmente dos investimentos realizados em outras sociedades e não do exercício de uma atividade produtiva. A nosso ver, não caracteriza a holding a obtenção do controle de outras sociedades, mas a simples participação relevante, seja obtendo o controle, seja fazendo uma coligação.

controle gerencial é aquele exercido pelos administradores pautando-se também pela dispersão do capital e pela passividade dos sócios. Por outro lado, o controle externo, que tem sido assimilado à noção de influência dominante, não é exercido pelos sócios, nem por membro de qualquer órgão administrativo da sociedade. Seu titular o exerce de fora da estrutura da sociedade, determinando a orientação da atividade social. (MUNHOZ, 2012, p. 226/227).

Conforme se infere, a problemática do poder de controle dos grupos econômicos é ampla no direito societário, sendo que o objetivo do presente trabalho é apenas mostrar a problemática existente.

No início do presente tópico, questionou-se se o poder de controle poderia ser a solução para a problemática da responsabilidade tributária entre as sociedades que compõem grupos econômicos. Diante da noção de que o poder de controle engloba muitos problemas ainda não respondidos pela legislação societária, podemos concluir preliminarmente que, para o Direito Tributário, a tipologia de poder de controle que interessa é a gerencial.

Conforme já mencionado, a resposta para a problemática da responsabilidade tributária está na legislação. Apesar de não estar evoluída no tocante ao poder de controle dos grupos, os grupos de fato ainda obedecem ao direito societário clássico, que está alinhado com o artigo 135 do CTN, cabendo ao hermeneuta a interpretação de que forma melhor responder às questões sobre responsabilidade tributária entre as sociedades que compõem grupos econômicos.

5.3. Jurisprudência do STJ sobre grupos econômicos e o redirecionamento da execução fiscal

O presente trabalho levantou como problemas a falta de positivação do CTN sobre grupos econômicos e sua responsabilidade tributária, e a constituição da CDA em nome dos sócios e administradores fora dos requisitos do artigo 135 do Código Tributário Nacional.

Diante desses problemas, mais especificamente o da inscrição em dívida ativa com posterior pedido de redirecionamento da execução fiscal, analisar-se-á a forma como o STJ trata essa questão nas decisões mais recentes.

O primeiro recurso especial a ser analisado é o n. 1.775.269 – PR, de relatoria do Ministro Gurgel de Faria, publicado em 21 de fevereiro de 2019. Diz a ementa do recurso em destaque:

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

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

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

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

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

5. Recurso especial da sociedade empresária provido. (RESP. n. 1.775.269, Rel. Min. Gurgel de Faria. DJE 01/03/2019).

O recurso cassou decisão do TRF 4, que entendeu pela responsabilidade solidária entre as pessoas jurídicas do grupo econômico, fundamentando a decisão na legislação trabalhista, que deixa expressa a solidariedade entre os integrantes de grupo econômico na seara trabalhista, e a Lei n. 8.212 de 1991, que versa sobre o custeio da seguridade social e positivou ser solidária a responsabilidade pelo pagamento das contribuições pelas pessoas jurídicas que compõem grupos econômicos.

Conforme visto, a CLT definiu os grupos econômicos no artigo 2º de maneira correta e a ressalva feita no § 3º foi acertada, pois impede que sociedades com os mesmos sócios sejam consideradas grupos econômicos se não estiverem sob a

mesma direção. Os dispositivos na CLT devem ser usados apenas na seara trabalhista, conforme ensina Godinho (2014, p. 424). Errou o TRF 4 ao entender que a responsabilidade tributária entre as sociedades que integram grupo econômico é solidária com base na CLT e na Lei n. 8.212 de 1991. Ademais, a solidariedade deve ser prevista em lei e não ser determinada pelo uso da analogia. Nesse sentido, o Ministro Gurgel de Faria asseverou:

Não se pode, pois, conjugar essa norma com outras espécies de responsabilidade, como, p. ex., a civil ou trabalhista, para o fim concluir pela sujeição passiva de pessoa jurídica só porque compõe grupo econômico que engloba a devedora original, mormente diante da autonomia das pessoas jurídicas. (RESP, 1.775.269-PR, DJE 01/03/2019).

O primeiro ponto a comentar da ementa é se tratar de grupo econômico de fato, ou seja, o grupo que mais possui problemática no tocante ao poder de controle conforme demonstrado, e que possui estrutura piramidal, constituindo-se em sociedades coligadas, controladas e controladoras, vedada a participação recíproca entre essas sociedades.

O Fisco tentou redirecionar a execução fiscal para as pessoas jurídicas integrantes do grupo de fato, sem demonstrar a participação, o interesse no fato gerador e as hipóteses e responsabilização. Com acerto, o Ministro Gurgel de Faria entendeu não ser o caso para redirecionamento da execução fiscal, pelo fato de não haver enquadramento no artigo 135 do CTN, determinando o retorno dos autos ao tribunal de origem para instaurar o incidente de desconconsideração da personalidade jurídica. Nesse sentido, o Ministro defendeu o seguinte:

Assim, se, após regular processo administrativo, a Certidão de Dívida Ativa indica outra sociedade empresária como corresponsável pelo crédito tributário em cobrança, não há necessidade de instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica executada.

Caso o pedido de redirecionamento da execução fiscal mire pessoas jurídicas não elencadas na Certidão de Dívida Ativa, após a comprovação pela Fazenda, da caracterização de hipótese legal de responsabilização dos terceiros indicados, o magistrado também pode decidir pela inclusão no polo passivo sem a instauração do incidente de desconconsideração, pois a responsabilização de terceiros tratada no Código Tributário Nacional não necessita da desconconsideração da pessoa jurídica devedora.

Com efeito, a atribuição da responsabilidade tributária aos sócios gerentes, nos termos do art. 135 do Código Tributário Nacional, não depende mesmo do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica da sociedade empresária prevista no art. 133 do CPC/2015, pois a responsabilidade dos sócios, de fato, já lhes é atribuída pela própria lei, de forma pessoal e subjetiva (v.g.: AgInt no Resp 1.646.648/SP, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 28/11/2017), na hipótese de “atos praticados com

excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. (Resp. 1.775.269-PR, Min. Gurgel de Faria. DJe 01/03/2019)

Se, ao constituir a CDA, o ente fazendário colocar o nome de sócios, administradores ou pessoas jurídicas, sem indicar os elementos que constituem a responsabilidade e sem demonstrar os requisitos do artigo 135 do CTN, comete abuso. Paulsen (2009, p.15) levanta esse problema ao questionar a inclusão de nome de terceiro que não é responsável na CDA, “*causando sérias consequências patrimoniais para o mesmo*”. Fica clara a necessidade do regular processo administrativo para evitar que erros como esse sejam cometidos, e caso a fazenda pública não corrija o erro em sede de processo administrativo, caberá o processo judicial para sanar o abuso cometido.

O Ministro Gurgel de Faria acertou ao entender que, caso a Fazenda demonstre a responsabilização de terceiros não incluídos na CDA, responsabilização essa caracterizada nos termos do art. 135 do CTN, não será necessária a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, devido ao fato de a responsabilização de terceiros ser positivada no artigo 135 do CTN.

O segundo acórdão a ser analisado é o Recurso Especial n. 1.786.311- PR, de relatoria do Ministro Francisco Falcão, DJe 14/05/2019. Diz a ementa do referido acórdão:

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

I - Impõe-se o afastamento de alegada violação do art. 1.022 do CPC/2015, quando a questão apontada como omitida pelo recorrente foi examinada no acórdão recorrido, caracterizando o intuito revisional dos embargos de declaração.

II - Na origem, foi interposto agravo de instrumento contra decisão que, em via de execução fiscal, deferiu a inclusão da ora recorrente no polo passivo do feito executivo, em razão da configuração de sucessão empresarial por aquisição do fundo de comércio da empresa sucedida.

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

IV - A previsão constante no art. 134, caput, do CPC/2015, sobre o cabimento do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, na execução fundada em título executivo extrajudicial, não implica a incidência do incidente na execução fiscal regida pela Lei n. 6.830/1980, verificando-se verdadeira incompatibilidade entre o regime geral do Código de Processo

Civil e a Lei de Execuções, que diversamente da Lei geral, não comporta a apresentação de defesa sem prévia garantia do juízo, nem a automática suspensão do processo, conforme a previsão do art. 134, § 3º, do CPC/2015. Na execução fiscal "a aplicação do CPC é subsidiária, ou seja, fica reservada para as situações em que as referidas leis são silentes e no que com elas compatível" (REsp n. 1.431.155/PB, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 27/5/2014).

V - Evidenciadas as situações previstas nos arts. 124, 133 e 135, todos do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exige-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em desconconsideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito.

VI - Recurso especial parcialmente conhecido e, nesta parte, improvido. (Resp. 1.786.311 – PR. Min. Francisco Falcão. DJe 14/05/2019).

O acórdão versa sobre o caso de uma sociedade empresária que adquiriu fundo de comércio e pela sucessão empresarial foi incluída em feito executivo. Pugna pelo incidente da desconconsideração da personalidade jurídica para que possa estabelecer a ampla defesa acerca da sucessão empresarial. Há ainda a formação de grupo econômico de fato, pois a sociedade empresária recorrente integrou o quadro societário da sociedade empresária a qual adquiriu o fundo de comércio.

Sobre o pedido do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica, o Ministro Francisco Falcão asseverou:

A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça está se assentando no sentido de ser desnecessária a instauração do incidente de desconconsideração da personalidade jurídica (arts. 133 e seguintes do CPC/2015) para se proceder ao redirecionamento da execução da pessoa jurídica em face dos sócios-administradores.

A desnecessidade de instauração do incidente de desconconsideração para o redirecionamento em face dos sócios deve atrair a mesma conclusão ao redirecionamento em face de outra pessoa jurídica quando se evidenciam práticas comuns ou conjuntas do fato gerador ou confusão patrimonial.

No caso, como apontado, foi devidamente aferida pelo juízo de primeira instância, no bojo da execução fiscal, a ocorrência de sucessão de empresas pela formação de grupo econômico de fato com prática do fato gerador e situação de confusão patrimonial. Ficou comprovada a atuação da ora recorrente no mesmo ramo de atividade econômica da outra executada, além das alterações contratuais realizadas e dos vínculos entre os sócios entre as pessoas jurídicas, da transferência do fundo de comércio, dentre outros indícios de confusão patrimonial. Assim, de fato, não há fundamento de direito material a afastar, no presente caso, o redirecionamento da execução. (Resp. 1.786.311 – PR. Min. Francisco Falcão. DJe 14/05/2019)

O caso em tela versa sobre a responsabilização do artigo 133 do CTN que deixa expressa a responsabilidade tributária de quem adquirir fundo de comércio. Devido à positivação do terceiro responsável, o STJ acerta em entender ser desnecessário o incidente de desconsideração da personalidade jurídica na seara tributária. O incidente apenas ocorrerá caso ocorra confusão patrimonial.

O terceiro acórdão analisado é o REsp n. 1.558.445 – PE, de relatoria do Ministro Napoleão Maia Nunes filho, Dje 28/04/2016. Diz a ementa do referido acórdão:

EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. ALEGAÇÃO DA EXISTÊNCIA DE GRUPO ECONÔMICO, PARA COMPELIR AS PARTICIPANTES A RESPONDEREM PELAS DÍVIDAS FISCAIS UMAS DAS OUTRAS. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL CONTRA PESSOAS JURÍDICAS DIVERSAS DO DEVEDOR, FORA DAS HIPÓTESES LEGAIS. RECORRENTE QUE NÃO TEM QUALQUER RELAÇÃO SOCIETÁRIA OU DE RESPONSABILIDADE COM A EMPRESA EXECUTADA. DEMAIS RECORRENTE QUE SÃO EMPRESAS CONSTITUÍDAS APÓS A OCORRÊNCIA DO FATO GERADOR. ARTS. 124 E 128 DO CTN. ORIENTAÇÃO JURISPRUDENCIAL DO STJ PACIFICADA: AGRG NO ARES P 603.177/RS, REL. MIN. BENEDITO GONÇALVES, DJE 27.3.2015; AGRG NO RESP. 1.433.631/PE, REL. MIN. HUMBERTO MARTINS, DJE 13.3.2015. RECURSOS ESPECIAIS PROVIDOS PARA AFASTAR A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS RECORRENTES E EXCLUÍ-LAS DO POLO PASSIVO DA DEMANDA. (REsp 1.558.445/PE. Min. Napoleão Maia Nunes Filho, DJe 28/04/2016).

No acórdão em comento, as sociedades recorrentes alegam não constituírem grupo econômico e, portanto, o redirecionamento da execução fiscal a elas é uma ofensa. Ao prolatar o voto, o Ministro Napoleão Maia Filho elucida um dos requisitos para a formação do grupo econômico, que é a autonomia patrimonial, *in verbis*:

13. Em outras palavras, pode-se dizer que uma coisa é um grupo econômico, composto de várias empresas, e outra coisa é a responsabilidade de umas pelos débitos de outras, e assim é porque, mesmo havendo grupo econômico, cada empresa conserva a sua individualidade patrimonial, operacional e orçamentária; é por isso que se diz que a participação na formação do fato gerador é o elemento axial da definição da responsabilidade; não se desconhece que seria mais cômodo para o Fisco se lhe fosse possível, em caso de grupo econômico, cobrar o seu crédito da empresa dele integrante que mais lhe aprovesse; contudo, o sistema tributário e os institutos garantísticos de Direito Tributário não dariam respaldo a esse tipo de pretensão, mesmo que se reconheça que ela (a pretensão) ostenta em seu favor a inegável vantagem da facilitação da cobrança. (REsp 1.558.445/PE. Min. Napoleão Maia Nunes Filho, DJe 28/04/2016).

O extrato da decisão mostra o acerto do ministro ao entender que uma sociedade empresária não é responsável pelos débitos tributários de outra na seara dos grupos econômicos. A decisão não abordou poder de controle, mas manteve o entendimento nos dispositivos positivados pelo CTN.

A falta de positivação sobre responsabilização dos grupos econômicos não é empecilho para determinar a responsabilidade tributária entre as sociedades que compõem grupos econômicos, pois, conforme dito, o CTN está em conformidade com o direito societário clássico, e os grupos econômicos de fato, apesar da defasagem, ainda se submetem às regras do direito societário clássico.

5.4. A Responsabilidade tributária entre os grupos que compõem grupos econômicos

A constituição do crédito tributário ocorre quando uma pessoa física ou jurídica pratica um ato submetido à norma tributária, ocorrendo o fato gerador. Depois de realizado o fato gerador, caberá à Administração Fazendária proceder com a identificação do sujeito passivo, data de realização do fato gerador, calcular o montante devido e notificar o contribuinte sobre o tributo devido, esse ato administrativo recebe o nome de lançamento. É o lançamento que declara o crédito tributário.

O artigo 121 do CTN estabelece quem são os sujeitos passivos, positivando no inciso II o responsável como sujeito passivo, e o artigo 128 estabelece que o responsável tributário deve ser pessoa vinculada ao fato gerador, e sua responsabilização poderá excluir o contribuinte primário do polo passivo ou ser em caráter supletivo.

Lado outro, o artigo 124, I, do CTN determina que há solidariedade entre as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Seriam as sociedades que integram grupos econômicos solidárias pelo pagamento dos créditos tributários umas das outras? Da leitura do artigo 121, II, e do artigo 128, entende-se que não há solidariedade entre contribuinte e responsável tributário. A relação entre eles é de caráter supletivo ou de exclusão, conforme mencionado. Nessa senda, podemos entender que a solidariedade prevista no artigo 124, I, não

se estende às pessoas jurídicas que compõem grupos econômicos. Nesse sentido, aduz Tavares (2015, p. 24/25):

As notas peculiares da solidariedade patrocinada pelo CTN encontram-se aí de modo indefectível: o fato do aludido diploma legal tratar em seções diferentes da solidariedade e da responsabilidade não representa à outorga de um cheque em branco ao legislador para impor solidariedade entre pessoas que, sob o foto do art. 128 do CTN, não se possam imputar corresponsabilidade; ao revés, o que o legislador encontra-se limitado e sistematicamente autorizado a fazer, com fulcro na regra disposta no art. 124 do CTN, simplesmente é definir se pessoas que já são sujeitos passivos de determinada obrigação responderão pela dívida fiscal de forma solidária ou subsidiária. Só isso!

Portanto, pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal podem ser solidariamente responsabilizadas (solidariedade de fato) independente de lei que o estabeleça. A solidariedade, em situações tais, decorre diretamente do art. 124, I, do CTN, independente de prévia regulamentação ou edição de lei ordinária específica pela Entidade tributante. (TAVARES, 2015,24/25)

A responsabilidade ocorre apenas, no caso dos grupos econômicos, se duas ou mais sociedades empresárias participarem do fato gerador, pois integrar grupo econômico não é causa para a solidariedade. Dessa forma, a utilização da Lei n. 8.2012 de 1991, artigo 30, inciso IX, que determina a solidariedade decorrente dessa lei, apenas se aplica ao custeio da seguridade social, não podendo ser estendida para, por analogia, determinar solidariedade entre as sociedades integrantes de grupo econômico. Sobre a solidariedade tributária, o STJ entende da seguinte forma:

PROCESSUAL CIVIL. EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA NO RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CIRCUNSTÂNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA SOLIDARIEDADE PASSIVA. 1. O entendimento prevalente no âmbito das Turmas que integram a Primeira Seção desta Corte é no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Ressalte-se que a solidariedade não se presume (art. 265 do CC/2002), sobretudo em sede de direito tributário. Precedentes: EREsp 834044 / RS, Primeira Seção, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 8.9.2010; REsp 1.079.203/SC, 2ª Turma, Rel. Min. Eliana Calmon, DJe de 2.4.2009; REsp 1.001.450/RS, 2ª Turma, Rel. Min. Castro Meira, DJe de 27.3.2008; AgRg no Ag 1.055.860/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denise Arruda, DJe de 26.3.2009. 2. Embargos de divergência não providos. (EResp n. 859.616 – RS. Min. Rel. Mauro Campel Marques. Dje. 18/02/2011).

Lado outro, o CARF, no acórdão n. 1402-002.511, ao tratar da solidariedade do artigo 124, I, entende o seguinte:

RESPONSABILIDADE. RELAÇÃO SOCIETÁRIA. GRUPO EMPRESARIAL. ART. 124 INCISO I CTN. INADEQUAÇÃO. A norma contida no art. 124, inciso I, do CTN não é própria e adequada para a responsabilização objetiva de sócios e empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. O interesse comum a que se refere o dispositivo não é aquele societário e econômico, finalístico e consequencial, que o grupo e seus titulares naturalmente têm na exploração dos negócios mercantis pela pessoa jurídica. Para a ocorrência da responsabilidade solidária prevista na norma é necessária a demonstração comprovada da participação direta e conjunta das pessoas apontadas como responsáveis na realização do fato gerador, revestindo-se de copartícipes da infração apurada. (Acórdão n. 1402.002-511. Rel. Paulo Mateus Ciccone. Data de publicação: 15/07/2017).

Conforme mencionado, para haver solidariedade é necessária a participação na realização do fato gerador, e em relação ao responsável, ele não participa do fato gerador, sendo apenas vinculado ao fato gerador, e por tal motivo sua responsabilização é supletiva à responsabilidade do contribuinte primário, ou exclusiva, quando ingressa no polo passivo no lugar do contribuinte. Nesse sentido, Martins (2015. p.92) entende: *“E empresas integrantes de um “grupo econômico”, desvinculadas em suas ações, objetivos, atos ou fatos geradores de tributos, não estão sujeitas à solidariedade e, por consequência, ao redirecionamento de dívida tributária”*.

Importante mencionar que, apesar da CLT ser a única legislação que conceitua de forma ampla os grupos econômicos, mas de modo acertado, estabelece a solidariedade entre as sociedades empresárias que integram grupos econômicos para o pagamento do crédito trabalhista. Contudo, a responsabilidade solidária deverá ser aplicada apenas na seara trabalhista, não devendo ser aplicada em outros ramos do direito, conforme elucida Godinho (2014, p.426).

Entretanto o CARF, no acórdão 1301-003.472, entende que há responsabilidade solidária nos termos do artigo 124,I, do CTN quando ocorre confusão patrimonial. In verbis:

RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. ART. 124, I DO CTN. Demonstrada a existência de um grupo econômico de fato, integrado por diversas pessoas jurídicas formalmente independentes, porém com administração única, estrutura e atuação operacional comum e confusão

patrimonial, procedente a atribuição de responsabilidade solidária prevista no art. 124, I do CTN. (Acórdão n. 1301-003.472. Rel: José Eduardo Dornelas Souza, data de publicação: 20/11/2018)

Havendo confusão patrimonial, é difícil individualizar qual sociedade empresária integrante do grupo econômico participou do fato gerador, contudo é necessário demonstrar quais as sociedades fazem confusão patrimonial para poder determinar a solidariedade do artigo 124, I, do CTN.

A responsabilidade de terceiro positivada no artigo 135 determina que os administradores, diretores, gerentes, mandatários, prepostos, empregados e pessoas que representem a sociedade empresária “*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*”. Esse artigo está em consonância com as regras de direito societário que positivam a responsabilidade pessoal e solidária do administrador caso cause dano à sociedade ou terceiros; essa regra de imputação de responsabilidade está positivada no artigo 1.016 do Código Civil e no parágrafo único do artigo 116 da Lei 6.404 de 1976.

Um dos problemas levantados foi a questão da falta de positivação sobre grupos econômicos e sua responsabilidade tributária no CTN, há autores que entendem não haver norma geral tributária que dê amparo à responsabilização dos grupos econômicos, esse é o posicionamento de Lima Neto (2018, p. 158), que diz:

Conclui-se, desta feita, que não há na Norma Geral Tributária qualquer dispositivo que dê escopo à responsabilização tributária para empresas componentes do mesmo grupo econômico, seja por previsão textual clara e precisa da imposição, seja por mandamento encontrado nas entrelinhas normativas, de modo que se fará necessário à administração pública socorrer-se no artigo 50 do Código Civil e de eventual legislação correspondente dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, para, a partir de uma decisão judicial, desconsiderar a personalidade jurídica de uma empresa e, conseqüentemente, redirecionar suas obrigações à outra que se encontre sob a égide do mesmo conglomerado econômico. (LIMA NETTO, 2018, p. 158)

Discordamos desse posicionamento, pois, conforme exarado, o CTN está em conformidade com as regras de direito societário clássico, sendo que o artigo 135 alinha a responsabilidade de terceiro com o poder de controle das sociedades empresárias. Entretanto, é necessário averiguar se as pessoas positivadas como responsáveis no artigo 135 cometeram o ilícito tributário em estrita obediência hierárquica de ordens ou se foi por vontade própria de praticar a infração.

Outro problema levantado foi a questão da inscrição do nome dos sócios, administradores e pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico em CDA sem que o ente administrativo especifique por qual artigo do CTN foi constituída a responsabilidade e fora das regras do artigo 135. Ocorrem também, como noticia Paulsen (2009, 15), casos em que o ente administrativo não notifica os inscritos sobre a inscrição em dívida ativa, prejudicando o exercício da ampla defesa.

O CARF entende o dispositivo do artigo 135 da seguinte forma:

RESPONSABILIZAÇÃO TRIBUTÁRIA. ART. 135, III DO CTN. A expressão "infração de lei" prevista no art. 135 do CTN refere-se a situações nas quais o administrador atue fora das suas atribuições funcionais, extrapolando o que esteja previsto na lei societária ou no estatuto social da empresa, muitas vezes em prejuízo da própria empresa. No caso, os agentes fiscais comprovaram infração funcional praticada pelos administradores do grupo, por violação da lei ou do estatuto social. (Acórdão n. 1301-003.472. Rel. José Eduardo Dornelas Souza. Data da publicação: 20/11/2018).

O entendimento do CARF é correto, deixando claro que as pessoas positivadas no artigo 135 do CTN apenas poderão ser responsabilizadas em caso de infração à lei, contrato ou estatuto social.

Ademais, a inscrição em Dívida Ativa e posterior ajuizamento de execução fiscal pode ocasionar o redirecionamento da execução fiscal. Sobre o redirecionamento, é importante ressaltar que, conforme elucidado no capítulo 3, não é necessária, no âmbito do direito tributário, a instauração do incidente da desconsideração da personalidade jurídica, pois o artigo 135 do CTN deixa positivado os administradores, gerentes, mandatários, prepostos, empregados e representantes como responsáveis, por isso é desnecessário o incidente de desconsideração da personalidade jurídica, sendo esse o posicionamento do STJ no REsp n. 1.786.311- PR.

Uma hipótese para evitar problemas como o da falta de positivação no CTN sobre grupos econômicos e sua responsabilização e do excesso cometido pelo ente fazendário ao inscrever devedores em dívida ativa consiste na constatação do poder de controle gerencial dos grupos econômicos.

Conforme exarado, a problemática do poder de controle nos grupos econômicos é ampla, não possuindo positivação na lei societária; há dois grandes grupos de poder de controle, o poder interno e o poder externo, sendo que o poder

interno possui os poderes de controle totalitário, majoritário, minoritário e gerencial. O tipo de poder de controle que nos interessa é o poder gerencial.

A resposta do direito tributário para os grupos econômicos de fato e de direito é a mesma, pois ambos são grupos de subordinação. Para individualizar os responsáveis tributários, dever-se-á questionar quem detém o poder de controle do grupo.

Entretanto, importante ressaltar que ao integrar grupos econômicos as sociedades empresárias não abrem mão da sua autonomia patrimonial e jurídica. As pessoas jurídicas que integram grupos econômicos estão sob a direção de uma controladora (Holding) ou um órgão colegiado que dita a direção das sociedades empresárias, mas ainda mantém uma administração própria para gerir sua atividade e acatar as regras da controladora ou órgão colegiado que determina a forma de controle. Nesse sentido, Breyner (2011, p. 73) assevera:

A distinção da personalidade jurídica das sociedades pertencentes ao mesmo grupo advém da liberdade de contratação (CF, art. 170). Dessa forma, os indivíduos são livres para contratar sociedades que se conformem às demais normas regentes da atividade econômica, escolhendo, ainda, as formas de relacionamento entre as sociedades por elas constituídas para fins lícitos (BREYNER, p. 73)

A sociedade empresária integrante do grupo econômico mantém administração própria obedecendo às ordens do poder de controle geral, mas devido a sua autonomia patrimonial, pode em certa medida praticar atos de gestão isolada, e nesse diapasão apenas ela terá responsabilidade pelos créditos tributários oriundos de fatos geradores realizados por apenas ela.

Quando o controle se dá por forma direta, a controladora influencia diretamente nas sociedades que integram o grupo econômico; caso ocorra alguma infração, a lei tributária que culmine em responsabilização tributária, administração pública deverá verificar se quem determinou a infração foi o poder de controle direto ou a administração da sociedade empresária integrante do grupo. Se a infração foi cometida apenas pela pessoa jurídica controlada, sem conhecimento da controladora, apenas ela deverá ser responsabilizada.

Em caso de controle indireto, o ente fazendário deverá analisar a cadeia de comando para encontrar de onde partiu a ordem que culminou com infração à norma tributária.

Necessário também que o ente administrativo verifique se ao poder de controle de grupo cabem as decisões pela realização do fato gerador e ao pagamento de tributos. Nesse sentido, Breyner (2011, p.75) elucida:

No entanto, é necessário perquirir se a administração cabível à direção do grupo abrange também o pagamento dos tributos e o cumprimento das obrigações acessórias. Isso porque, caso ele só decida sobre a realização dos atos e negócios jurídicos que constituem fatos geradores, ficando a Administração Tributária deles decorrentes a cargo da sociedade subalterna, não haverá responsabilidade tributária a ser imputada às demais componentes do grupo. Aqui, a decisão pelo cumprimento das obrigações tributárias não cabe ao centro decisório, mas fica à exclusiva alçada da sociedade, que deve por elas responder de forma também exclusiva. (2015, p. 75)

Contudo, sabe-se que dificilmente o ente administrativo agirá com essas cautelas para proceder com a inscrição em dívida ativa, cabendo ao contribuinte e ao possível responsável tributário demonstrar a cadeia de poder de comando nos grupos econômicos.

Conclui-se que a melhor hipótese para determinar a responsabilidade tributária entre as sociedades que compõem grupos econômicos é averiguando o poder de controle. A falta de positivação no CTN sobre os grupos econômicos e sua responsabilização não é um obstáculo à sua instituição, não dependendo o direito tributário do incidente de desconsideração da personalidade jurídica para responsabilizar os detentores do poder de controle do grupo econômico. Ademais, importante também verificar se as pessoas jurídicas componentes do grupo econômico mantêm administração própria e devido a sua autonomia patrimonial praticam atos em nome próprio; nesse caso, apenas elas se responsabilizarão pelo crédito tributário, havendo responsabilização das outras componentes do grupo em caso de confusão patrimonial.

6. CONCLUSÃO

A responsabilidade tributária é instituto que visa garantir o recebimento do crédito tributário, principal fonte de receita para manutenção da máquina estatal e investimento em políticas públicas que visem à efetivação dos direitos fundamentais.

Por sua vez, a função social da empresa determina que a pessoa jurídica seja dirigida de forma a cumprir seu dever social, gerando empregos, promovendo desenvolvimento regional e pagando os tributos devidos.

Entretanto, a forma de organização das sociedades empresárias vem mudando. A sociedade isolada não é mais o foco das atenções da sociedade. Quando se organiza em grupos, verifica-se que não há conceituação na legislação sobre o tema, e na seara do direito tributário não há posituação sobre a responsabilidade dos grupos econômicos.

No decorrer do presente trabalho, constatou-se que a problemática dos grupos econômicos é ampla, não ficando restrita apenas ao campo do direito tributário, mas também no direito societário. O direito societário clássico não possui regras sobre poder de controle dos grupos econômicos, sendo suas regras direcionadas para as sociedades empresárias isoladas. Contudo, diante dessa falta de posituação sobre poder de controle dos grupos econômicos e demais regras, esses são regidos pelas regras do direito societário clássico.

Importante salientar que o Código Tributário Nacional está em consonância com as regras positivadas no direito societário, e por tal motivo a falta de posituação no CTN sobre grupos econômicos e sua responsabilidade tributária não é óbice à responsabilização dos grupos.

À administração fazendária caberia a cautela ao realizar inscrição em dívida ativa, indicando os dispositivos da legislação tributária infringidos e averiguando se há as causas positivadas no artigo 135 para determinar como responsável tributário o administrador, gerente, mandatários e pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico.

O argumento de que, por simplesmente integrar grupo econômico, as pessoas jurídicas integrantes dele serão solidariamente responsáveis pelas dívidas tributárias merece ser rechaçado, pois a solidariedade apenas ocorrerá em caso de confusão patrimonial entre as sociedades empresárias.

Quanto à caracterização da responsabilidade tributária entre as sociedades que compõem grupos econômicos, dever-se-á observar o poder de controle gerencial do grupo para imputar a responsabilidade às sociedades, e averiguar se cada sociedade integrante do grupo possui administração própria, que, mesmo subordinada a um poder central, ainda pratica atos em nome próprio devido à autonomia patrimonial e jurídica.

A falta de positivação pelo Código Tributário Nacional não é óbice para a responsabilização das sociedades que integram os grupos econômicos, pois ao verificar o poder de controle do grupo será possível aplicar a responsabilidade do artigo 135 do CTN.

Por fim, o presente trabalho conclui que as regras de direito tributário sobre responsabilidade tributária positivada no artigo 135 do CTN são eficientes para imputar a responsabilidade tributária.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ABRÃO, Nelson. **Sociedades limitadas**. 10. São Paulo Saraiva 2012.

ARAÚJO, Marcella Pereira de; HUDSON, Paula Cristina Ribeiro. Grupo econômico e sucessão trabalhista: a redução da responsabilidade laboral na garantia de crédito no âmbito da reforma trabalhista. In: EÇA, Vitor Salino de Moura; OLIVEIRA, Ariete Pontes de; REIS, Ítalo Moreira (Coord.) **Teoria crítica da reforma trabalhista**. Belo Horizonte, MG: RTM, 2018.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**, atualizada por Mizabel Abreu Machado Derzi. – Rio de Janeiro, Forense, 2003

BARROS, Alice Monteiro. **Curso de direito do trabalho**. 6. ed. ver. e amp. – São Paulo: LTr, 2010.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.221 , p.129-149, fev. 2014.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária dos sócios tem fundamento legal?. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.182 , p. 107-126, nov. 2010.

BECHO, Renato Lopes. **Sujeição passiva e responsabilidade tributária**. São Paulo: dialética, 2000.

BECKER, Alfredo Augusto. **Teoria geral do direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1972

BERNARDES, Flávio Couto. A desconsideração da personalidade jurídica e sua aplicabilidade no direito tributário – uma análise comparativa com o instituto da responsabilidade tributária. In: TÔRRES. Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.) **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. – São Paulo: Quartier Latin, 2005.

BERNARDES, Flávio Couto. **O aspecto procedimental como elemento da Norma Jurídica Tributária e seus reflexos na formação do título executivo**. 2006. Tese (Doutorado). Universidade Federal de Minas Gerais.

BERNARDES, Flávio Couto. **A desconsideração da personalidade jurídica e sua aplicabilidade no direito tributário – uma análise comparativa com o instituto da responsabilidade tributária**. 2010.

BONTEMPO, Vera Nunes Tasca Ferreira. **A função social da empresa e a responsabilidade do acionista controlador em reparar o dano ambiental** . 2013. 125 f. Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Programa de Pós-Graduação em Direito.

BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.187 , p.68-81, abr. 2011.

BRITO, Pedro Jorge Monteiro. **A função social da empresa diante da constitucionalização do direito** : interpretação sobre seu real momento de efetividade. 2018 134 f. Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Programa de Pós-Graduação em Direito. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_BritoPJ_1.pdf> Acesso em 08 nov. 2019.

BORGES, José Souto Maior. Lei complementar tributária. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, EDUC, 1975.

BRASIL. Lei nº 5.172, DE 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Município. **Diário Oficial da União**. Disponível in: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm>. Acesso em 01 out. 2019.

BRASIL. Constituição Federal. **Diário Oficial da União**. Disponível in: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm>. Acesso em 01 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Diário Oficial da União**. disponível in: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm>. Acesso em 10 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. **Diário Oficial da União**. Disponível in: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L6404consol.htm>. Acesso em 11 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 8.212 de 24 de julho de 1991. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível in: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm>. Acesso em 10. out. 2019.

BRASIL. Lei nº 8.078 de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível in: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8078.htm>. Acesso em 12 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 9.605 de 12 de fevereiro de 1998; Dispõe sobre as sanções penais e administrativas derivadas de condutas e atividades lesivas ao meio ambiente, e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível in: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l9605.htm>. Acesso em 12 out, 2019.

BRASIL. Lei nº 13.105 de 16 março de 2015. Código de Processo Civil. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm>. Acesso em 12 out. 2019.

BRASIL. Lei nº 12.529 de 30 de novembro de 2011. Estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência; dispõe sobre a prevenção e repressão às infrações contra a ordem econômica; altera a Lei nº 8.137, de 27 de dezembro de 1990, o Decreto-Lei nº 3.689, de 3 de outubro de 1941 - Código de Processo Penal, e a Lei nº 7.347, de 24 de julho de 1985; revoga dispositivos da Lei nº 8.884, de 11 de junho de 1994, e a Lei nº 9.781, de 19 de janeiro de 1999; e dá outras providências. **Diário Oficial da União**. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/l12529.htm>. Acesso em 12 out. 2019.

BRASIL. Decreto-Lei nº 5.452, de 1º de maio de 1940. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. **Diário Oficial da União**. Disponível in <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm>. Acesso em 14 out. 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. n. 242.721 – SC. Min. Rel. José Delgado. **DJe**: 01/09/2001

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp n. 970.585 – RS

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. n. 852.972 – PR. Min. Rel. Teori Albino Zavascki. **DJe**: 08/06/2010

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. n. 1371128 / RS. Min. Rel. Mauro Campbel Marques. **DJe**: 17/09/2014

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Relator: Ministro FRANCIULLI NETTO. T2 - SEGUNDA TURMA. Data do julgamento: 04/06/2002

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 849535 / RS, rel. Ministro JOSÉ DELGADO, **DJ** 05/10/2006 p. 278

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP. n. 1.775.269, Rel. Min. Gurgel de Faria. DJE 01/03/2019

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. RESP, 1.775.269-PR, **DJE** 01/03/2019

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. 1.775.269-PR, Min. Gurgel de Faria. **DJe** 01/03/2019

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. 1.786.311 – PR. Min. Francisco Falcão. **DJe** 14/05/2019

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Resp. 1.786.311 – PR. Min. Francisco Falcão. **DJe** 14/05/2019

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.558.445/PE. Min. Napoleão Maia Nunes Filho, **DJe** 28/04/2016

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 1.558.445/PE. Min. Napoleão Maia Nunes Filho, **DJe** 28/04/2016

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EResp n. 859.616 – RS. Min. Rel. Mauro Campel Marques. **Dje**. 18/02/2011

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1402.002-511. Rel. Paulo Mateus Ciccone. Data de publicação: 15/07/2017.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1301-003.472. Rel: José Eduardo Dornelas Souza, data de publicação: 20/11/2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Acórdão n. 1301-003.472. Rel. José Eduardo Dornelas Souza. Data da publicação: 20/11/2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. REsp 296304 / SP. Rel. Ministro Francisco Peçanha Martins **DJ** 01/09/2003 p. 247

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. EDcl no AgRg no Ag 1225727 / SP Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES **DJe** 07/11/2019

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgInt no AREsp 1225565 / SP Ministro Francisco Falcão **DJe** 01/03/2019

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp 791728 / SP Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, **DJe** 30/08/2018

BULGARELLI, Waldírio. **Concentração de empresas e direito antitruste**. 3. ed. São Paulo: Atlas, 1997.

CARDOSO, Alessandro Mendes. **O dever fundamental de recolher tributos no estado democrático de direito**. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários ao código civil**: volume 13 : parte especial do direito de empresa; da sociedade personificada: arts. 1052 a 1.195. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2005.

CASSAR, Vólia Bomfim. **Direito do trabalho**. 10. ed. rev., atual e ampl. São Paulo, SP: Método, c2014.

COELHO, Fábio Ulhoa. As teorias da desconsideração. In: TÔRRES. Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.) **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. – São Paulo: Quartier Latin, 2005.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Manual de direito tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Responsabilidade Tributária. In: SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 5., 1980, São Paulo; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Resenha Tributaria, 1980.

COMISSÃO DE VALORES MOBILIARIOS. Instrução n. 555 de 2014. Disponível n:< <http://www.cvm.gov.br/legislacao/instrucoes/inst555.html>>. Acesso em 15 de nov. de 2019.

COMPARATO, Fábio Konder. **Função social dos bens de produção**. Revista de Direito Mercantil. Disponível in: <https://edisciplinas.usp.br/pluginfile.php/2297584/mod_resource/content/1/COMPARATO%2C%20F.%20C.%20Funcao%20social%20da%20propriedade%20dos%20bens%20de%20producao.pdf> Acesso em: 15 out. 2019.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE DEFESA ECONÔMICA. Resolução n. 2 de 2012. Disponível in:< http://www.cade.gov.br/assuntos/normas-e-legislacao/resolucao/resolucao-2_2012-analise-atos-concentracao.pdf/view>. Acesso em 15 de nov. de 2019.

CUNHA, Leonardo Dias da. **Análise da legitimidade da utilização de presunção de culpa como forma de responsabilização objetiva por infração tributária**. 2018 211 f. Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Programa de Pós-Graduação em Direito. Disponível em: http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_CunhaLD_1.pdf. Acesso em: 12 abr. 2018.

DENARI, Zelmo. Responsabilidade Tributária. In: SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 5., 1980, São Paulo; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Resenha Tributaria, 1980.

DELGADO, Maurício Godinho. **Curso de direito do trabalho**. – 13. ed. – São Paulo: LTr, 2014.

ESTEVES, Maria do Rosário. **Normas gerais de direito tributário**. São Paulo: Max limonad, 1997.

FALCÃO, Amílcar de Araújo. **Fato gerador da obrigação tributária**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1964.

FERRAZ, Luciano; GODÓI, Marciano Seabra de; SPAGNOL, Werther Botelho. **Curso de direito financeiro e tributário**. – Belo Horizonte: Fórum, 2014.

GABAN, Eduardo Molan; DOMINGUES, Juliana Oliveira. **Direito antitruste**. 4. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2016.

GONÇALVES, Marco Fratteezi. Ainda a dissolução irregular: 'redirecionamento' da execução fiscal e data de obtenção de poderes de administração da sociedade. **Revista Dialética de Direito Tributário**., São Paulo, n.198 , p. 98-106, mar. 2012.

GUIMARÃES, Ylves José de Miranda. Responsabilidade Tributária. In: SIMPÓSIO NACIONAL DE DIREITO TRIBUTÁRIO, 5., 1980, São Paulo; MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1980.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade tributária pessoal do sócio por dívidas da pessoa jurídica. In: TÔRRES. Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.) **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. – São Paulo: Quartier Latin, 2005.

LANA, Fernanda Fagundes Veloso. **A responsabilidade tributária como instrumento para assegurar o dever fundamental de pagar tributos**. 2011. 127 f. Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Programa de Pós-Graduação em Direito.

LIMA NETO, José Gomes de. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: Pressupostos e limites**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018.

MACHADO, Hugo de BRITO. **Curso de Direito tributário**. – 38ª ed. rev. e atual. – São Paulo: Malheiros, 2017

MARTINS, Fran; ABRÃO, Carlos Henrique. **Curso de direito comercial**. 39. ed. Rio de Janeiro, RJ: Forense, 2016.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Questões atuais de direito tributário**. Belo Horizonte: Del Rey, 1999.

MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.236 , p.91-104, maio 2015.

MANEIRA, Eduardo. Responsabilidade do substituto tributário pela ausência de recolhimento de tributo em razão de decisão judicial. **Revista do Congresso Mineiro de Direito Tributário e Direito Financeiro. Universidade Estadual de Montes Claros**. – Vol. 2, n. 1 (jan./dez. 2012). – Montes Claros: Unimontes, 2011 – p. 262.

MENEZES JÚNIOR, Eumar Evangelista de; FERREIRA, Rildo Mourão; SILVA, Djalles Corrêa da. Da desconsideração da personalidade jurídica nas ações fiscais propostas pela Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional às sociedades empresárias. **Revista de Direito Privado**, São Paulo, v.17, n.70 , p. 41-51, out. 2016.

MOZER, Sylvania Gripp. **As responsabilidades tributárias do grupo econômico de fato e de direito: o contrato intragrupo como indutor de obrigação**. 2017 255 f. Tese (Doutorado) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Programa de Pós-Graduação em Direito

MUNHOZ, Eduardo Secchi. **Empresa contemporânea e direito societário: Poder de controle e grupos societários**. São Paulo: Editora Juarez de Oliveira, 2002.

MURTA, Antônio Carlos Diniz. **Responsabilidade tributária dos sócios: sociedades por quotas de responsabilidade limitada**. Belo Horizonte: Del Rey, FUMEC, 2001.

NEGÃO, Ricardo, **Curso de direito comercial e empresarial, v.1: teoria geral da empresa e direito societário**. - 13. Ed – São Paulo: Saraiva, 2017.

NUNES, Simone Lahorgue; BIANQUI, Pedro Henrique Torres. A desconsideração da personalidade jurídica: consideração sobre a origem do princípio, sua positivação e a aplicação no Brasil. In FRANÇA, Erasmo Valladão Azevedo e Novaes (Coord.). **Direito societário contemporâneo I**. São Paulo, SP: Quartier Latin, 2009.

OLIVEIRA, Fábio Leopoldo de. Responsabilidade Tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Curso de direito tributário**. 4. ed. Belém, PA: CEJUP, 1995.

OLIVEIRA JUNIOR, Alberto Lopes de. Responsabilidade tributária frente aos débitos de ICMS em uma cisão parcial de sociedade empresária. **Revista Dialética de Direito Tributário**., São Paulo, n.201 , p. 28-36, jun. 2012.

PAULSEN, Leandro. Responsabilidade tributária: seu pressuposto de fato específico e as exigências para o redirecionamento da execução fiscal. **Revista de Estudos Tributários**, Porto Alegre, v.11, n.68 , p.7-20, jul. 2009.

PEREIRA, Henrique Viana. **A função social da empresa**. 2010 121 f. Dissertação (Mestrado) - Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Programa de Pós-Graduação em Direito. Disponível em: <http://www.biblioteca.pucminas.br/teses/Direito_PereiraHV_1.pdf>. Acesso em 01 nov. 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instruções Normativas n. 971 de 2009. Disponível in:< <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>>. Acesso em 15 de nov. de 2019.

RECEITA FEDERAL DO BRASIL. Instruções Normativas n. 1.312 de 2012. Disponível in:< <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=39257>>. Acesso em 15 de nov. de 2019.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**, 1º volume – 31. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2002.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **O novo direito societário** eficácia e sustentabilidade. 5. São Paulo Saraiva 2019.

SALOMÃO FILHO, Calixto. **Direito concorrencial: as estruturas**. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2007.

SANTOS, Elvino Gusmão. O redirecionamento da execução fiscal contra o sócio da pessoa jurídica executada. **Revista pós-graduação em direito tributário**. 1º ed. Belo Horizonte, 2008. 116 f.

SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.238 , p.105-125, jul. 2015.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 4. ed. São Paulo, SP: Saraiva, 2014.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SOUZA, Hamilton Dias de; FUNARO, Hugo. A desconsideração da personalidade jurídica e a responsabilidade tributária dos sócios e administradores. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 137, p. 38-64, fev.2007.

SZTAJN, Raquel. **Teoria jurídica da empresa**. 2. São Paulo Atlas 2010.

TAKANO, Caio Augusto. Análise da portaria PGFN nº 713/2011 em face da jurisprudência do STJ e do art. 135 do Código Tributário Nacional: limites à responsabilidade dos sócios e administradores. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.203 , p.65-78, ago. 2012.

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, n.195 , p. 26-36, dez. 2011.

TAVARES, Alexandre Macedo. O alcance da expressão 'interesse comum' (CTN, art.124, I) para fins de imputação de responsabilidade tributária solidária as sociedades integrantes de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n.232 , p. 20-27, jan. 2015.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial, v. 1** teoria geral e direito societário. 10. São Paulo Saraiva 2018

TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de Direito financeiro e tributário**. – 20. ed. ver. atual. até a EC 95/16 e de acordo com o NCP. – Rio de Janeiro: Renovar, 2018.

VAZ, José Otávio de Vianna. **A responsabilidade tributária dos administradores de sociedade no CTN**. Belo Horizonte: Del Rey, 2013.

VERÇOSA, Haroldo Malheiros Duclerc. **Direito comercial: [volume 1] : teoria geral : direito comercial e das atividades empresariais mercantis, introdução à teoria geral da concorrência e dos bens imateriais**. 4. ed., rev. atual. e ampl. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2014.