



Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

**A problemática da responsabilidade tributária de grupo
econômico**

Danilo Costa Barbosa

Orientadora: Profa. Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes

Brasília – DF
2024

DANILO COSTA BARBOSA

**A problemática da responsabilidade tributária de grupo
econômico**

Dissertação apresentada como requisito para obtenção do grau de Mestre do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa na área de Direito Econômico e Desenvolvimento.

Orientadora: Profa. Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes

Brasília – DF

2024

Espaço para ficha catalográfica

DANILO COSTA BARBOSA

A problemática da responsabilidade tributária de grupo econômico

Dissertação apresentada como requisito para obtenção do grau de Mestre do Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa na área de Direito Econômico e Desenvolvimento.

Orientadora: Profa. Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes

Brasília/DF, __ de _____ de ____

BANCA EXAMINADORA

Profa. Dra. Tarsila Ribeiro Marques Fernandes
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

Prof. Dr. Pedro Júlio Sales D'Araújo
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

Prof. Dr. Fábio Pallaretti Calcini
Instituto Brasileiro de Ensino, Desenvolvimento e Pesquisa

Dedico a Deus, por me dar a saúde e gana para perseguir meus sonhos.

Dedico aos meus pais, Seu Rui e Dona Olinda, que me ensinaram a descobrir e aproveitar o prazer de estudar.

Dedico às minhas sobrinhas, Nina e Alice, que me deram novos sonhos.

Dedico à minha Bertille, que me acompanha, pra tudo.

AGRADECIMENTOS

Agradeço à minha professora orientadora, Tarsila, que, no dia 12 de junho de 2023, permitiu a ventania das minhas ideias para escrever o que me angustiava, ao passo que criou as balizas para podar minha empolgação.

Às vezes, o combinado pode sair caro!

RESUMO

A problemática da responsabilidade tributária de grupo econômico é tema de debates e diferentes abordagens pelo fato de não haver lei que defina, especificamente, seus contornos para aplicação em matéria tributária, de forma a vincular todos as ordens parciais de poder. Este trabalho adotou o viés de pesquisar premissas básicas assentadas em precedentes do Supremo Tribunal Federal (STF) e do Superior Tribunal de Justiça (STJ) para o estabelecimento da responsabilidade tributária, em geral, seja a direta, seja a indireta, além da interpretação dada por esses tribunais aos dispositivos que tratam da regra matriz de responsabilidade tributária, previstas no Código Tributário Nacional (CTN). Por precedentes, entendem-se aqueles que passaram pelos procedimentos internos aos referidos tribunais, estabelecidos pelos seus regimentos e pelas leis processuais, para terem força além das partes objeto do litígio, em seus dispositivos e teses decididas. Iniciou-se o trabalho pela análise do papel da lei complementar nacional, sua distinção da lei ordinária e suas funções de conferir coesão à federação e de garantir ao contribuinte cidadão a previsibilidade na aplicação de institutos de direito tributário comuns a todos os entes tributantes. Os precedentes do STF foram analisados no tocante à necessidade de as normas gerais da legislação tributária serem tratadas por lei complementar, em decorrência do mandamento contido no artigo 146, III, da Constituição da República Federativa do Brasil (CRFB/88) e sua conexão com a responsabilidade tributária. Fez-se incursão nos precedentes do STJ para se encontrar os pontos de conexão e coerência entre eles na interpretação dada aos dispositivos do CTN, que lidam com as espécies de responsabilidade tributária, exceto a decorrente de atos ilícitos. Analisaram-se as hipóteses previstas na legislação de competência exclusiva da União, que tratam da definição e das balizas de grupos econômicos e como são definidas as hipóteses da sua responsabilidade por atos ilícitos. Por fim, adentrou-se na abordagem dada pelo STJ, no tocante à responsabilidade tributária de grupos econômicos, por meio de julgados que não são dotados da formalidade para constituição de precedentes. Identificaram-se elementos fáticos e normativos utilizados; o alcance dado aos dispositivos que tratam da regra matriz de responsabilidade tributária, sem a taxatividade determinada por seus parágrafos e incisos, que estejam já previstos no CTN; a coerência e a dissonância com os precedentes do STF e os do próprio STJ que interpretaram os referidos dispositivos; e a utilização de combinação de normas para definição de agrupamentos, o alcance dos seus integrantes e de validação dos critérios adotados pelas instâncias ordinárias, pela impossibilidade de análise de provas.

Palavras-chave: Grupo econômico. Regra matriz de responsabilidade tributária. Combinação de leis. Terceiro Sistema. Lei complementar nacional. Taxatividade.

ABSTRACT

The issue of economic group tax liability is a subject of debate and different approaches due to the fact that no law defines explicitly its contours for application in tax matters, in order to bind all partial orders of power. This work adopted the bias of researching basic premises based on precedents of the Federal Supreme Court (STF) and the Superior Court of Justice (STJ) for the establishment of tax liability, in general, whether direct or indirect, in addition to the interpretation given by these courts to the provisions that deal with of the matrix rule of tax liability, provided for in the National Tax Code (CTN). By precedents, one means those that went through the internal procedures of the aforementioned courts, established by their regulations and procedural laws, to have force beyond the parties subject to the litigation, in their provisions and decided theses. The work began by analyzing the role of the national complementary law, its distinction from ordinary law, and its functions of providing cohesion to the federation and guaranteeing the citizen taxpayer predictability in the application of tax law institutes common to all taxing entities. The precedents of the STF were analyzed, regarding the need for the general norms of tax legislation to be treated by complementary law, as a result of the commandment contained in article 146, III, of the Constitution of Brazil (CRFB/88) and its connection with liability tax. An incursion was made into the precedents of the STJ to find the points of connection and coherence between them in the interpretation given to the provisions of the CTN, which deal with types of tax liability, except that arising from illicit acts. The hypotheses foreseen in the legislation under the exclusive competence of the Union were analyzed, which deal with the definition and guidelines of economic groups and how the hypotheses of their responsibility for illicit acts are defined. Finally, this work addressed the approach given by the STJ, regarding the tax liability of economic groups, through rulings that do not have the formality to establish precedents. Factual and normative elements used were identified, as well as the scope given to the devices that deal with the matrix rule of responsibility, with disregard of the description within each article, already provided for in the CTN; the coherence and dissonance with the precedents of the STF and those of the STJ itself that interpreted the referred to devices, and the use of a combination of standards to define groups, reach their members and validate the criteria adopted by ordinary bodies, due to the impossibility of analyzing evidence.

Keywords: Economic group. Tax liability matrix rule. Third Legal System. Combination of laws. National complementary law. Exhaustive legal Type.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	11
2	LEI COMPLEMENTAR E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	15
2.1	Natureza jurídica da lei complementar e distinção ante a lei ordinária	15
2.2	Lei complementar como norma geral e sua dupla abordagem à luz do federalismo brasileiro.....	16
2.3	Reserva da Constituição da República para regramento dos aspectos da regra matriz de incidência e a responsabilidade tributária	19
2.4	Precedentes do Plenário do Supremo Tribunal Federal quanto ao alcance da lei complementar tratada pelo artigo 146, III, da CRFB/88.....	21
2.4.1	Regramento de prescrição e decadência e enunciado n.º 8 da súmula vinculante (Recurso Extraordinário 556.664-1)	22
2.4.2	Regramento de marco suspensivo de prescrição intercorrente (Recurso Extraordinário n.º 636.562 e Tema 390, de repercussão geral)	25
2.4.3	Regramento da responsabilidade tributária (Recurso Extraordinário n.º 562.276 e Tema 13, de repercussão geral)	27
2.4.4	Regramento da responsabilidade tributária de terceiros por Leis estaduais (Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.845)	31
2.4.5	Regramento da responsabilidade tributária de terceiros (Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 6.284)	33
2.4.6	Regramento da responsabilidade tributária de terceiros não vinculados ao fato gerador da obrigação tributária (Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.612)	35
2.5	Conclusão da seção	38
3	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E OS PRECEDENTES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA.....	40
3.1	A responsabilidade tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária e taxatividade	40
3.2	Distinção entre contribuinte e responsável pelo crédito tributário e divisão no CTN de responsabilidade de sucessores, de terceiros e por infrações	41
3.3	A regra matriz de responsabilidade tributária e os fundamentos contidos no precedente do Tema 13 de repercussão geral e sua tangência ao regramento da solidariedade tributária	44

3.4	Alcance e limites da responsabilidade de terceiros na jurisprudência do STJ.....	49
3.4.1	Enunciado n.º 392, da súmula.....	50
3.4.2	Enunciado n.º 435, da súmula e Temas Repetitivos 630, 962 e 981.....	52
3.4.3	Enunciado n.º 430, da súmula e Recurso Especial Representativo de Controvérsia 1.101.728.....	60
3.4.4	Recurso Especial Representativo de Controvérsia 1.104.900.....	64
3.4.5	Tema Repetitivo 444.....	66
3.4.6	Tema Repetitivo 1.049.....	69
3.4.7	Enunciado n.º 554, da súmula e Tema Repetitivo 382.....	73
3.5	Conclusão da seção.....	76
4	PREVISÕES DA EXPRESSÃO “GRUPO ECONÔMICO” NO DIREITO BRASILEIRO E A RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS.....	78
4.1	Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) (Decreto-Lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943, com redação dada pela Lei n.º 13.467, de 2017).....	78
4.1.1	Síntese do histórico legislativo do conceito de grupo econômico no direito do trabalho.....	78
4.1.2	Encadeamento do enunciado (decaído) n.º 205, da súmula do Tribunal Superior do Trabalho, com o objeto e julgamento das Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental 488 e 951 e da repercussão geral ao RE 1.387.795 (Tema 1.232), e aplicação da solidariedade do grupo econômico no direito do trabalho.....	80
4.2	Código Civil (Lei n.º 11.406, de 10 de janeiro de 2002, com redação dada pela Lei n.º 13.874/2019) e outras hipóteses de desconsideração de personalidade jurídica.....	84
4.3	Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (Lei Ordinária Federal n.º 12.529, de 30 de novembro de 2011).....	90
4.4	Lei da Seguridade Social (Lei Ordinária Federal n.º 8.212, de 24 de julho de 1991).....	91
4.5	Conclusão da seção.....	93
5	ANÁLISE DA VALIDADE DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS UTILIZADOS PELO STJ QUANTO À DEFINIÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO PARA A EXTENSÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS.....	95
5.1	Premissa, limitação do corte metodológico, pendência de definição do Tema Repetitivo 1209 e a utilização da desconsideração da personalidade jurídica para efeitos das relações que geram obrigações de natureza tributária.....	95

5.2	A identificação de grupo econômico pelas instâncias ordinárias e a impossibilidade de enfrentamento da questão de fato pela aplicação do enunciado n.º 7, da súmula do STJ, desde 2019.....	100
5.3	Julgado complexo que demonstra a combinação de leis e institutos pelo STJ para possibilitar a responsabilização de grupos econômicos.....	109
5.3.1	Julgado que serve de norte para a definição de responsabilidade solidária de Grupo Econômico, para definição do critério do “interêsse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”	118
6	CONCLUSÃO.....	122
	REFERÊNCIAS	125

1 INTRODUÇÃO

A Constituição da República Federativa do Brasil de 1988 (CRFB/88) não deve ser interpretada em tiras, aos pedaços¹. A lição indica a coesão e a coerência com as quais tanto seu texto de cúspide como a própria completude do ordenamento jurídico devem ser lidos e, ao cabo, aplicados.

Os conceitos e institutos jurídicos, como decorrência do enquadramento de fatos às normas, são analisados de forma harmônica por todos os ramos de aplicação do direito. Uma das espécies que mais se encontra espreada no âmbito destes é a responsabilidade por atos ilícitos ou para pagamento de débitos, tenham estes as mais diversas naturezas.

A CRFB/88 estabelece ritos e procedimentos específicos para a aderência de determinados conceitos e institutos jurídicos aos diversos ramos de aplicação do direito, a exemplo da área temática constitucionalmente reservada à lei complementar nacional para delimitação das normas gerais da legislação de conceitos e institutos jurídicos do direito tributário brasileiro. A aplicação de rito especializado se justifica não só por esse ramo do direito ser uma expressão dicotômica entre a liberdade econômica do indivíduo perante o Estado e o poder de este lhe condicionar², mas também em razão da efetivação do pacto federativo, pela aplicação homogênea, entre os diversos entes, de situações comuns a todos eles, em observância à segurança jurídica dos cidadãos³.

Existe, porém, extensão de responsabilização de débitos tributários oriundos de contribuições sociais, no caso de contribuintes (empresas, em sentido amplo) que integrem o mesmo grupo econômico, cuja previsão está em lei ordinária⁴. Já no ramo do direito do trabalho,

¹ Trata-se de lição tirada do voto do Ministro Eros Grau, no julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n.º 3.685, a qual serve de marco para a abordagem na leitura de textos jurídicos em geral e da Constituição, em particular. *In*: BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.685/DF**. Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 2º da EC 52, de 08.03.06. Aplicação imediata da nova regra sobre coligações partidárias eleitorais, introduzida no texto do art. 17, § 1º, da CF. Alegação de violação ao princípio da anterioridade da lei eleitoral (CF, art. 16) e às garantias individuais da segurança jurídica e do devido processo legal (CF, art. 5º, *caput*, e LIV). Limites materiais à atividade do legislador constituinte reformador. [...]. Relator: Min. Ellen Gracie, 22 de março de 2006. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur92320/false>. Acesso em: 31 maio 2024.

² TORRES, Ricardo Lobo. O Poder de Tributar no Estado Democrático de Direito. *In*: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**: estudos em homenagem a Nelson Saldanha. Barueri: Manole, 2005. p. 460-504.

³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 560.626/RS**. Prescrição e decadência tributárias. Matérias reservadas a lei complementar. Disciplina no Código Tributário Nacional. Natureza tributária das contribuições para a seguridade social. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei 1.569/77. Recurso Extraordinário não provido. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Relator: Min. Gilmar Mendes, 12 de junho de 2008a. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur1936/false>. Acesso em: 30 maio 2024.

⁴ Artigo 30, IX, da Lei Ordinária Federal n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.

guiado apenas por leis ordinárias federais, dada a inexistência de qualquer comando específico no âmbito da CRFB/88 em sentido diverso, é contraditório um conceito de grupo econômico⁵, no contexto da aferição da responsabilidade solidária das obrigações decorrentes do vínculo de emprego. Há também a previsão de responsabilidade extensiva a membros de grupo econômico por atos ilícitos, tanto no direito civil⁶ quanto na proteção da ordem econômica⁷, cujo regramento também prescinde de qualquer espécie de qualificação normativa que não as vias legais ordinárias.

Nessa esteira, o Supremo Tribunal Federal (STF), em algumas oportunidades⁸, estabeleceu precedentes⁹ para declarar a inconstitucionalidade de leis ordinárias que disciplinavam aspectos gerais de matéria de legislação tributária, inclusive de responsabilidade. Tanto a 1ª Seção do Superior Tribunal de Justiça (STJ) quanto as duas Turmas que a compõem, no entanto, têm julgados nos quais se estende a responsabilidade tributária para empresas pertencentes a grupos econômicos, lastreando seus fundamentos em leis federais ordinárias, a

⁵ Artigo 2º, §2º, do Decreto-Lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943, com redação dada pela Lei Ordinária Federal n.º 13.467, de 13 de julho de 2017, em que ficou explícito o termo “grupo econômico” no direito brasileiro, apesar de ser parte de criação jurisprudencial.

⁶ Artigo 50, §4º, da Lei Ordinária Federal n.º 11.406, de 15 de dezembro de 2006, introduzido pela Lei Ordinária Federal n.º 13.874, de 20 de setembro de 2019.

⁷ Artigo 33 da Lei Ordinária Federal n.º 12.529, de 30 de novembro de 2011.

⁸ Serão objeto de análise os Recursos Extraordinários (RE) 556.664, que deu origem ao enunciado n.º 8, da súmula vinculante; RE 636.562, o qual foi consolidado no Tema 390, de repercussão geral, e RE 562.276, que compõe o Tema 13, de repercussão geral. Serão também analisadas as ADIs 4.845 e 6.284. O corte temporal se dá pela publicação do enunciado n.º 8, de súmula vinculante, cujos fundamentos determinantes deveriam se espalhar para os demais atores da sociedade.

⁹ Não se entrará em debates doutrinários sobre o momento de nascimento ou de constituição de um precedente, vale dizer, se a sua constituição deve se ater à observância dos critérios típicos do *common law*, para sua absorção pela comunidade, no curso da sua construção e imposição. No caso desta pesquisa, prender-se-á ao caráter puramente dogmático, de apresentação do conceito legal de precedente, extraído pelo Superior Tribunal de Justiça, na interpretação conferida à sua previsão no Código de Processo Civil. Sendo essa a premissa, acentua-se, no caso, a distinção entre jurisprudência, julgado e precedente, em razão dos efeitos que vão desde a retórica argumentativa até a validação vinculativa, esta última decorrente da observância dos requisitos legais e constitucionais para tanto. No julgamento do Agravo em Recurso Especial (AREsp) 1.267.283, no âmbito da 1ª Turma do STJ, o Ministro Relator Gurgel de Faria, para destacar a diferença entre os termos, no âmbito do próprio Código de Processo Civil, aponta que: “Logo, a indicação de julgado simples e isolado não ostenta a natureza jurídica de ‘súmula, jurisprudência ou precedente’ para fins de aplicação do art. 489, §1º, VI, do CPC. Não é jurisprudência porque essa pressupõe multiplicidade de julgamentos no mesmo sentido, raciocínio que, de boa lógica, também exclui a hipótese de considerar um caso isolado como súmula de entendimento. Também não se pode considerar que a expressão ‘precedente’ abrange o julgamento de qualquer acórdão. Isso porque a interpretação sistemática do Código de Processo Civil, notadamente a leitura do art. 927, que dialoga diretamente com o 489, evidencia que ‘precedente’ abarca somente os casos julgados na forma qualificada pelo primeiro comando normativo citado, não tendo o termo abarcado de maneira generalizada qualquer decisão judicial”. *In*: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo em Recurso Especial 1.267.283/MG**. Processual civil. Negativa de prestação jurisdicional. Inexistência. Precedente. Conceito limitado. Não-surpresa. Observância. *Iura novit curia*. Embargos de declaração. Caráter não protelatório. Multa. Afastamento. Relator: Min. Gurgel de Faria, 27 de setembro de 2022a. p. 5-6. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201800668708&dt_publicacao=26/10/2022. Acesso em: 30 maio 2024.

partir das quais se cria uma combinação com as normas de responsabilidade, previstas no Código Tributário Nacional (CTN).

A aplicação do direito pelo STJ tem implicado a validação da atuação dos demais entes públicos federativos parciais, os quais têm estipulado, por leis próprias, locais e hipóteses de responsabilidade por tributos devidos em razão de suas próprias competências. A realidade da prática de decisões judiciais das instâncias inferiores também tem mostrado a diversidade nos critérios legais adotados para se autorizar a responsabilização de pessoas, jurídicas e naturais, com diversos vínculos com o contribuinte infrator ou impontual.

Nesse sentido, o problema de pesquisa é perscrutar *quais* os critérios necessários para validar a extensão da responsabilidade tributária a grupo econômico e seus elementos de conexão ao contribuinte que tenha agido ilicitamente e, em especial, se é necessária a edição de lei complementar para a definição de responsabilidade tributária de grupo econômico.

A fim de responder o problema proposto, busca-se aferir as hipóteses de validação e imposição da responsabilidade tributária, inclusive pela incursão nos precedentes do STF que trataram sobre a inconstitucionalidade de leis ordinárias regentes de conceitos e institutos de direito tributário, pelo fato de serem eles emblemáticos. A partir desse contexto, serão apurados os julgados proferidos nas Turmas e na 1ª Seção do STJ, desde 2019, tanto para identificar a existência de grupo econômico como para estender a responsabilidade por débitos tributários a seus membros, para, então, submetê-los ao cotejo com o que tem estabelecido o STF quanto ao regramento de institutos inerentes às normas gerais de direito tributário. O método de pesquisa será bibliográfico e documental, mediante a reprodução jurisprudencial de julgados e precedentes do STJ e do STF, a partir de 2008, a respeito da interpretação e do alcance a serem dados à previsão da lei complementar prevista no artigo 146, III, da CRFB/88.

O desenrolar da segunda seção se baseará na pesquisa bibliográfica, no tocante à origem e à conceituação de lei complementar, sua função, características, alcance e importância para a coesão do pacto federativo, além da abrangência dada pela CRFB/88. Os precedentes do STF serão analisados também no curso da mesma seção para se perquirir quais os critérios utilizados pelo Tribunal para a aplicação de institutos jurídicos pelo ramo do direito tributário.

Por sua vez, a terceira seção se debruçará sobre a responsabilidade tributária, na forma em que é distintamente delineada pelo CTN, em conjunto com precedentes do STF tratados na seção anterior, agregando-se também os precedentes do STJ, estipulados em enunciados de súmula, temas repetitivos ou recursos especiais representativos de controvérsia. Esta seção, portanto, tem por finalidade demonstrar que o STJ estabelece limites à responsabilidade tributária, dando-se início à apuração da responsabilidade tributária de grupos econômicos.

Na quarta seção, abordam-se as hipóteses de previsão no ordenamento jurídico da expressão “grupo econômico”, as quais servem de base para o STJ entender haver viabilidade para estender a responsabilidade tributária a terceiros. Por fim, os julgados do STJ que identificam a presença de grupo econômico e estipulam responsabilidade tributária dos contribuintes que lhe integram serão examinados na quinta seção, a fim de investigar se a argumentação jurídica contida nos referidos julgados é condizente com as premissas encontradas na pesquisa. A metodologia de pesquisa proposta visa apurar a validade da hipótese de a responsabilidade tributária de grupo econômico ser viável diante da quadra normativa vigente.

2 LEI COMPLEMENTAR E RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

2.1 Natureza jurídica da lei complementar e distinção ante a lei ordinária

O *caput* do artigo 59 da CRFB/88 prevê a elaboração das espécies legislativas¹⁰ primárias, dentre as quais se extraem a lei ordinária e a lei complementar, tendo esta última quórum qualificado para aprovação, mediante maioria absoluta, a teor do artigo 69 também da Constituição. O parágrafo único do artigo 59 diz que lei complementar estipulará a forma de elaboração, redação, alteração e consolidação das leis, ordinárias e complementares, o que ocorreu por meio da publicação da Lei Complementar n.º 95, de 26 de fevereiro de 1998.

A CRFB/88, portanto, cria duas distinções, do ponto de vista formal, entre leis ordinárias e complementares: o quórum para aprovação e a previsão quanto ao processo metalinguístico de elaboração, pois, no caso dessa última, trata-se de lei que apenas pode ser complementar, responsável por definir como as demais devem ser redigidas.

Entre elas, porém, há também uma distinção de cunho material. Sacha Calmon¹¹ identifica lei complementar como aquela guiada pelo objetivo de complementação da CRFB/88, seja por lhe acrescentar normatividade, seja por lhe servir como meio para operacionalizar seus comandos, do que se conclui se tratar de espécie legislativa cujo conteúdo material é específico e diretamente fornecido pelo texto constitucional.

¹⁰ Não se aprofundará, no caso, em relação às demais fontes legislativas previstas nos incisos do referido artigo, pois o foco desta seção é o alcance da lei complementar no regramento da obrigação tributária. No que toca à utilização de medidas provisórias para tal desiderato, o artigo 62, §1º, III, da CRFB/88, com redação dada pela Emenda Constitucional n.º 32, de 11 de setembro de 2001, exclui do seu âmbito de competência matérias reservadas à lei complementar. O STF, por sua vez, já pacificou entendimento quanto à viabilidade de o Executivo utilizar medidas provisórias para alterar o elemento valorativo, do aspecto quantitativo da regra matriz, por aumento de alíquota, como se vê no Tema 303, de repercussão geral. A Emenda Constitucional n.º 103, de 12 de novembro de 2019, criou especificidade de “lei complementar do respectivo ente federativo” como meio de reger a forma pela qual ocorrerão as aposentadorias dos seus respectivos servidores públicos. Essa previsão realça o fato de as leis complementares previstas no texto constitucional original terem o caráter de lei nacional, pela falta de qualquer ressalva, como se verá adiante na exposição da pesquisa. Não se desconhece haver também as previsões contidas nos artigos 148 e 154, I, que tratam da criação de “empréstimos compulsórios” e de impostos residuais, não previstos na competência tributária ordinária, ambos atribuídos à União Federal, tendo o constituinte escolhido a forma mais qualificada do meio legislativo pela lei complementar, apenas para demonstrar a excepcionalidade do gravame.

¹¹ COELHO, Sacha Calmon Navarro. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 37, p. 313-338, 2000. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1150>. Acesso em: 30 maio 2024.

2.2 Lei complementar como norma geral e sua dupla abordagem à luz do federalismo brasileiro

O artigo 146, III,¹² da CRFB/88 cria âmbito material no tocante à utilização de lei complementar para dispor sobre normas gerais de direito tributário; dirimir conflitos de competência; regular limitações do poder de tributar e, por fim, fazer atuar certos ditames constitucionais¹³. Este tópico visa à conjugação das duas primeiras funções reservadas, vale dizer, analisa-se o uso da lei complementar com o propósito de exteriorizar normas gerais de direito tributário, ao mesmo tempo que ela serve de meio para prevenir conflitos de competência entre os entes federados¹⁴.

Identificam-se, no federalismo brasileiro, três ordens jurídicas com competências tributárias autônomas, próprias e predeterminadas pelo texto constitucional, catalogadas como parciais, no âmbito da União, dos Estados e dos Municípios, além do Distrito Federal, e dotadas de autogoverno e poder de legislar sobre matérias que lhes sejam afetas¹⁵.

¹² Artigo 146, III, da Constituição da República Federativa do Brasil de 1988: “Art. 146. Cabe à lei complementar: I - dispor sobre conflitos de competência, em matéria tributária, entre a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios; II - regular as limitações constitucionais ao poder de tributar; III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes; b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”. *In*: BRASIL. **Constituição da República Federativa do Brasil de 05 de outubro de 1988**. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.

¹³ “Kelsen e os bons teóricos do federalismo costumam distinguir, utilizando-se do âmbito de validade espacial das leis, as que são válidas em todo o território do Estado Federal (normas centrais) das que são válidas apenas para determinadas partes desse mesmo território (normas parciais). Preferimos falar em ordem jurídica federal ao invés de central. No Brasil, *v. g.*, ‘centrais’ seriam as leis emitidas pelo Legislativo federal. Em verdade, as leis federais vigem e valem em todo o território nacional. Parciais seriam as leis emitidas pelos Legislativos estaduais e municipais. Vigem e valem, respectivamente, nos territórios pertencentes aos diversos Estados-Membros da Federação e nos territórios dos seus Municípios. Preferimos falar em ordens jurídicas estaduais e municipais. Para nós, então, a reunião dessas três ordens parciais (a federal, a estadual e a municipal) forma a ordem jurídica total (nacional) sob a ordem jurídica constitucional, fundamento de validade de todas elas”. *In*: COELHO, 2000, p. 318.

¹⁴ Não se desconhece o embate doutrinário sobre a espécie de relação concedida pela CRFB/88 entre a lei complementar e a lei ordinária, vale dizer, se há relação ou não de hierarquia entre ambas as fontes primárias ou se a solução utilizada se dá no âmbito da competência material. Há visão doutrinária de que lei ordinária do ente parcial de poder federal pode ser tida, até, como lei nacional, a depender do conteúdo por ela carregado. Essas várias correntes são verificadas em artigo científico que tratou especificamente sobre o tema: CARVALHO, Paulo de Barros; AQUINO, Sérgio Serafim. A natureza da hierarquia entre lei complementar e lei ordinária em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, Curitiba, v. 65, n. 1, p. 81-99, jan./abr. 2020. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/67676>. Acesso em: 12 mai. 2024. Adota-se, neste trabalho, a definição a que chegou o professor Sacha Calmon Navarro Coelho, pelo fato de ela encontrar ressonância no STF, no âmbito dos precedentes tratados na segunda seção deste trabalho. *In*: COELHO, *op. cit.*

¹⁵ “O âmbito de validade espacial da lei complementar é intratável. Ela tem que vigor e valer em todo território nacional sob pena de se não realizarem seus objetivos. A coincidência com o âmbito de validade espacial da lei federal é fatal e irreduzível. Quanto ao órgão legislativo de sua emissão, só pode ser mesmo o Congresso Nacional, vez que, terminada a Constituição, a Assembléia Nacional Constituinte extinguiu-se. É preciso, porém, estabelecer

Atribui-se, então, à lei complementar das normas gerais de legislação tributária o caráter de lei nacional, a qual, apesar de elaborada por empréstimo pelo órgão legislativo federal, plana sobre as diferentes ordens jurídicas para tornar subordinado o exercício legislativo das ordens jurídicas parciais¹⁶. Ao se atribuir à lei complementar o papel de dispor sobre normas gerais em matéria tributária, o texto constitucional, a um só tempo, estabelece os parâmetros dos institutos jurídicos ínsitos ao direito tributário e homogeneiza sua aplicação por todas as ordens jurídicas parciais federativas¹⁷.

quanto ao tema um ‘escolástico distingue’. É que o Congresso Nacional, ao lado das suas funções normais de órgão legislativo da União Federal (ordem jurídica parcial), outras exerce que não são do exclusivo interesse desta. É o caso, por exemplo, das emendas à Constituição, que são feitas pelo Congresso Nacional em prol da Nação, alterando a própria ordem constitucional. O mesmo se pode dizer da lei complementar que, ao nosso ver, é lei nacional de observância obrigatória pelas ordens parciais, embora reconheçamos que, ao lume da teorização Kelseniana, a assertiva não possui fundamento incontestável, pois nacional é também a lei federal, aos fundamentos de se são os mesmos (a) o órgão de emissão e (b) o âmbito de validade espacial (de ambas as leis), diferentes somente no *quorum* de votação (requisito de forma) e no conteúdo (requisito de fundo). A crítica, forçoso é reconhecer, procede. No entanto, estando alcunhando de *nacional* a lei complementar com o único intuito de apartá-la da legislação federal ordinária pelo *quorum* (forma) e em razões de seus conteúdos (fundo) os quais, veremos, são sempre fins queridos pelo legislador constituinte, em continuação da própria Lei Maior, através de determinações expressas do texto constitucional. Certo, certíssimo. A lei complementar é utilizada, agora sim, em matéria tributária, para fins de complementação e atuação constitucional”. In: COELHO, 2000, p. 319.

¹⁶ Houve na doutrina, desde longa data, a busca pela definição do papel da lei complementar em matéria tributária, dividindo-o em correntes. A primeira corrente, dicotômica, atribuía dois sentidos próprios às normas gerais de direito tributário, expressas na lei complementar, quais sejam a de dispor conflitos de competência e a de regular limitações ao poder de tributar. Já a outra corrente, tríplice, distinguia as normas gerais de legislação tributária como campo próprio, a ser regrado pela lei complementar, ao lado tanto da disposição de solução de conflitos de competência como das limitações ao poder de tributar. A CRFB/88 optou pela corrente tríplice: “A terceira fase das normas gerais no direito brasileiro inaugura-se com a redação do art. 146 da Constituição de 1988 que, com o objetivo de pôr uma pá de cal no debate anterior, dedica um inciso específico às funções das normas gerais de direito tributário (inciso III)” In: ANDERLE, Ricardo. O papel da lei complementar na solução de conflitos de competência. In: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 13., 2016, São Paulo. *Anais* [...]. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2016. p. 1102.

¹⁷ Houve julgado no qual se retrataram as “idas e vindas” entre o STF e STJ quanto à definição da competência para julgamento de causa que implicasse suposto embate sobre o alcance de lei ordinária de conteúdo materialmente envolvido com a regra matriz de incidência tributária e os limites contidos no CTN, para se definir ou não os óbices impeditivos de recursos especiais (pelo debate ser eminentemente constitucional, à luz do artigo 146, III, da CRFB/88) ou de recursos extraordinários (pelo fato de a análise demandar imersão em normas infraconstitucionais). A peculiaridade do caso se dá pelo fato de o STJ ter reconhecido sua competência, publicando acórdão unicamente para conhecer o recurso, relegando o julgamento de mérito para momento posterior. No que interessa a este trabalho, colhe-se a lição do voto-vista da Ministra Regina Helena sobre o debate de hierarquia entre lei complementar e lei ordinária, no âmbito do direito tributário. Ei-la: “Conquanto marcante tal dissenso, revela-se, em meu sentir, mais adequado, como tenho sustentado há muito em obra doutrinária, o entendimento segundo o qual não existe uma hierarquia necessária entre a lei complementar e a lei ordinária, porquanto ambas, em regra, retiram seu fundamento de validade diretamente da Constituição. Utiliza-se a expressão hierarquia necessária porque, eventualmente, ela pode se verificar. É o que ocorre na hipótese de a lei ordinária encontrar seu fundamento de validade também na lei complementar. Nesse caso, então, a lei ordinária extrairá seu fundamento de validade mediatamente da Constituição e imediatamente da lei complementar. Certo é, portanto, que existem leis complementares que outorgam fundamento de validade à lei ordinária e outras que, diversamente, não cumprem essa função. Ainda, anote-se a distinção entre hierarquia formal e hierarquia material. A hierarquia formal dá-se quando a norma superior dita apenas os pressupostos de forma que a norma subordinada deve observar; já a hierarquia material ocorre sempre que a regra subordinante antecipar os conteúdos de significação da norma inferior. Quanto à hierarquia formal, a Constituição de 1988 trouxe relevante inovação para o estudo da lei complementar, ao prescrever que ‘lei complementar disporá sobre a elaboração, redação, alteração e consolidação das leis’ (art. 59, parágrafo único). Tal preceito veio a consagrar, assim, a superioridade hierárquica formal dessa espécie legislativa. Cumpre concluir, pois, que sob o prisma estritamente formal, a lei complementar é

Há precedente do STF¹⁸ identificando a peculiaridade no tocante à identidade conferida à expressão “normas gerais de direito tributário”, inserta no inciso III, do artigo 146 da CRFB/88:

A Constituição não definiu normas gerais de Direito Tributário, porém adotou expressão utilizada no próprio Código Tributário Nacional, lei em vigor quando da sua edição. Nesse contexto, é razoável presumir que o constituinte acolheu a disciplina do CTN, inclusive referindo-se expressamente à prescrição e à decadência: especialmente sobre [...] prescrição e decadência tributários.

Para o STF, não houve a mera recepção do CTN no novo ordenamento constitucional, tendo em vista que o legislador constituinte olhou para o Código como a diretiva de normas gerais já existente. Este, portanto, serviu de base para fundamentar a decisão do constituinte no alcance dos institutos de direito tributário já sujeitos a seu regramento.

No mesmo precedente, reconhece-se o viés dúplice a ser conferido à norma geral de direito tributário, em razão de seu alastramento a todas as ordens jurídicas parciais.

Se a Constituição não determinou o conceito da norma geral de Direito Tributário, no mínimo fixou-lhe a função: estabelecer preceitos que devam ser seguidos em âmbito nacional, que ultrapassem a competência do Congresso Nacional para ditar o direito positivo federal. Trata-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre as relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal¹⁹.

Extraí-se, pois, o posicionamento do STF de que as normas gerais em legislação tributária são matérias constitucionalmente reservadas para consolidação em lei complementar, a qual tem a função de vincular todas as esferas parciais de poder — federal, estadual, municipal

hierarquicamente superior à lei ordinária, nos precisos termos do art. 59, parágrafo único, da Lei Maior. Quanto ao aspecto material, contudo, a lei complementar poderá ou não ser hierarquicamente superior à lei ordinária, dependendo da existência ou não de vinculação do conteúdo da norma inferior”. *In*: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial 1.906.018/PR**. Processual civil. Recurso Especial. Lei ordinária. Lei complementar. Conflito. Matéria constitucional. Caso concreto. Inexistência. Relator: Min. Gurgel de Faria, 2 de abril de 2024. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202003035170&dt_publicacao=29/04/2024. Acesso em: 30 maio 2024.

¹⁸ Voto condutor do acórdão no RE 556.664-1, que deu origem ao enunciado n.º 8, da súmula vinculante. Aqui se usa especificamente a expressão “precedente” para diferenciá-la de “jurisprudência”, “julgado” e “decisões”, tendo em vista a metodologia adotada neste trabalho, para especificar os julgamentos havidos no âmbito do órgão pleno do STF, no âmbito dos dois meios de controle de constitucionalidade. *In*: BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 556.664-1/RS**. Prescrição e decadência tributárias. Matérias reservadas a lei complementar. Disciplina no Código Tributário Nacional. Natureza tributária das contribuições para a seguridade social. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei 1.569/77. Recurso extraordinário não provido. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Relator: Min. Gilmar Mendes, 12 de junho de 2008b. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur1762/false>. Acesso em: 30 maio 2024.

¹⁹ *Ibidem*.

e distrital — em prol da uniformidade do regramento das diferentes relações jurídico-tributárias, decorrentes do exercício da competência tributária própria de cada ente federado.

Ao materializar comandos diretamente emanados da CRFB/88, a lei complementar tem status de lei nacional, por carrear regramentos ínsitos e comuns a todas as esferas parciais de governo, as quais, analisadas em conjunto, formam a ordem jurídica total.

2.3 Reserva da Constituição da República para regramento dos aspectos da regra matriz de incidência e a responsabilidade tributária

Apesar de haver reserva constitucionalmente qualificada à lei complementar para regramento de normas gerais em matéria tributária, a CRFB/88 ainda explicita quais os aspectos da regra matriz de incidência estão sujeitos à veiculação por meio dessa fonte do direito. O artigo 146, III, alíneas “a” e “b”, do texto constitucional imputa à lei complementar o dever de estabelecer normas gerais em legislação tributária, lançando mão do significante “especialmente” com o propósito de indicar a vontade do constituinte de dar ao legislador o alcance da espécie legislativa em questão, para todos os elementos previstos nas alíneas, sem que isso implicasse a exaustão do rol previsto.

Note-se que a alínea “a” diz ser “definição” a inovação criativa de tributos previstos dentro da competência tributária de cada um dos entes, independentemente de sua espécie. Apenas no tocante aos impostos, a “definição” é qualificada, para que sejam também previstos em lei complementar os fatos geradores, contribuintes e base de cálculo.

O ponto a que interessa a esta pesquisa se encontra, como já alertado, no uso do significante “especialmente”, contido no inciso III do referido artigo 146, na medida em que retira a exaustividade dos institutos jurídicos previstos de forma explícita nas alíneas que lhe seguem, indicando que também se remeterá à lei complementar a previsão do regramento da “responsabilidade tributária”, ínsita ao conceito de normas gerais. Esse raciocínio é validado por precedentes do STF, o qual, ao pesquisar o significado de normas gerais contido no referido inciso III, entendeu que o constituinte lançou mão do que já estava previsto no CTN, vigente à época da promulgação da CRFB/88.

É possível, então, inferir que a abrangência dos institutos inerentes às “normas gerais” deve ser lida à luz do que o CTN define como tal. Não se trata de afirmar que a CRFB/88 deva ser interpretada tendo como parâmetro uma lei que decorra da sua previsão²⁰, em ofensa à lógica

²⁰ No julgamento do RE 796.376 (Tema 376, de repercussão geral), tratou-se de se perquirir o alcance da imunidade constitucional na incidência do Imposto sobre Transmissão de Bens Imóveis (ITBI), para a integralização de capital

da hermenêutica jurídica, mas sim de reconhecer a unicidade do direito, pela identificação do fenômeno recepção de norma que, como dito por Sacha Calmon Coelho²¹, operacionaliza seus comandos.

Colhem-se do CTN, em catalogação, no Livro Segundo, as normas gerais de Direito Tributário. O primeiro título trata da legislação tributária; já o segundo título, referente à obrigação tributária, tem sob sua especificação vários capítulos, subdivididos em seções, que tratam de disposições gerais, fato gerador²², sujeito ativo, sujeito passivo²³, solidariedade, capacidade tributária, domicílio tributário e a responsabilidade tributária de sucessores, de terceiros ou decorrente de infrações.

Vê-se que a obrigação tributária é matéria constitucionalmente reservada à lei complementar, a qual, no contexto atual da legislação tributária, é o CTN. Este Código, por sua vez, ao ser recepcionado como lei complementar desde a promulgação da CRFB/88, englobava, no conceito de obrigação tributária, as definições de responsabilidade tributária de sucessores, de terceiros e as decorrentes de infrações.

O silogismo se baseia em precedente no STF, a ser explorado neste trabalho, que atesta o fato de a responsabilidade tributária estar sujeita ao regramento de lei complementar nacional não apenas por se situar, topologicamente, no âmbito do Livro Segundo do CTN, como integrante da “obrigação tributária”, mas sim, e principalmente, pelo fato de demandar a aplicação uniforme, por todos os entes da federação, das circunstâncias que imponham o dever de pagar tributos decorrentes do exercício da competência privativa de cada um deles. Confira-se o trecho que trata da questão:

O Código Tributário Nacional foi recepcionado pela Constituição de 1988 com nível de lei complementar por trazer normas que cumprem tal função. Em seu Livro II, dedicado justamente às Normas Gerais de Direito Tributário, disciplina a Legislação

de sociedade empresária. No referido julgamento, o STF limitou o alcance do *caput* do artigo 37 do CTN, ainda que de forma implícita, por entender haver imunidade constitucional de que trata o artigo 156, §2º, I, da CRFB/88, independentemente da atividade exercida pelo adquirente do imóvel. Somente nas hipóteses de operações societárias de cisão, fusão e incorporação é que haverá a limitação à imunidade, impedindo-a ao contribuinte adquirente que exerça atividade preponderante de compra e venda de bens ou direitos relativos a imóveis, locação de bens imóveis ou arrendamento mercantil. Demonstra-se, com isso, que a recepção do CTN, enquanto normas gerais em legislação tributária, não impediu seu cotejo com o texto constitucional, ainda que este tenha visto naquele a baliza para a definição das referidas normas gerais. *In*: BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 796.376/SC**. Constitucional e Tributário. Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI. Imunidade prevista no art. 156, § 2º, I da Constituição. Aplicabilidade até o limite do capital social a ser integralizado. Recurso extraordinário improvido. Relator: Min. Marco Aurélio, 5 de agosto de 2020a. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur429670/false>. Acesso em: 30 maio 2024.

²¹ COELHO, 2000, p. 319.

²² Viu-se que o artigo 146, III, “a”, da CRFB/88 limitou apenas para os impostos a previsão de utilização de lei complementar para definição de fatos geradores, não sendo mais parcela constitucionalmente reservada à referida espécie legislativa para os demais tributos.

²³ Válida a mesma observação anterior para contribuintes.

Tributária, a Obrigação Tributária, o Crédito Tributário e a Administração Tributária, em nada desbordando, pois, do que pretendeu o Constituinte. As questões atinentes à responsabilidade tributária inserem-se nas que dizem respeito aos sujeitos, se não da relação contributiva (tributária em sentido estrito), ao menos de relações jurídicas que, envolvendo terceiros em posição de contato com o fato gerador ou com o contribuinte, facilitam a arrecadação e asseguram o crédito tributário. A definição dos traços essenciais da figura da responsabilidade tributária, como o de exigir previsão legal específica e, necessariamente, vínculo do terceiro com o fato gerador do tributo, enquadra-se, sim, no rol das normas gerais de direito tributário que orientam todos os entes políticos. Do mesmo modo, a previsão de regras matrizes de responsabilidade tributária aplicáveis à generalidade dos tributos também se encontra no âmbito das normas gerais, assegurando uniformidade de tratamento de terceiros perante o Fisco nas diversas esferas: federal, estadual, distrital ou municipal²⁴.

O STF definiu, portanto, que a responsabilidade tributária de terceiros distintos da relação contributiva direta está inserida no conceito de “normas gerais” de que trata o artigo 146, III, da CRFB/88, o que implica estar seu regramento sujeito à lei complementar nacional.

2.4 Precedentes do Plenário do Supremo Tribunal Federal quanto ao alcance da lei complementar tratada pelo artigo 146, III, da CRFB/88

Não é objetivo deste trabalho tratar da força vinculante ou eventual transcendência dos fundamentos determinantes de julgamentos proferidos pelo órgão pleno do STF, em âmbito de controle difuso ou concentrado. Há, porém, corte metodológico para serem analisados julgados proferidos já na vigência plena dos critérios necessários para o requisito formal da demonstração de repercussão geral da questão constitucional²⁵, além da existência da autorização legal para a edição da súmula vinculante²⁶, em concomitância com os efeitos vinculantes conferidos às decisões dos julgamentos de ação direta de constitucionalidade (ADC) e de ADI, decorrentes das previsões constantes na Emenda Constitucional (EC) n.º 3, de 17 de março de 1993 e na EC n.º 45, de 30 de dezembro de 2004, respectivamente.

As menções colhidas dos julgados se referem aos relatórios e votos proferidos pelos relatores, os quais, em todas as oportunidades, foram seguidos, à unanimidade, na questão da

²⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 562.276/PR**. Direito tributário. Responsabilidade tributária. Normas gerais de direito tributário. Art. 146, III, da CF. Art. 135, III, do CTN. Sócios de sociedade limitada. Art. 13 da Lei 8.620/93. Inconstitucionalidades formal e material. Repercussão geral. Aplicação da decisão pelos demais tribunais. Relatora: Min. Ellen Gracie, 3 de novembro de 2010a. p. 427. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur187403/false>. Acesso em: 30 maio 2024.

²⁵ Julgamento da Questão de Ordem no Agravo de Instrumento n.º 664.567, pelo qual se decidiu o marco temporal para a exigência da obrigação do recorrente de demonstrar, em sua petição recursal, a repercussão geral da questão constitucional, cuja obrigação ocorreu não apenas após a entrada em vigor da Lei Ordinária Federal n.º 11.418/06, mas em combinação com a Emenda n.º 21 ao Regimento Interno do STF, em 30 de abril de 2007. *In*: BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Questão de Ordem no Agravo de Instrumento 664.567/RS**. Questão de ordem. Recurso extraordinário, em matéria criminal, e exigência constitucional de repercussão geral [...]. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 18 de junho de 2007a.

²⁶ Lei Ordinária Federal n.º 11.417, de 19 de dezembro de 2006, cuja vigência se iniciou em 19 de março de 2007.

(in)adequação da norma objeto de controle ao parâmetro constitucional contido no artigo 146, III, da CRFB/88, que trata da necessidade de ser lei complementar o meio para veicular normas gerais de legislação tributária.

2.4.1 Regramento de prescrição e decadência e enunciado n.º 8 da súmula vinculante (Recurso Extraordinário 556.664-1)²⁷

O precedente foi criado em razão de julgamento de RE interposto contra acórdãos que declararam a inconstitucionalidade dos artigos de lei ordinária²⁸ publicada após a promulgação da CRFB/88 e do Decreto-Lei n.º 1.569, de 8 de agosto de 1977²⁹, anterior à vigência daquela, que tratavam de prazo decenal de decadência para lançamento de contribuições sociais; prazo decenal de prescrição para a exigência judicial de contribuições sociais; hipótese de suspensão de prazo prescricional para a inscrição em dívida ativa e, por fim, exigência judicial de débitos tributários federais, tidos como inexecutíveis ou de reduzido valor.

A repercussão geral foi reconhecida com a temática quanto à “necessidade do uso de lei complementar para regular matéria relativa à prescrição e à decadência tributárias”, tendo sido o alcance do julgamento limitado pelo relator, no início de voto condutor do acórdão, ao afirmar que “a discussão restringe-se à constitucionalidade formal, seja perante a Constituição de 1967/1969, seja perante a Constituição de 1988, de regras pertinentes à prescrição e à decadência de contribuições sociais por meio de decreto-lei e lei ordinária”³⁰.

O voto condutor do acórdão retrata o histórico do fenômeno da recepção do CTN, tanto à luz da Constituição decaída quanto pela CRFB/88, que serve bem ao escopo deste trabalho. Confira-se trecho do acórdão que trata sobre o relato:

²⁷ BRASIL, 2008b.

²⁸ Artigos 45 e 46 da Lei Ordinária Federal n.º 8.212/91: “Art. 45. O direito da Seguridade Social apurar e constituir seus créditos extingue-se após 10 (dez) anos contados: I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o crédito poderia ter sido constituído; II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, a constituição de crédito anteriormente efetuada. Art. 46. O direito de cobrar os créditos da Seguridade Social, constituídos na forma do artigo anterior, prescreve em 10 (dez) anos”. *In*: BRASIL. **Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.

²⁹ Parágrafo único do artigo 5º do Decreto-Lei n.º 1.569/77: “Art 5º. Sem prejuízo da incidência da atualização monetária e dos juros de mora, bem como da exigência da prova de quitação para com a Fazenda Nacional, o Ministro da Fazenda poderá determinar a não inscrição como Dívida Ativa da União ou a sustação da cobrança judicial dos débitos de comprovada inexecutibilidade e de reduzido valor. Parágrafo único. A aplicação do disposto neste artigo suspende a prescrição dos créditos a que se refere”. *In*: BRASIL. **Decreto-Lei n.º 1.569, de 8 de agosto de 1977**. Modifica o artigo 11 do Decreto-lei n.º 352, de 17 de junho de 1968, alterado pelo artigo 1º do Decreto-lei n.º 623, de 11 de junho de 1969, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1977. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1569.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.

³⁰ *Idem*, 2008b, p. 1895.

Atualmente, as normas gerais de direito tributário são reguladas pelo Código Tributário Nacional (CTN), promulgado como lei ordinária — a Lei n.º 5.172/1966 — e recebido como lei complementar tanto pela Constituição pretérita como pela atual. De fato, à época em que o CTN foi editado, estava em vigor a Constituição de 1946 e não havia no ordenamento jurídico a figura da lei complementar. Na oportunidade, o texto do CTN veio dividido em dois livros: o primeiro sobre “Sistema Tributário Nacional” e o segundo sobre “Normas Gerais de Direito Tributário”. Ressalte-se que tais expressões foram logo em seguida incorporadas pelo Texto Constitucional de 1967, que tratou expressamente das leis complementares, reservando-lhes matérias específicas. Dentre as chamadas “Normas Gerais de Direito Tributário”, o CTN tratou da prescrição e da decadência, dispondo sobre seus prazos, termos iniciais de fluência e sobre as causas de interrupção, no caso da prescrição. Assim, quando sobreveio a exigência na Constituição de 1967 do uso deste instrumento legal para regular as normas gerais em matéria tributária, o CTN foi assim recepcionado, tendo recebido a denominação de código e status de lei complementar pelo Ato Complementar n.º 36/67. Igualmente, não há dúvida de que o CTN foi recepcionado com o mesmo status legislativo sob a égide da Constituição Federal de 1988, que manteve a exigência de lei complementar para as normas gerais de Direito Tributário³¹.

Esse histórico traçado pelo precedente é premissa imanente a este trabalho, porque serviu de estofa para os demais julgamentos do STF que ainda serão abordados nesta seção.

O precedente também estabelece a interpretação a ser dada ao texto constitucional quanto à abrangência da eficácia espacial de matéria a ser veiculada por lei complementar em tema de legislação tributária:

Embora pouco se tenha avançado na doutrina no sentido da busca da adequada definição para “normas gerais”, é possível extrair na interpretação dos diversos dispositivos constitucionais que estabeleceram reserva de matéria à disciplina da lei complementar que a esta espécie legislativa foi atribuída a missão de fixar normas com âmbito de eficácia nacional e não apenas federal. Na realidade, quando a Constituição atribuiu à lei complementar a função de disciplinar apenas em âmbito federal, o fez expressamente³².

Estabelece-se função uniformizadora da lei complementar, capaz de definir, de forma única, as normas que rejam institutos jurídicos aplicáveis às três ordens jurídicas de poder, no exercício de suas competências legislativas tributárias próprias, para assegurar, com isso, a previsibilidade aos cidadãos contribuintes, no âmbito de suas relações jurídico-tributárias, em prol da segurança jurídica.

Se a Constituição não determinou o conceito da norma geral de Direito Tributário, no mínimo fixou-lhe a função: estabelecer preceitos que devam ser seguidos em âmbito nacional, que ultrapassem a competência do Congresso Nacional para ditar o direito positivo federal. Trata-se de normas com maior espectro, a serem seguidas por todas as esferas políticas com competência tributária de maneira uniforme, seja por direta incidência sobre as relações jurídico-tributárias, seja como fator delimitador da edição da legislação ordinária em matéria fiscal. E a fixação de prazos decadenciais e prescricionais, a definição da sua forma de fluência são questões que exigem

³¹ BRASIL, 2008b, p. 1896-1897.

³² *Ibidem*, p. 1900.

tratamento uniforme em âmbito nacional. Não se justifica, ao menos por meio de legislação ordinária, a criação de hipóteses de suspensão ou interrupção, nem o incremento ou redução de prazos, sob pena de admitirem-se diferenciações em cada um dos Estados e Municípios e para cada espécie tributária, mesmo dentro de uma mesma esfera política, com evidente prejuízo à vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e à segurança jurídica, valor jurídico maior, que fundamenta os institutos examinados³³.

Desse modo, houve-se por bem declarar a inconstitucionalidade de leis federais, editadas pela União, para regramento de prazos de lançamento e prescrição da exigência judicial de tributos de sua competência constitucional, quais sejam contribuições sociais, cujos períodos eram distintos daqueles que previsto pelo CTN, além da declaração de inconstitucionalidade de hipótese de suspensão da prescrição para a exigência judicial de débitos inexequíveis ou de baixa monta.

Apesar de, no início do relatório, o voto condutor do acórdão alegar que a verificação da adequação das normas sujeitas ao controle difuso se ater ao aspecto formal, quanto à viabilidade de serem ou não veiculadas por lei complementar, o precedente transcendeu a mera obviedade no cotejo da espécie legislativa. Adentra, pois, no propósito das normas gerais em matéria tributária, como forma de dar unidade à aplicação dos institutos jurídicos ínsitos ao direito tributário tratados por todos os entes federados.

A observância das normas gerais pelas ordens jurídicas parciais, portanto, asseguraria a previsibilidade em sua aplicação homogênea, conferindo parâmetro de controle legalmente válido, pois aferido no conteúdo do CTN. Dessa maneira, pode-se opor às investidas dessas ordens jurídicas parciais em inovações legislativas que atingissem a coesão na aplicação desses mesmos institutos, observando-se a segurança jurídica dos contribuintes e a preservação do pacto federativo.

Conclui-se que o precedente reconhece o CTN como a espécie legislativa de que trata o artigo 146, III, da CRFB/88, tendo seus comandos sido recepcionados como normas gerais, às quais o próprio texto constitucional se remeteu ao ser elaborado e promulgado. As ordens jurídicas parciais de poder, ao elaborarem suas normas tributárias, decorrentes das suas competências, devem primar pela manutenção da coesão dos institutos jurídico-tributários previstos pelo CTN, como meio carreador das normas gerais, sendo-lhes vedadas inovações que contrariem o que já esteja nele previsto.

O Ministro Joaquim Barbosa, em julgado³⁴ posterior ao precedente, extrai da expressão “normas gerais” o sentido de “normas genéricas”, por estarem “aptas a vincular todos os entes

³³ BRASIL, 2008b, p. 1901-1902.

³⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo de Instrumento no Recurso Extraordinário 433.352/MG**. Constitucional. Tributário. Imposto Sobre Serviços. ISS. Entidades autorizadas a funcionar pelo

federados e os administrados”. O valor reconhecido pelo precedente para justificar a necessidade de unicidade das normas gerais em matéria tributária, nomeadamente no regramento de decadência e de prescrição, é o da “vedação constitucional de tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente e à segurança jurídica, valor jurídico maior, que fundamenta os institutos examinados”³⁵.

Essa conclusão confere estofa para a leitura do próximo precedente, que versa sobre a declaração de constitucionalidade (ou de recepção, pois a lei é anterior à CRFB/88) de lei ordinária que tratou de marco suspensivo de prescrição intercorrente em âmbito de execução fiscal.

2.4.2 Regramento de marco suspensivo de prescrição intercorrente (Recurso Extraordinário n.º 636.562³⁶ e Tema 390, de repercussão geral)

O Tema 390, de repercussão geral, tratou de “reserva de lei complementar para tratar da prescrição intercorrente no processo de execução fiscal”, cujo Recurso Extraordinário (RE 636.562) discute, à luz do art. 146, III, b, da Constituição Federal “a constitucionalidade ou não, do artigo 40, §4º, da Lei n.º 6.830/1980, que regula a prescrição intercorrente no processo de execução fiscal, sob a alegação de que não se trata de matéria reservada à lei complementar”³⁷.

No voto do relator, condutor do acórdão e único proferido, criou-se a distinção entre prescrição ordinária tributária e a prescrição intercorrente no curso do processo de execução fiscal. Colhe-se do item “4” da ementa do julgado a distinção entre ambas:

A prescrição ordinária tributária (ou apenas prescrição tributária) se inicia com a constituição definitiva do crédito tributário e baliza o exercício da pretensão de cobrança pelo credor, de modo a inviabilizar a propositura da demanda após o exaurimento do prazo de 5 (cinco) anos. A prescrição intercorrente tributária, por sua

Banco Central do Brasil. Lei complementar de normas gerais que afasta a tributação. Descaracterização de isenção heterônoma. Correto papel das normas gerais em matéria tributária. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 20 de abril de 2010b. p. 1361. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur178636/false>. Acesso em: 30 maio 2024.

³⁵ BRASIL, 2008b, p. 1902.

³⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 636.562/SC**. Direito tributário. Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Execução fiscal. Prescrição intercorrente. Art. 40 da Lei n.º 6.830/1980 e art. 146, III, b, da CF/1988. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 10 a 17 de fevereiro de 2023a. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur475581/false>. Acesso em: 30 maio 2024.

³⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 390**: Reserva de lei complementar para tratar da prescrição intercorrente no processo de execução fiscal. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 22 de fevereiro de 2023b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4043240&numeroProcesso=636562&classeProcesso=RE&numeroTema=390>. Acesso em: 30 maio 2024.

vez, requer a propositura prévia da execução fiscal, verificando-se no curso desta. Nesse caso, há a perda da pretensão de prosseguir com a cobrança³⁸.

A prescrição ordinária tributária é aquela que rege o prazo antecedente ao exercício do direito de ação do ente estatal para propositura da execução fiscal. Essa prescrição está devidamente estabelecida no artigo 174, *caput* e incisos do parágrafo único, do CTN.

Para o voto condutor do acórdão, as normas de prescrição intercorrente tratadas na Lei Ordinária Federal n.º 6.830/80 têm duas particularidades, quais sejam (i) “o legislador ordinário se limitou a transpor o modelo estabelecido pelo art. 174 do CTN, adaptando-o às particularidades da prescrição verificada no curso de uma execução fiscal” e (ii) “o tratamento dado ao tema por meio de lei ordinária nacional atende ao comando do art. 22, I, da CRFB/88, porquanto compete à União legislar sobre direito processual”³⁹. Prossegue a argumentação do julgado que “Tal competência garante, assim como o art. 146, III, do CF/1988, a uniformidade do tratamento da matéria em âmbito nacional e, por conseguinte, a preservação da isonomia entre os sujeitos passivos nas execuções fiscais em todo o País”⁴⁰.

Então, o fundamento (i), na verdade, entendeu que a lei ordinária reproduziu o que já havia sido previsto em lei complementar, não inovando na questão do prazo quinquenal já estabelecido no artigo 174 do CTN. Logo, o parâmetro legal de controle foi observado, diferentemente do que ocorrera no caso que deu origem ao enunciado n.º 8, da súmula vinculante, no qual lei ordinária disciplinara prazo diverso para prescrição do que o previsto no CTN, além de tratar de período diverso para decadência do direito de lançar.

Por sua vez, pelo fundamento (ii), o voto condutor do acórdão vislumbra na referida lei ordinária o exercício da competência privativa da União para legislar sobre direito processual, na parte que trata da prescrição intercorrente, o que materializaria outra função típica da lei complementar de regras gerais, prevista no artigo 146, III, da CRFB/88, que é de conferir unidade e previsibilidade para os jurisdicionados (já que decorrente do exercício da ação de execução fiscal).

A própria Lei Ordinária Federal n.º 6.830/80, no artigo 1º, transcende seu âmbito de eficácia para todos os entes sujeitos ativos da obrigação tributária, cujo débito é exposto à cobrança judicial, inobstante ser uma lei federal, elaborada pelo ente público (ordem jurídica parcial) União, no exercício de sua competência privativa.

³⁸ *Idem*, 2023a, p. 1-2.

³⁹ BRASIL, 2023a, p. 11-12.

⁴⁰ *Ibidem*, p. 12.

Conclui-se, então, por este precedente, que o STF estabeleceu condições cumulativas para que lei ordinária possa ser meio para regram prescrição intercorrente (como norma geral em matéria tributária), pois precisa ela transpor o que já esteja previsto no CTN e que seja eficaz para conferir “uniformidade do tratamento da matéria em âmbito nacional e, por conseguinte, a preservação da isonomia entre os sujeitos passivos nas execuções fiscais em todo o País”⁴¹.

A existência ou não da concomitância das condições estabelecidas anteriormente será utilizada na análise das previsões de grupo econômico no ordenamento jurídico, veiculadas apenas em lei federal, no exercício da competência privativa da União, semelhante ao direito processual.

É observação deste pesquisador, não contida no julgamento, nem mencionada ou requerida na conclusão do precedente, o fato de os dispositivos originais da Lei de Execução Fiscal (LEF) de regência da prescrição intercorrente serem anteriores à promulgação do texto constitucional. É justo pensar, pois, que as regras de prescrição intercorrente contidas na LEF seriam recepcionadas também como lei complementar, assim como o fora o CTN — este, por óbvio, por outras razões. Isso se extrai pelo fato de o STF ter reconhecido que a LEF guarda as características ínsitas à lei complementar nacional (aplicação uniforme para as esferas parciais de poder e aplicação isonômica para os contribuintes), exigida no artigo 146, III, da CRFB/88, para regram norma geral, no caso, prescrição tributária.

2.4.3 Regramento da responsabilidade tributária (Recurso Extraordinário n.º 562.276 e Tema 13, de repercussão geral)⁴²

Os fundamentos do precedente estabelecido pelo RE 562.276, o qual fundamentou a consolidação do Tema 13, de repercussão geral, delimitam as condições pelas quais se criam hipóteses válidas de responsabilidade de terceiros não contribuintes.

Trata o julgamento de inconstitucionalidade do artigo 13 da Lei Ordinária Federal n.º 8.620/93, que previa a responsabilidade solidária de sócios de sociedades por cotas de responsabilidade limitada, por débitos (inadimplidos ou decorrentes de infrações à legislação tributária) das contribuições para o custeio da seguridade social, cuja natureza tributária há muito já foi reconhecida pelo STF⁴³.

⁴¹ BRASIL, 2023a, p. 12.

⁴² *Idem*, 2010a.

⁴³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 138.284/CE**. Constitucional. Tributário. Contribuições sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei n. 7.689, de

A repercussão geral foi estabelecida com a seguinte descrição:

Recurso extraordinário em que se discute, à luz do art. 146, III, b, da Constituição Federal, a constitucionalidade, ou não, do art. 13 da Lei n.º 8.620/93, que estabeleceu a responsabilidade solidária dos sócios das empresas por quotas de responsabilidade limitada pelas dívidas junto à Seguridade Social⁴⁴.

A União fundamentou seu recurso no fato de a norma tida por inconstitucional ter sido editada com autorização contida no artigo 124, II, do CTN, no qual se prevê a possibilidade de lei, assim entendida como ordinária, designar pessoas solidariamente obrigadas com o contribuinte para o adimplemento da obrigação tributária.

Para fins deste trabalho de pesquisa, o voto condutor do acórdão afirma a adesão da responsabilidade tributária no âmbito da largura do conceito de normas gerais, de que trata o artigo 146, III, da CRFB/88, a implicar, pois, a necessidade de seu regramento ser veiculado por lei complementar nacional.

Em primeiro lugar, colhe-se que é meramente “exemplificativo” o rol de institutos jurídicos previstos na alínea “b” do dispositivo constitucional (obrigação, lançamento, prescrição e decadência), insertos no conceito de normas gerais de legislação tributária e regidos pela lei complementar nacional. O voto da Ministra relatora tomou de empréstimo o conceito de normas gerais de legislação tributária constante no acórdão da arguição de incidente de inconstitucionalidade que deu motriz ao recurso julgado, definindo-as como:

[...] aquelas que, simultaneamente, estabelecem os princípios, os fundamentos, as diretrizes, os critérios básicos, conformadores das leis que completarão a regência da matéria e que possam ser aplicadas uniformemente em todo país, indiferentemente das regiões ou das localidades⁴⁵.

Vê-se, aqui, novamente, como já destacado nos precedentes anteriores, que as normas gerais em legislação tributária devem guardar o caráter de uniformidade no território nacional, sendo a lei complementar nacional o meio para veiculá-las, a teor do artigo 146, III, da CRFB/88.

15.12.88. Relator: Min. Carlos Velloso, 1 de julho de 1992. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur113170/false>. Acesso em: 30 maio 2024.

⁴⁴ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 13**: Responsabilidade solidária dos sócios das empresas por quotas de responsabilidade limitada por dívidas junto à Seguridade Social. Relator: Min. Ellen Gracie, 2010c. Disponível em:

<https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2555009&numeroProcesso=562276&classeProcesso=RE&numeroTema=13>. Acesso em: 30 maio 2024.

⁴⁵ BRASIL, 2010a, p. 427.

Limitando-se a abordagem do precedente ao foco desta seção⁴⁶, vale dizer, quanto ao alcance da lei complementar como meio de regramento das normas gerais da legislação tributária, verifica-se que o conteúdo da norma questionada foi cotejado com a previsão, no CTN, da possibilidade de responsabilização pessoal de sócios e administradores, a teor do seu artigo 135, III. Para o voto condutor do acórdão:

O art. 135, pois, regula a responsabilidade pessoal dos sócios gerentes, diretores, representantes em caráter geral, com aplicação de tributos de quaisquer dos entes políticos, para tanto estabelecendo seu pressuposto de fato próprio. E, como norma geral, não poderia ter sido desconsiderada pelo legislador ordinário federal, quanto aos tributos de sua competência⁴⁷.

O exercício da competência tributária por cada ente parcial de poder não pode se descurar das normas gerais em legislação tributária já previstas pelo CTN.

No tocante à responsabilidade tributária de terceiros, o voto condutor do acórdão reconhece a viabilidade de lei ordinária “estabelecer casos específicos de responsabilidade”. Sucede que essa autorização, concedida pelo voto, reforça o papel uniformizador da lei complementar nacional, uma vez que passa, necessariamente, pela previsão genérica contida no artigo 128 do CTN, no qual se lê:

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 obrigação⁴⁸.

Para o precedente, a expressão “sem prejuízo do disposto nesse capítulo” significa dar às ordens jurídicas parciais de poder espaço limitado para legislarem sobre responsabilidade tributária, estando condicionados às normas gerais já existentes previstas em lei complementar, que é, no caso, o CTN. Dessa forma, não existe margem para inovações, no regramento dos “casos específicos”, que impliquem ofensa à uniformidade a ser observada, por todos eles, no exercício de suas competências tributárias. Assim se lê no acórdão, na primeira referência feita à previsão contida no artigo 128 do CTN, literalmente:

A definição dos traços essenciais da figura da responsabilidade tributária, como o de exigir previsão legal específica e, necessariamente, vínculo do terceiro com o fato gerador do tributo, enquadra-se, sim, no rol das normas gerais de direito tributário que orientam todos os entes políticos. Do mesmo modo, a previsão de regras matrizes de

⁴⁶ Ele será novamente esmiuçado na seção que tratará da responsabilidade tributária, no tocante aos critérios materiais necessários para sua criação, independentemente da formalidade por lei complementar.

⁴⁷ BRASIL, 2010a, p. 431-432.

⁴⁸ BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.

responsabilidade tributárias aplicáveis à generalidade dos tributos também se encontra no âmbito de normas gerais, assegurando uniformidade de tratamento dos terceiros perante o Fisco nas diversas esferas: federal, estadual, distrital ou municipal. Assim, afigura-se adequado que se confira caráter de normas gerais com nível de lei complementar aos dispositivos do CTN que cuidam de responsabilidade tributária, sem prejuízo da previsão constante no artigo 128, do CTN, de que o legislador estabeleça outros casos específicos de responsabilidade⁴⁹.

A segunda previsão contida no voto condutor do acórdão trata especificamente do parâmetro de controle a que está sujeita a lei tratada pelos artigos 124, II (que serviu de fundamento da União para defender a constitucionalidade do artigo 13 da Lei Ordinária Federal n.º 8.620/93) e 128 do CTN. Lê-se, no acórdão:

O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “*as pessoas expressamente designadas por lei*” não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes da responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135, do mesmo diploma⁵⁰.

O precedente, então, entende haver inconstitucionalidade formal⁵¹ do artigo 13 da Lei Ordinária Federal n.º 8.620/93, por violação ao artigo 146, III, da CRFB/88, por ter criado hipótese de solidariedade tributária inovadora, sem observância dos parâmetros estabelecidos em lei complementar já existente.

Viu-se no item 2.4.2, que tratou da adequação das hipóteses de suspensão de prescrição intercorrente previstas no artigo 40 da Lei Ordinária Federal n.º 6.830/80 ao disposto no artigo 146, III, da CRFB/88, não se ter declarado a inconstitucionalidade formal, porque “o legislador ordinário se limitou a transpor o modelo estabelecido pelo art. 174 do CTN, adaptando-o às particularidades da prescrição verificada no curso de uma execução”⁵².

Já no precedente deste item, o STF concluiu que o legislador da ordem jurídica parcial não se limitou a transpor, tendo inovado sem se imiscuir nas normas gerais de legislação atinente às obrigações tributárias, prevista na lei complementar competente para tanto, o que importou em ofensa ao artigo 146, III, “b”, da CRFB/88.

⁴⁹ BRASIL, *op. cit.*, p. 427-428.

⁵⁰ BRASIL, 2010a, p. 433.

⁵¹ Em seção própria será abordado o entendimento da inconstitucionalidade material do dispositivo, com implicações sobre a análise da responsabilidade de grupo econômico. É que o artigo 128 do CTN diz que a lei que criar casos específicos de responsabilidade tributária condiciona que o responsável deva estar vinculado ao fato gerador da obrigação tributária principal. Essa exigência encontrou eco no precedente. A autonomia da personalidade jurídica e o mero inadimplemento não ensejam responsabilidade tributária, pois o art. 135, III, do CTN exige ato fraudulento para se autorizar a responsabilização, alinhado ao que consta no verbete 430, da súmula do STJ, que também será objeto de análise em tópico próprio. O corte metodológico desta seção, como já dito, implicou a análise dos votos condutores dos acórdãos dos precedentes, julgados à unanimidade quanto ao aspecto referente ao confronto de leis ordinárias ao mandamento contido no artigo 146, III, da CRFB/88, no âmbito formal.

⁵² *Idem*, 2023a, p. 2.

2.4.4 Regramento da responsabilidade tributária de terceiros por Leis estaduais (Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.845⁵³)

O precedente advém de impugnação de norma de ordem parcial de poder estadual⁵⁴, que alargou a gama de pessoas que poderiam responder pelo não cumprimento da obrigação tributária, pelo inadimplemento do crédito tributário e pelas demais violações às normas da legislação tributária, de forma solidária ao contribuinte, devedor principal.

Além da alegação de vício formal da norma estadual, por afronta ao artigo 146, III, “b”, da CRFB/88, houve também impugnação quanto a vícios materiais do conteúdo da lei, nomeadamente quanto à indevida admoestação da inviolabilidade do exercício do múnus do advogado. Não houve, porém, qualquer fundamentação atinente aos alegados vícios materiais, tendo o precedente se limitado a julgar apenas a primeira espécie de vício.

Do voto condutor do acórdão, colhe-se o trecho da fundamentação que acolhera a alegação de vício formal, realçando pontos já tratados nos precedentes anteriores:

A norma, de fato, aborda matéria reservada a lei complementar federal pelo art. 146, III, b, da CF, caracterizando uma inconstitucionalidade formal. Isto porque avança em dois pontos sobre os quais não poderia a lei estadual inovar, transbordando de sua competência: (i) amplia o rol das pessoas que poderiam ser pessoalmente responsáveis pelo crédito tributário; (ii) dispõe diversamente sobre as circunstâncias em que poderia haver a responsabilização do terceiro. Aliás, penetrar nesses dois pontos seria algo vedado até à lei ordinária federal, porque estaria violando a reserva de lei complementar estatuída pelo art. 146, III, b, da CF, nos moldes do que foi decidido no RE 562.276, já anteriormente comentado⁵⁵.

Inicialmente, observa-se que, ao contrário de como fora tratado nos precedentes anteriores, o texto acima denomina a lei complementar responsável por carrear normas gerais

⁵³ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.845/MT**. Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária de terceiros por infrações. Lei estadual em conflito com regramento da norma geral federal. Inconstitucionalidade formal. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 13 de fevereiro de 2020b. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur419784/false>. Acesso em: 31 maio 2024.

⁵⁴ O inteiro teor da norma impugnada, como descrito no relatório do voto condutor do acórdão, é o seguinte: “Lei n.º 9.226/2009, que introduziu o parágrafo único ao art. 18-C da Lei n.º 7.098/1998, ambas do Estado de Mato Grosso”. Por sua vez, o artigo 13 da referida norma tem a seguinte redação: “Art. 13. Fica acrescentado o parágrafo único ao art. 18-C, da Lei 7.098, de 30 de dezembro de 1998, com a seguinte redação: Art. 18-C. [...] Parágrafo único. Respondem, também, solidariamente com o sujeito passivo pelas infrações praticadas, em relação às disposições desta lei e demais obrigações contidas na legislação tributária, no que se refere à prestação de informações com omissão ou falsidade, o administrador, o advogado, o economista, o correspondente fiscal, o preposto, bem como toda pessoa que concorra ou intervenha, ativa ou passivamente, no cumprimento da referida obrigação”. In: BRASIL, 2020b, p. 3.

⁵⁵ *Ibidem*, p. 8.

de legislação tributária como “lei complementar federal”, vale dizer, como espécie de norma elaborada pelo ente parcial de poder central, que é a União.

A nomeação neste trabalho segue a doutrina trazida por Sacha Calmon Coelho para entender a lei complementar em questão como nacional, cuja elaboração toma de empréstimo os órgãos legislativos da União — quais sejam Câmara dos Deputados e Senado Federal —, mas abrangendo todas as ordens parciais de poder, e não apenas o exercício da competência por este último ente citado.

O precedente reitera tônica relevante para o presente trabalho, na medida em que realça a vedação à lei ordinária (seja ela de qualquer ordem parcial de poder) para inovar em questão de responsabilidade tributária e estabelecer formas diversas daquela já prevista pela lei complementar *federal* de normas gerais, seja para ampliar a lista de pessoas responsáveis pelo crédito tributário, seja para dispor sobre situações e condutas que já não estejam nela previstas para impor o ônus patrimonial de pagamento do tributo.

O voto da referida ADI lança mão de fundamento decisório também utilizado no RE 562.276, que deu origem ao Tema 13, de repercussão geral, tratado no item 2.4.3 deste trabalho. É que o CTN, nos artigos 124, II, que trata de hipótese de solidariedade, e 128, *caput*, que trata da responsabilidade tributária, prevê a possibilidade de que outra lei venha a dispor sobre os referidos institutos.

Sucedem que o STF limitou o alcance dessas leis, ordinárias, posteriores e elaboradas pelos entes parciais de poder, para entender que elas devem observância às normas gerais de legislação tributária, já previstas no próprio CTN, sendo vedadas inovações para criação de novos casos diversos dos já estabelecidos por ele, que foi recepcionado como a lei complementar ao qual o artigo 146, III, da CRFB/88 atribui a referida missão.

No precedente agora sob análise se lê:

Seguindo essa linha, no julgamento do RE 562.276 (Rel. Min. Ellen Gracie, j. 03.11.2010), submetido à sistemática da repercussão geral, o Supremo Tribunal Federal declarou a inconstitucionalidade formal de dispositivo de lei ordinária que inovava sobre a responsabilidade tributária de terceiros, em contraste com a regra geral constante nos arts. 134 e 135 do CTN. Afirmou-se, então, que o art. 124, II, do CTN ao estabelecer que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não teria autorizado “o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma”⁵⁶.

⁵⁶ BRASIL, 2020b, p. 4.

Em dois precedentes, o STF estabelece que qualquer lei ordinária que verse tanto sobre responsabilidade tributária, em geral, como responsabilidade de terceiros, em especial, deve observar tanto os requisitos do artigo 128 como as balizas dos artigos 134 e 135, respectivamente, do CTN, lei complementar em vigor recepcionada como veículo de normas gerais de legislação tributária. Essa observância passa pela “não autorização” para criar “novos casos” diversos daqueles já previstos pelo CTN.

Conclui-se, então, pela análise do precedente, que qualquer expansão de responsabilidade tributária ou deve ser veiculada por nova lei complementar federal que altere o CTN, ou, se por lei ordinária, precisa se restringir aos requisitos, condutas e situações jurídicos previstos nos artigos 128, 134 e 135 desse Código.

Essa conclusão tem importância para o presente trabalho pelo fato de se ter admitido, por precedentes do STF, serem vinculativos os requisitos constantes no artigo 128 do CTN, dentre os quais se colhe a necessidade de a pessoa escolhida como responsável ter relação com o fato gerador da obrigação tributária.

2.4.5 Regramento da responsabilidade tributária de terceiros (Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 6.284⁵⁷)

O precedente decorre também de ADI que visa à impugnação de normas (lei e decreto) da ordem jurídica de poder parcial estadual (Goiás) que estendem situações de responsabilidade tributária a pessoas, sem observância das métricas previamente delineadas na lei complementar nacional. Trata-se, portanto, de vício de inconstitucionalidade formal, a teor do artigo 146, III, “b”, da CRFB/88.

As referências do acórdão são necessárias, pois elas se remetem aos fundamentos já exarados em entendimentos anteriores, nos precedentes já trazidos.

O caso, que foi relatado também pelo Ministro Luís Roberto Barroso, traz diferenciação explícita quanto à diversidade entre “lei federal”, editada pela União para dar azo a suas competências privativas, e “lei nacional”, também editada pelo mesmo ente central, mas cujo escopo é dar regramento uniforme para todos os demais entes parciais de poder, inclusive para si mesma:

⁵⁷ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.284/GO**. Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária solidária do contabilista. Ausência de ofensa reflexa à Constituição. Competência concorrente. Legislação estadual que conflita com as regras gerais do CTN. Inconstitucionalidade. Relator: Min. Luís Barroso, 3 a 14 de setembro de 2021a. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur453240/false>. Acesso em: 31 maio 2024.

Para a compreensão da controvérsia, verifique-se que, de acordo com o art. 24, I, da CF/1988, os Estados e o Distrito Federal possuem competência concorrente com a União para legislar sobre o direito tributário. Cabe, assim, ao legislador federal veicular normas gerais e ao legislador estadual, normas específicas. Nessa concorrência legislativa, há uma margem de indeterminação acerca dos âmbitos de competência da União, dos Estados e do Distrito Federal. Nesse tocante, importa salientar o art. 146, III, b, da CF/1988, o qual determina ser reservado à lei complementar fixar “normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre obrigação [tributária]”. Essa lei complementar deve ser editada pela União e assume caráter nacional, no sentido de se aplicar, simultaneamente, a todas as três esferas da Federação. Isto é, “embora atribuíd[a] à competência federal, por uma razão de hierarquia legislativa, não será lei ‘federal’, mas ‘nacional’, e ainda, [...] as suas disposições constituirão antes regras informativas endereçadas ao legislador tributário”⁵⁸.

Essa distinção é premissa deste trabalho, tendo em vista o fato de todas as previsões sobre “grupo econômico” estarem contidas em leis federais, que visavam à materialização de competências privativas da União como ente central, não sendo veiculadas em nenhuma lei complementar nacional que dispusesse sobre “normas gerais em matéria de legislação tributária especialmente sobre obrigação [tributária]”, a qual pudesse “se aplicar, simultaneamente, a todas as três esferas da Federação”⁵⁹.

O STF, para concluir pela invalidade da norma, adentra no seu conteúdo e faz o cotejo com o que já consta nas normas gerais em matéria de legislação tributária, para saber se aquela, objeto de controle, está dentro das balizas definidas por estas. Se não estiver, por dar expansão de seu alcance ou contemplar situações e pessoas que não estejam previstas, há inconstitucionalidade formal, pela impossibilidade de criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária, pois só lei complementar nacional tem a competência para tanto, vinculando todas as ordens jurídicas parciais de poder. Isso é lido no precedente:

No caso em análise, a legislação impugnada do Estado de Goiás atribui ao contabilista a responsabilidade solidária com o contribuinte ou com o substituto tributário, quanto ao pagamento de impostos e de penalidades pecuniárias, no caso de suas ações ou omissões concorrerem para a prática de infração à legislação tributária. Essa regra estadual, de fato, aborda matéria reservada à lei complementar pelo art. 146, III, b, da CF/1988, configurando uma *inconstitucionalidade formal*. Isso, porque, avança ao dispor diversamente sobre (1) *quem* pode ser o responsável tributário, ao incluir hipóteses não contempladas pelos arts. 134 e 135 do CTN, e (2) *em quais* circunstâncias pode ser o responsável tributário, já que, conforme as normas gerais, para haver a responsabilidade tributária pessoal do terceiro, ele deve ter praticado atos com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos⁶⁰.

O trecho do precedente citado reforça a invalidação de lei elaborada por ente parcial de poder (no caso, estadual) por inconstitucionalidade formal, na medida em que, feito o cotejo

⁵⁸ BRASIL, 2021a, p. 9, grifo nosso.

⁵⁹ *Ibidem*, p. 9.

⁶⁰ *Ibidem*, p. 11, grifos do autor.

com o CTN, norma geral de legislação tributária, ela inova ao expandir as pessoas e situações sujeitas à responsabilidade tributária, em relação àquelas já previstas neste último.

Vê-se, portanto, que a inconstitucionalidade não está limitada ou apenas condicionada à existência de lei ordinária editada por ente parcial de poder, mas sim à espécie de conteúdo que tal norma pode carrear.

2.4.6 Regramento da responsabilidade tributária de terceiros não vinculados ao fato gerador da obrigação tributária (Ação Direta de Inconstitucionalidade n.º 4.612⁶¹)

O precedente tem como matéria principal e de fundo a impugnação de lei ordinária estadual de Santa Catarina que traz regramento da incidência do Imposto sobre Propriedade de Veículos Automotores (IPVA) referente a automóveis pertencentes a sociedades empresárias dedicadas à locação desses bens.

No que toca ao objeto desta seção em especial, mantendo-a fiel à metodologia aplicada, a parte que interessa no julgamento trata da declaração de inconstitucionalidade, por vício formal, quanto à inobservância dos parâmetros já contidos no CTN para estipulação de hipóteses de responsabilidade tributária. É necessária, porém, pela utilidade à seção seguinte, a distinção das espécies de julgamentos ocorridos nessa ação, quanto a essa declaração de inconstitucionalidade.

A lei ordinária estadual impugnada criou três espécies de responsabilidade tributária de terceiros. A primeira e segunda constam no mesmo dispositivo, no qual se atribui a responsabilidade do crédito tributário de IPVA inadimplido pelo contribuinte principal, proprietário dos automóveis locados, à “pessoa jurídica de direito privado, bem como o sócio, diretor, gerente ou administrador, que tomar em locação veículo para uso neste Estado”⁶² — no caso, Santa Catarina.

A inconstitucionalidade formal foi reconhecida para a outorga de responsabilidade às pessoas naturais vinculadas à pessoa jurídica locatária, tendo sido improcedente, porém, a impugnação, quanto à atribuição a esta última. As razões para tanto guardam coerência com os precedentes citados anteriormente e reverberarão na sequência da pesquisa.

⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.612/SC**. Ação direta de inconstitucionalidade. Pertinência temática. Presença. Direito Tributário. IPVA. Fato gerador. Propriedade, plena ou não, de veículo automotor. Capacidade ativa. Ponderações. Hipóteses de responsabilidade. Necessidade de observância das normas gerais. Ação direta julgada parcialmente procedente. Relator: Min. Dias Toffoli, 16 de junho de 2020c. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur429390/false>. Acesso em: 31 maio 2024.

⁶² *Idem*, 2020c, p. 2.

Já foi visto nos precedentes trazidos nos tópicos anteriores que o STF olha para o conteúdo normativo contido no CTN para adentrar a alegação de inconstitucionalidade formal de lei que trate de critérios ínsitos à norma geral de direito tributário, de que trata o parâmetro de controle constitucional encontrado no artigo 146, III, da CRFB/88. Este precedente, então, lança mão do que foi decidido no âmbito do julgamento do RE 562.276, que deu origem ao Tema 13, de repercussão geral, tratado no item 2.4.3 deste trabalho, com a seguinte redação:

De acordo com Sua Excelência, o inciso III do art. 135 versaria, “em caráter geral, com aplicação a tributos de quaisquer dos entes políticos”, sobre a responsabilidade dos diretores, gerentes e representantes de pessoas jurídicas. Segundo o dispositivo, esses sujeitos 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*. Com base nessas referências, concluiu a Relatora, naquela ocasião, ter o art. 13 da Lei n.º 8.620/93 invadido reserva de lei complementar. Isso porque esse dispositivo teria estabelecido “*exceção desautorizada à norma geral de direito tributário consubstanciada no art. 135, III do CTN*” ao estabelecer que a mera condição de sócio de empresa de responsabilidade limitada seria suficiente para atribuir a ele a responsabilidade solidária pelos débitos da respectiva sociedade junto à Seguridade Social⁶³.

Por essa razão, julgou-se inconstitucional a atribuição de responsabilidade de sócios, diretor, gerente e administrador sem a observância dos critérios estabelecidos pelo artigo 135, III, do CTN, o qual exige, para esse desiderato, as referidas pessoas naturais com “excesso de poderes⁶⁴ ou infração de lei, contrato social ou estatutos”⁶⁵, sendo inviável, pois, que lei ordinária imponha dever jurídico pelo indébito tributário apenas pela mera condição de sócio de empresa.

No que toca à responsabilidade da pessoa jurídica locatária do automóvel, manteve-se a constitucionalidade da lei, lembre-se, ordinária estadual. Os requisitos para tanto vão ao encontro das premissas lançadas nos precedentes já citados, nomeadamente no que deu origem ao citado Tema 13, de repercussão geral, uma vez que houve a aplicação conjugada dos artigos 121, parágrafo único, II⁶⁶ e 128 do CTN para se validar a atribuição da responsabilidade. Novamente, mostra-se que a investigação da constitucionalidade da norma deriva de seu confronto com conteúdo normativo da lei complementar regente das normas gerais de direito tributário.

⁶³ BRASIL, 2020c, p. 29, grifo do autor.

⁶⁴ Cita-se a literalidade do art. 135 do CTN, reproduzindo-se as características gramaticais e ortográficas tais como constavam à época da publicação.

⁶⁵ BRASIL, 1966.

⁶⁶ Artigo 121, parágrafo único, II, do CTN: “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: [...] II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”. *In: Ibidem*.

A norma objeto de controle tratou, lembre-se, da delimitação da competência do estado de Santa Catarina sobre a incidência e cobrança do IPVA. Em outras palavras, a lei ordinária estadual foi editada no âmbito de sua própria e restrita competência, de que tratam os artigos 155, III e 24, I, da CRFB/88, e, em razão dessa delimitação, pode carrear regras de responsabilidade tributária, desde que observados os parâmetros estabelecidos pelo CTN. Assim se lê na ementa tirada do precedente que deu origem ao Tema 13, repisada pelo precedente objeto desse ponto:

O Código Tributário Nacional estabelece algumas regras matrizes de responsabilidade tributária, como a do art. 135, III, bem como diretrizes para que o legislador de cada ente político estabeleça outras regras específicas de responsabilidade tributária relativamente aos tributos da sua competência, conforme seu art. 128⁶⁷.

O precedente realça a necessidade, para a lei que criar espécies de responsabilidade tributária de terceiro, de vincular este ao fato gerador da obrigação principal, como critério exigido pelo artigo 128 do CTN.

A lei, nesse caso, criou hipótese de responsabilidade, com base no art. 121, II, do CTN. Sendo assim, para verificar a constitucionalidade do dispositivo, merece destaque o que diz o art. 128 do mesmo código: para que a lei ordinária atribua a terceira pessoa a responsabilidade pelo crédito tributário, é necessário que ela esteja vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação. Na espécie, pode-se entender que a pessoa jurídica de direito privado locatária de veículo tem vínculo com o fato gerador do IPVA. Afinal, é ela quem realiza o contrato com a locadora de veículos, que é a contribuinte do imposto⁶⁸.

Em relação à terceira ordem de responsabilidade tributária criada pela lei impugnada, ela atinge o agente público, personificado, portanto, que seja responsável pela contratação de locação de veículo, para uso em Santa Catarina, por pessoa jurídica de direito público.

Houve, aqui também, a declaração de inconstitucionalidade formal, sempre por violação ao artigo 146, III, da CRFB/88, pelo fato de se criar nova hipótese de responsabilidade de terceiro diversa daquelas já previstas no CTN. Além disso, constata-se que o servidor público não contrata em nome próprio, na locação do veículo, quando agir em nome da pessoa jurídica de direito público à qual esteja vinculado, não havendo, portanto, o liame que o conecte ao fato gerador da obrigação tributária, em inobservância ao multicitado artigo 128 do referido Código.

Em primeiro lugar, o CTN não trata desse caso ao disciplinar a responsabilidade de terceiros em seus arts. 134 e 135. Em segundo lugar, o dispositivo questionado não se alinha com as determinações do art. 128. Note-se que o agente público responsável pela locação de veículo não tem vínculo com o fato gerador do tributo. Quem possui esse vínculo é o ente da administração pública perante o qual ele atua. Afinal, o

⁶⁷ BRASIL, 2010a, p. 419.

⁶⁸ *Idem*, 2020c, p. 32.

contrato de locação se estabelece entre esse ente e a empresa locadora, e não entre ela e o agente público. Há, portanto, inconstitucionalidade formal no dispositivo em comento.

Encontra-se coerência na posição do STF de declaração de inconstitucionalidade formal de lei elaborada por ente parcial de poder (no caso, estadual), na parte em que inova situações de responsabilidade tributária não especificadas pelo CTN ou que não observem os caracteres necessários para criá-las, vistos em seu artigo 128, sobretudo o da vinculação da pessoa eleita como responsável ao fato gerador da obrigação tributária. Isso foi visto tanto nesse precedente como no RE 562.276, citado anteriormente.

A exigência de vinculação ao fato gerador da obrigação tributária, como requisito necessário à criação, estipulação e até mesmo interpretação da norma que trata da responsabilidade tributária, é conclusão essencial para este trabalho, na medida em que imiscuirá em decisões do STJ sobre a responsabilidade tributária, na legislação nacional em vigor.

2.5 Conclusão da seção

A seção se inicia para pesquisar a natureza da lei complementar e sua função de dar tratamento uniforme às questões que sejam aplicáveis indistintamente, pelas esferas parciais de poder, no exercício de sua competência tributária.

Na parte em que retrata precedentes do STF sobre a aplicação do artigo 146, III, da CRFB/88, na edição de lei complementar, para regram normas gerais de direito tributário, esta seção identificou que o tribunal não só entendeu recepcionado o CTN para tal fim, como também deixou assentado que o próprio texto constitucional, ao ser elaborado, olhou para o regramento que já estava nele, o CTN, entendendo-o como normas gerais de direito tributário.

Também se verificou que as normas gerais de direito tributário, carreadas pela lei complementar, são, na verdade, normas “genéricas”, na medida em que devem ser aplicadas, uniformemente, pela generalidade das esferas parciais de poder, em defesa da unidade da federação e da previsibilidade dos cidadãos, vestidos de contribuintes. Disso se extrai que as esferas parciais de poder devem se ater às exigências do que já esteja previsto em lei complementar nacional (que, no caso, é o vigente CTN) para criar novas hipóteses de responsabilidade tributária.

Em um dos precedentes, verificou-se ser deferido à lei ordinária o regramento de aspecto de norma geral de direito tributário, no caso de prescrição intercorrente, pelo fato de se dar por

lei de aplicação uniforme por todas as esferas parciais de poder. Em outras palavras, defere-se por ser lei de aplicação no âmbito nacional, de matéria processual, aliada ao fato de assegurar, também, a isonomia dos cidadãos na aplicação, e, principalmente, por haver a “transposição” da disciplina já contida no próprio CTN, sem implicar, portanto, inovação. Em outro, por sua vez, validou-se a utilização de lei ordinária estadual que tenha estabelecido a responsabilidade à pessoa vinculada ao fato gerador da obrigação tributária de forma explícita.

Esses fatos, todos combinados, legitimaram as condições necessárias previstas no artigo 128 do CTN para que houvesse a deflagração de novas hipóteses de responsabilidade tributária, limitando a margem de criatividade legiferante das esferas parciais de poder pela via da lei ordinária de cada uma de suas competências tributárias.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E OS PRECEDENTES DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA

3.1 A responsabilidade tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária e sua taxatividade

Viu-se no acórdão que deu origem ao enunciado n.º 8, da súmula vinculante do STF que a “Constituição não definiu normas gerais de Direito Tributário, porém adotou expressão utilizada no próprio Código Tributário Nacional, lei em vigor quando da sua edição. Nesse contexto, é razoável presumir que o constituinte acolheu a disciplina do CTN”⁶⁹.

Partindo-se dessa premissa, autorizada pelo STF, esta seção adotará a classificação utilizada pelo CTN para definição de responsabilidade tributária, ou “possibilidades de sujeição passiva”⁷⁰ diversas daquela diretamente atribuída ao que realiza o núcleo da hipótese de incidência tributária⁷¹.

Dissecando-se a expressão relativa à responsabilidade tributária, inicia-se com o primeiro significante. Conforme lição de Leandro Paulsen:

A palavra responsabilidade tem muitos significados, mas todos complementares. Ora se fala da responsabilidade como a capacidade de uma pessoa de responder por seus atos, ora com o sentido de estar obrigado a algo ou ainda com o sentido de oferecer garantia e também com o sentido de dar resposta reparadora de um dano de modo a restabelecer o equilíbrio quebrado⁷².

Ao discorrer sobre as acepções filosófica, moral, religiosa e jurídica, identifica este último autor que os “fundamentos da responsabilidade são, portanto, a liberdade, a possibilidade de escolher, o caráter injusto da ação e a causalidade entre atos e omissões incorridos e os danos causados em consideração”⁷³. Por fim, no que tange a aspectos específicos da responsabilidade tributária, em dos arremates da obra citada, diz Paulsen que se trata

de instituto jurídico de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (responsável tributário) que, por se encontrar em situação que lhe enseje prática ou abstenção de determinados atos úteis à Administração Tributária, por impedirem ou minimizarem a evasão ou inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o faça,

⁶⁹ BRASIL, 2008b, p. 1899.

⁷⁰ Na expressão utilizada por Gurgel de Faria. In: FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Possibilidades de sujeição passiva no Direito Tributário. **Revista Esmafe**: Escola de Magistratura Federal da 5ª Região, Recife, n. 5, p. 137-150, nov. 2003. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/27632>. Acesso em: 31 maio 2024.

⁷¹ Distinção da figura do contribuinte.

⁷² PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014. p. 42.

⁷³ *Ibidem*, p. 44.

sob pena de responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte⁷⁴.

Responsabilidade tributária, portanto, tem íntima relação com a eficácia da forma de satisfação do crédito tributário para o sujeito ativo da relação jurídica⁷⁵.

As estipulações da regra matriz de responsabilidade tributária, sejam suas hipóteses ou a forma para qual novas outras possam ser criadas, devem estar previstas taxativamente em lei complementar nacional.

Essa conclusão é extraída da própria leitura do artigo 128, do referido Código, o qual foi lido pelo STF, nos precedentes tratados na seção 2, como a norma geral capaz de guiar a forma pela qual novas leis estipularão hipóteses diversas de responsabilidade tributária “[s]em prejuízo do disposto neste capítulo”, ou seja, observadas as hipóteses explícita e taxativamente já previstas, combinado com a necessidade de estar a pessoa do responsável sempre “vinculada ao fato gerador da referida obrigação”. A vinculação à observância desses requisitos se impõe à pretensão legislante dos entes parciais de poder à criação, por suas leis, de novas hipóteses de responsabilidade tributária.

Essa constatação da aplicação da jurisprudência do STF é premissa imanente para o desenvolvimento deste trabalho, quanto à inexistência de previsão específica e clara para definição dos elementos necessários, fiel e explicitamente descritos em regra matriz de responsabilidade tributária, quanto à constituição de grupo econômico.

3.2 Distinção entre contribuinte e responsável pelo crédito tributário e divisão no CTN de responsabilidade de sucessores, de terceiros e por infrações

O CTN cria o gênero “sujeito passivo da obrigação principal” para abrigar todos aqueles que podem ser chamados a arcar com o dever jurídico de pagamento tanto do tributo quanto do valor decorrente de transmutação da obrigação acessória, em virtude de seu descumprimento.

Dentro desse gênero, trabalha com uma dicotomia básica, apoiada na relação dos sujeitos passivos com a materialidade do tributo. Enquadra-os nas categorias de contribuinte e responsável, segundo tenham ou não “relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. O contribuinte tem tal relação. O responsável, não⁷⁶.

⁷⁴ PAULSEN, 2014, p. 50.

⁷⁵ Esse aspecto será abordado oportunamente, na análise do aspecto material da inconstitucionalidade reconhecida no âmbito do julgamento do RE que deu origem ao Tema 13, de repercussão geral.

⁷⁶ Gurgel de Faria sintetiza a figura do responsável como “[A]quela pessoa que embora não tenha uma relação direta com o fato gerador, mas o legislador, pelos mais diversos motivos, a elege para então proceder ao recolhimento do tributo ou ao recolhimento da penalidade pecuniária, especificamente a multa”. *In*: FARIA, 2003, p. 138.

Do ponto de vista da descrição normativa, ditada pelo CTN, no artigo 121, parágrafo único, I, contribuinte é o sujeito que “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”⁷⁷.

A nosso juízo, os adjetivos “pessoal” e “direta” conjugam-se para designar que a relação do contribuinte com a hipótese de incidência é a mais estreita possível, seja por ele próprio praticar o fato impositivo, como ocorre na grande maioria dos impostos, empréstimos compulsórios e contribuições especiais, seja pela ligação imediata de tal fato a ele, tal qual sucede nos impostos sobre a propriedade (incidentes sobre a situação de ser titular de um bem, e não sobre uma ação), nas taxas (cobradas por uma atuação estatal voltada especificamente ao sujeito passivo) e nas contribuições de melhoria (devidas por uma valorização advinda de obra pública, mas verificada pelo contribuinte)⁷⁸.

A necessidade de vinculação do sujeito passivo contribuinte ao fato gerador da incidência tributária dispensa, para a quase totalidade das espécies tributárias⁷⁹, maior incursão quanto ao alcance do seu conceito, cuja aferição decorrerá da própria lei que instituir o tributo e da decorrente obrigação legal imposta àquele que levar a cabo a conduta, situação ou posição jurídica prevista no núcleo do aspecto material de sua regra matriz de incidência. É dessa vinculação, da condição estreita ao fato gerador, que surge, por isso mesmo, a responsabilidade pelo crédito tributário.

Algo diverso ocorre com o responsável tributário, abrangido pela leitura do inciso II, parágrafo único, do artigo 121 do CTN, pois, “sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei”⁸⁰. O fundamento jurídico da responsabilidade tributária de terceiro não decorre da relação pessoal e direta com o fato gerador da obrigação tributária, e sim de lei que a estipule, para pessoa diversa do contribuinte, desde que obedecidos os parâmetros ou que não contrarie os já existentes na norma geral de direito tributário.

A essa lei de criação de responsabilidade tributária, o STF identificou elementos necessários para integrarem sua própria regra matriz, conforme previsão do artigo 128 do CTN, a partir do qual se estabelecem três espécies de responsabilidade, quais sejam a dos sucessores, de terceiros e por infrações.

A responsabilidade por sucessão se trata de situação na qual se transfere a obrigação de pagar para outra pessoa⁸¹. São hipóteses previstas entre os artigos 129 a 133 do CTN, que tratam

⁷⁷ BRASIL, 1966.

⁷⁸ FARIA, *op. cit.*, p. 163.

⁷⁹ O artigo 146, III, “a”, da CRFB/88 comanda à Lei Complementar o dever de estabelecer, expressamente, contribuintes de impostos.

⁸⁰ BRASIL, 1966.

⁸¹ FARIA, 2003, p. 141.

da mudança de titularidade do patrimônio ou da atividade do contribuinte⁸², bem como de sua própria extinção em caso de morte ou encerramento de atividade, empreitada ou ofício. Esses dispositivos elencam, ainda, as pessoas garantidoras para o pagamento do crédito tributário existente, devidos pelo contribuinte na época dos eventos que ensejaram a sucessão, ou os que deverão arcar com os créditos tributários havidos mesmo após ato sucessório (como se verá no debate do Tema Repetitivo 1.049, do STJ, ainda nesta seção).

Essas circunstâncias conferem caráter objetivo à responsabilidade por sucessão, na medida em que o sucessor passa a compor o polo passivo da relação tributária pela mera transmissão do patrimônio, não sendo relevante a sua vontade de assumir o ônus tributário ou mesmo a sua ciência acerca de eventual dívida fiscal que o integra. Em todas essas hipóteses, constata-se a finalidade de garantia do tributo, independentemente do titular do patrimônio. Com efeito, é indiferente a transmissão da sua titularidade, pois a dívida tributária compõe o próprio patrimônio transferido e é garantida por este⁸³.

A responsabilidade de terceiros está expressa nos artigos 134 e 135 do CTN e tem traço especial distintivo, que envolve a natureza do inadimplemento do crédito tributário pelo contribuinte original.

Ao contrário do sucessor, no caso do terceiro a responsabilidade está vinculada à verificação de um ato ilícito e da culpa. Nas hipóteses do artigo 134, há responsabilidade quando o contribuinte deixa de cumprir a obrigação tributária em razão de ato ou de omissão imputável ao responsável, fatos que caracterizam ilícito a teor do artigo 186 do Código Civil⁸⁴.

A responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário, estritamente considerado, é imposta a terceiro quando não puder ser exigida do contribuinte. O significante utilizado pela norma, que é “impossibilidade”, indica que, erguendo-se a viabilidade de se exigir o tributo do próprio contribuinte, poderá este, por óbvio, ser também chamado a assumir a obrigação originária. Esse raciocínio é reforçado pelo próprio parágrafo único do referido artigo, o qual estabelece limitação da responsabilidade do terceiro, na medida que este não arcará com os ônus moratórios e punitivos decorrentes da impontualidade do contribuinte principal.

⁸² Essa hipótese induz que o “o sucessor passa a ocupar a posição do antigo devedor, no estado em que a obrigação se encontrava na data do evento que motivou a sucessão”. In: AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010. p. 346.

⁸³ MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Orientador: Humberto Ávila. 2017. 140 f. Dissertação (Mestrado em Direito) — Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017. p. 50. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/170690>. Acesso em: 31 maio 2024.

⁸⁴ MEDEIROS, 2017, p. 50.

É daí a distinção entre a previsão do artigo 134 e a do 135, ambos do CTN, pois este último lança mão do significante “pessoal” para delimitar a espécie de responsabilidade a ser atribuída a terceiro.

Ao empregar o termo “pessoal” no enunciado do artigo 135, atribuiu exclusivamente ao responsável a obrigação de recolhimento do crédito tributário pelos atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos. Observe-se que, em se tratando de atos abusivos, a sociedade pode anulá-los, ficando sob a responsabilidade exclusiva do terceiro que lhes deu causa a integralidade do crédito tributário que deles ainda assim eventualmente remanesça. Afinal, não é cabível atribuir o ônus pelo ilícito à vítima, no caso o contribuinte⁸⁵.

O mesmo texto traz lição doutrinária que bem serve à conclusão do alcance da referida responsabilidade, no tocante ao ato do terceiro que lhe incute o ônus:

Se o ato foi praticado sem autorização legal, deve o seu agente ser responsabilizado e não a empresa que ele gerenciava, que com sua prática não podia nem devia contar; e se o ato foi praticado sem autorização contratual, deve o seu autor ser responsabilizado e não a empresa que ele administrava, que com sua realização também não podia nem devia contar⁸⁶.

A extensão da responsabilidade tratada no artigo 135 do CTN foi sujeita a escrutínio por precedentes do STJ, que serão abordados nesta seção.

Por fim, há a previsão da responsabilidade por atos de infração à legislação tributária.

O infrator é caracterizado por cometer crime ou atuar dolosamente em prejuízo das pessoas pelas quais responde. Nesse caso, o responsável age guiado exclusivamente por interesse próprio, incorrendo assim pessoalmente no fato jurídico tributário⁸⁷.

A responsabilidade por infração, ao contrário das demais, não é objeto deste trabalho de pesquisa, pois não está diretamente vinculada à extensão a terceiros⁸⁸.

3.3 A regra matriz de responsabilidade tributária e os fundamentos contidos no precedente do Tema 13 de repercussão geral e sua tangência ao regramento da solidariedade tributária

⁸⁵ *Ibidem*, p. 51.

⁸⁶ ÁVILA, Humberto. Responsabilidade pessoal dos administradores por atos praticados com abuso de poder. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 27, p. 384-392, 2012. p. 389. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1679>. Acesso em: 31 maio 2024.

⁸⁷ MEDEIROS, 2017, p. 52.

⁸⁸ Mantendo-se a coerência à metodologia proposta para este trabalho, não se ignora a existência do enunciado n.º 360, da súmula do STJ, cuja essência está diretamente ligada às consequências do regramento da responsabilidade pela infração à legislação tributária e que é lido no seguinte teor: “O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo”. *In*: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Súmula n.º 360**. O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo. Brasília, DF: STJ, 2008c. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp?livre=%27360%27.num.&O=JT>. Acesso em: 31 maio 2024.

Como já alertado no item 2.4.3, o precedente que deu origem ao Tema 13, de repercussão geral, no STF, não se limitou a declarar a inconstitucionalidade formal da norma sujeita a controle por ela ter criado nova disposição de responsabilidade tributária de sócios e administradores de sociedade empresária, sem a observância dos requisitos previstos na Lei Complementar regente das normas gerais de direito tributário — atribuídas, pelo ordenamento constitucional, ao CTN, especialmente no artigo 135, III. A discussão se adensou para a verificação dos critérios materiais para a criação da responsabilidade tributária, não se restringindo à formalidade da criação de lei complementar nacional.

A seção anterior teve como corte metodológico a utilização de todos os precedentes julgados no âmbito do órgão pleno do STF que tenham tido decisões unânimes no tocante à declaração de inconstitucionalidade das normas sujeitas a controle, pelo vício formal, de inobservância ao artigo 146, III, da CRFB/88. No âmbito do julgamento do RE 562.276, que deu origem ao Tema 13, de repercussão geral, houve, também, seu adensamento para proceder à análise de vício material da norma de controle.

Na ocasião, houve a declaração de inconstitucionalidade material, a qual, porém, não se deu mediante a unanimidade de votos. Colhe-se do extrato da ata de julgamento que a declaração se deu por seis votos, tendo os demais ministros se absterido em adentrar na questão meritória, limitando-se à praxis de não julgar a essência da norma sujeita a controle quando a ofensa formal já tiver sido reconhecida e declarada.

A questão, porém, foi devidamente resolvida no julgamento dos Embargos de Declaração (ED) interpostos contra o acórdão que julgou o RE, tendo assentado o tribunal que “mesmo descontados três votos exclusivos pela inconstitucionalidade formal, ainda assim a inconstitucionalidade material, mesmo que isoladamente considerada, alcançou maioria absoluta dos membros do Tribunal”⁸⁹. Essa observação serve para manter a coesão desta pesquisa, mas não desmerece a utilidade que o precedente tem para o seu desenvolvimento, no âmbito da problemática da responsabilidade tributária de grupos econômicos.

O precedente estabelece que a norma de responsabilidade é dotada de pressupostos próprios, cuja elaboração e cujo conteúdo normativo devem observar os mandamentos constitucionais. O vínculo entre ambas — a norma de incidência aplicável ao contribuinte e a

⁸⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 562.276/PR**. Embargos de declaração. Inexistência de vício. Desprovisionamento. Relator: Min. Ellen Gracie, 18 de setembro de 2014a. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur280034/false>. Acesso em: 31 maio 2024.

que cria a figura do responsável tributário — é a exigência de que o responsável tenha vínculo com o fato gerador expresso na norma de incidência tributária.

A definição dos traços essenciais da figura da responsabilidade tributária, como o de exigir previsão legal específica e, necessariamente, vínculo do terceiro com o fato gerador do tributo, enquadra-se, sim, no rol das normas gerais de direito tributário que orientam todos os entes políticos. Do mesmo modo, a previsão de regras matrizes de responsabilidade tributária aplicáveis à generalidade dos tributos também se encontra no âmbito das normas gerais, assegurando uniformidade de tratamento de terceiros perante o Fisco nas diversas esferas: federal, estadual, distrital ou municipal⁹⁰.

A relação jurídica decorrente da imposição da responsabilidade tributária de terceiro, diversa da do contribuinte, perpassa pela noção de que os deveres do terceiro são secundários em relação ao adimplemento do débito tributário, sendo apenas do contribuinte a obrigação direta para tanto, por ser ela inerente ao acontecimento do fato gerador⁹¹. É dizer, a responsabilidade tributária de terceiro não nasce ou não advém do mero evento fático previsto hipoteticamente na norma de incidência tributária, pois esta é vinculativa do contribuinte em razão da aplicação do exercício das limitações das competências tributárias previstas na CRFB/88.

A responsabilidade tributária é relação jurídica latente entre o Fisco e terceiro, cuja estipulação em lei só pode ser validamente criada se este tiver capacidade de colaborar com aquele no pagamento do tributo inadimplido pelo contribuinte ou de dar conhecimento do nascimento da obrigação tributária. Esses são os deveres próprios do responsável tributário, cujo descumprimento enseja a aplicação da regra matriz da responsabilidade tributária e, por conseguinte, sua admissão como pessoa capaz de arcar com o próprio crédito tributário decorrente da obrigação que, originalmente, vinculava apenas o contribuinte⁹².

⁹⁰ *Idem*, 2010a, p. 428.

⁹¹ Como anota Fábio Pallaretti Calcini, ao extrair as lições do voto-condutor do acórdão do precedente que deu origem ao Tema 13, de repercussão geral: “Dentro dos limites de natureza material, que estão votados, portanto, ao conteúdo da lei (e também das decisões judiciais), podemos identificar as seguintes restrições: (i) – não poderá o legislador estipular situações de imediata imposição de exigência de créditos fiscais da pessoa jurídica em face dos sócios, por afronta especialmente aos direitos fundamentais ligados à liberdade do exercício de atividade profissional e de associação (art. 5º, incisos XIII, XVII, XVIII e XIX) e livre iniciativa (art. 170, CF/88); (ii) – cabe ao legislador sempre em matéria de responsabilidade tributária partir da premissa que se exige a distinção entre pessoas jurídicas e seus respectivos sócios (terceiros); (iii) – mais do que isso, a responsabilização pelo legislador há de ser tida como excepcional e não excessiva (razoabilidade/proporcionalidade), na medida em que deve recair em situações onde o sócio participa da administração e/ gestão ou existem elementos de fraude, dolo e/ou simulação; (iv) – assim, um sócio que não possui qualquer relação com a administração e/ou gestão (sócio cotista; mero acionista), na ausência de condutas fraudulentas, dolosas e simuladas, somente pode responder mediante previsão legal, de forma excepcional, até o patamar de seu capital social (cotas/ações)”. *In*: CALCINI, Fábio Pallaretti. Grupo econômico e solidariedade tributária: apontamentos à jurisprudência do STJ. *In*: HENARES NETO, Halley *et al.* (org.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos – STJ e STF**: estudos em homenagem ao ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. São Paulo: Noeses, 2023. p. 624-625.

⁹² É o que se extrai do seguinte trecho dos fundamentos contidos no precedente, no qual se explicita a distinção clara entre os pressupostos ínsitos à relação contributiva e aos do nascimento da obrigação do responsável

Em conclusão, na leitura conjugada deste item com a segunda seção, e com coerência ao corte metodológico proposto pelo trabalho, no que toca ao assentamento de premissas expostas por precedentes do STF, verifica-se que a responsabilidade tributária está inserida no conceito de normas gerais, cujo regramento está sujeito à lei complementar nacional, tendo sido o CTN assim recepcionado pela CRFB/88. O CTN, por sua vez, autoriza a edição de leis que tratem de novas hipóteses de responsabilidade, desde que elas obedeçam a parâmetros previamente estabelecidos, como o de haver, pelo responsável, tanto o vínculo com o fato gerador da obrigação tributária do contribuinte, sujeito original obrigado à relação jurídica com o Fisco, quanto com este mesmo contribuinte, a teor do artigo 128 do Código.

tributário: “Essencial à compreensão do instituto da responsabilidade tributária é a noção de que a obrigação do terceiro de responder por dívida originariamente do contribuinte, jamais decorre direta e automaticamente da pura e simples ocorrência do fato gerador do tributo. Do fato gerador, só surge a obrigação direta do contribuinte. Isso porque cada pessoa é sujeito de direitos e obrigações próprios e o dever fundamental de pagar tributos está associado às revelações de capacidade contributiva a que a lei vincule o surgimento da obrigação do contribuinte. A relação contributiva dá-se exclusivamente entre Estado e o contribuinte em face da revelação da capacidade contributiva deste. Não é por outra razão que se destaca repetidamente que o responsável não pode ser qualquer pessoa, exigindo-se que guarde relação com o fato gerador ou com o contribuinte, ou seja, que tenha possibilidade de influir para o bom pagamento do tributo ou de prestar ao fisco informações quanto ao surgimento da obrigação. Efetivamente, o terceiro só pode ser chamado a responder na hipótese de descumprimento de deveres de colaboração para com o Fisco, deveres estes seus, próprios, e que tenham repercutido na ocorrência do fato gerador, no descumprimento da obrigação pelo contribuinte ou em óbice à fiscalização pela Administração Tributária. O professor espanhol Lago Montero, em sua obra *La sujeción a los diversos deberes y obligaciones tributarios* (Madrid: Marcial Pons, 1998), destaca, com clareza, que ‘*no es posible la responsabilidad cuando la conducta del hipotético responsable no produce un daño a los intereses de la Hacienda Pública, que sea imputable al mismo*’. Tais deveres, via de regra, constam de modo implícito das normas que atribuem responsabilidade. É que, ao atribuir a determinada conduta a consequência de implicar responsabilidade, o legislador, a *contrario sensu*, determina que não seja ela praticada, nos moldes, aliás, das normas penais em que se atribui à conduta proibida a pena, de maneira que as pessoas ajam de modo diverso, evitando a sanção. Contudo, se a verificação de que a responsabilidade decorre do descumprimento de um dever de colaboração implícito na sua regra matriz, de um lado, aproxima-a da estrutura das normas penais, não significa, de outro, que tenha a mesma natureza. Isso, aliás, decididamente, não têm. Basta ver que a responsabilidade surgida para o terceiro pela infração ao seu dever formal não subsiste ao cumprimento da obrigação pelo contribuinte. O intuito do legislador não é punir o responsável, mas fazê-lo garante do crédito tributário. Giannini, em sua obra *Instituzioni di Diritto Tributario* (7ª edição, 1956), já ensinava que a responsabilidade só se configura na medida em que o descumprimento das obrigações do responsável implique prejuízo ao crédito do ente público e que seu objeto não é propriamente a prestação do tributo, senão o ressarcimento do dano causado por culpa do responsável. O responsável, pois, quando é chamado ao pagamento do tributo, assim o faz na condição de garante da Fazenda, por ter contribuído para o inadimplemento do contribuinte. A relação de responsabilidade tributária não se confunde, pois, com a relação contributiva. Embora pressuponha e só se aperfeiçoe em face da inadimplência do tributo pelo contribuinte, decorre de norma específica e tem seu pressuposto de fato próprio. Lembro, aqui, a lição de Ferreiro Lapatzá em sua obra *Curso de Derecho Financiero Español* (25ª ed., Madri: Marcial Pons, 2006, p. 445), em que afirma: ‘... *el nacimiento de la obligación del responsable requiere la realización de dos presupuestos de hecho diferentes. El presupuesto de hecho del que deriva la obligación de los sujetos pasivo o deudores principales y el presupuesto de hecho del que deriva la obligación del responsable de pagar la cantidad también por ellos debida*’. Aliás, a referência ao responsável enquanto terceiro (“*dritter Person*”, “*terzo*” ou “*tercero*”) evidencia, justamente, que não participa da relação contributiva, mas de uma relação específica de responsabilidade tributária, inconfundível com aquela. Desse modo, quando o art. 121 do CTN refere-se ao contribuinte e ao responsável como sujeitos passivos da obrigação tributária principal, deve-se compreender que são sujeitos passivos de relações jurídicas distintas, com suporte em previsões legais e pressupostos de fato específicos, ainda que seu objeto possa coincidir — pagar tributo próprio (contribuinte) ou alheio (responsável)”. In: BRASIL, 2010a, p. 428-430, grifos da autora.

A regra matriz da responsabilidade tributária é distinta daquela que dá origem à obrigação tributária em si mesma considerada, pois o cumprimento dessa obrigação pelo contribuinte desautoriza a deflagração da responsabilidade do terceiro escolhido pela norma, na função de garantidor do cumprimento do dever jurídico de pagamento do tributo ou de facilitador, para o Fisco, do conhecimento da obrigação, que dará origem ao crédito tributário.

Essas conclusões servem também para assentar traço distintivo entre a regra matriz da responsabilidade tributária e as disposições contidas no CTN que guiam a solidariedade, mas cujos elementos criadores encontram raízes na disposição do próprio artigo 128 do CTN.

O preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “*as pessoas expressamente designadas por lei*”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN, tampouco a desconsiderar as regras matrizes de responsabilidade de terceiros estabelecidas em caráter geral pelos arts. 134 e 135 do mesmo diploma. A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite os demais, que a interrupção da prescrição, em favor ou contra um dos obrigados também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125, CTN) — pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente e não decorra de norma geral o caráter subsidiário da responsabilidade no caso⁹³.

O que se lê no excerto é que a atuação legiferante para a estipulação de novas pessoas, para serem solidárias com o contribuinte, deve observância estrita aos requisitos impostos pela mesma norma (Art. 128 do CTN) regente das condições necessárias para a criação de novas hipóteses de responsabilidade tributária. Sucede que a norma, de forma até mesmo contraintuitiva, posiciona o solidário como devedor na mesma condição do contribuinte no nascituro da obrigação, e não em razão da aplicação da regra matriz da responsabilidade tributária. Isso é realçado pela lição doutrinária de Misabel Machado Derzi, utilizada no precedente:

A solidariedade não é forma de eleição de responsável tributário. A solidariedade é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis) o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não, etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o pólo passivo⁹⁴.

⁹³ *Ibidem*, p. 433, grifos da autora.

⁹⁴ DERZI, 2010, p. 729 *apud* BRASIL, 2010a, p. 434.

A lição contida na parte final do trecho colacionado condiciona o alcance a ser dado na interpretação da aplicação do instituto da solidariedade para fins de responsabilização (indireta) de pessoas que já se façam garantidoras⁹⁵ pelo pagamento do tributo no momento do nascimento mesmo da obrigação. O texto tratou do inciso II, do artigo 124 do CTN, mas essa compreensão também condiciona a interpretação a ser dada ao inciso I, do mesmo dispositivo, pelo qual são solidárias as pessoas que “tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Diz Paulo de Barros Carvalho:

A diretriz do interesse comum dos participantes na realização do evento, sobre ser vaga, não é roteiro seguro para a indicação do nexos que se estabelece entre os devedores da prestação tributária. Basta imaginar que tanto o prestador quanto o tomador do serviço, em se tratando do ISSQN, estão interessados na concretização da ocorrência, mesmo porque, não for assim, e o acontecimento não se daria. Todavia, nem por isso, ousaríamos proclamar o absurdo de que ambos seriam devedores solidários. Da mesma forma no ICMS, no IPI e em muitas outras exações do nosso sistema. Sucede que em nenhuma daquelas situações cogitou o legislador desse ele que aproxima os participantes do fato, o que mostra a precariedade do caminho apontado pelo inciso I do art. 124. O critério será aplicável, unicamente, em circunstâncias em que não haja bilateralidade no seio do evento tributado, como, por exemplo, no caso do IPTU, quando duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Havendo, porém, interesses contrapostos, objetivos antagônicos no núcleo da ocorrência que recebe a percussão da norma tributária, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiverem no mesmo pólo da relação, se e somente se forme esse o lado escolhido pela lei para receber a carga tributária⁹⁶.

Por fim, no que toca à especificidade do objeto deste trabalho, quanto à problemática da responsabilidade tributária de grupos econômicos, o leque de competências tributárias conferidas às esferas parciais de poder, com as particularidades de cada espécie, conduz à abordagem de um regramento único e “genérico”⁹⁷, que condense os pressupostos necessários para deflagrar o dever jurídico diverso do contribuinte, seja no âmbito da aferição da responsabilidade direta, seja para a solidariedade, tida como meio de responsabilidade *indireta*.

3.4 Alcance e limites da responsabilidade de terceiros na jurisprudência do STJ

⁹⁵ “Penso que os limites da atribuição constitucional seja um critério intransponível, obstando, decididamente, que o legislador ordinário, ao edificar a figura típica, inscreva como devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado do evento. Daí a conclusão peremptória de que os devedores solidários instituídos pela lei e estranhos à composição efetiva do evento tributado, não são componentes daquele liame obrigacional, mas de outro, de cunho sancionatório, que veio à luz pelo descumprimento de algum dever. Isso, pelo singelo motivo de que ninguém pode ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado ou participado da realização do evento”. In: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: fundamentos jurídicos da incidência**. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 159-160.

⁹⁶ CARVALHO, 2004, p. 159.

⁹⁷ Termo usado pelo Ministro Joaquim Barbosa, no Agravo de Instrumento no RE 433.352. In: BRASIL, 2010b.

Este item do trabalho busca, a partir da metodologia descrita, identificar traços comuns em situações específicas de aferição da responsabilidade tributária, em enunciados de súmula ou precedentes do STJ (Temas Repetitivos e/ou Recursos Especiais representativos de controvérsia). Dessa forma, procede-se à descrição e à análise dos respectivos enunciados de súmula, tidos em julgamento de recursos de embargos de divergência ou de recursos especiais afetados para julgamento à 1ª Seção, dentre aqueles julgados tratados no repertório utilizado para a elaboração dos enunciados. Ressalte-se que os recursos especiais repetitivos ou representativos de controvérsia já são julgados em competência originária no âmbito do referido órgão fracionário.

Investigam-se, ainda, os artigos de leis prequestionados nos referidos julgados que deram origem às súmulas e aos recursos representativos de controvérsia e que, em última análise, foram sujeitos à interpretação e à aplicação por esse tribunal, tratados como referências legislativas no âmbito de sua elaboração. No caso de Temas Repetitivos, nos quais há mais de um Recurso Especial (REsp) afetado como representativo de controvérsia repetitiva, opta-se pela análise do que tiver tido a mais antiga afetação.

3.4.1 Enunciado n.º 392, da súmula

O enunciado tem a seguinte redação: “A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução”⁹⁸. O ponto debatido no enunciado toca a inviabilidade de a Certidão de Dívida Ativa (CDA) substituir o devedor sujeito à responsabilidade patrimonial, no curso da execução fiscal já proposta.

Em um dos julgados⁹⁹, colhe-se a motivação para a limitação à alteração subjetiva passiva do título executivo:

O auto de lançamento presta-se para comunicar ao contribuinte a existência de crédito em aberto. É anterior à emissão da CDA, e com esta não se confunde. Dessarte, sua

⁹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Súmula n.º 392**. A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução. Brasília, DF: STJ, 2009a. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/doc.jsp?livre=%22392%22.num.&b=SUMU&p=false&l=10&i=1&operador=E&ordenacao=-@NUM>. Acesso em: 31 maio 2024.

⁹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Divergência em Recurso Especial 839.824/RS**. Tributário. Processo civil. Execução fiscal. IPVA nulidade da CDA. Substituição viável. Relator: Min. Castro Meira, 28 de fevereiro de 2007b. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?cod_doc_jurisp=736606. Acesso em: 31 maio 2024.

juntada não pode suprir falha da certidão. A CDA é emitida — caso o débito fiscal não seja solvido — e serve para perfectibilizar o título e instrumentalizar a execução fiscal.

A CDA, título executivo, é vinculada ao ato de constituição do crédito tributário, o auto de lançamento, no qual deve constar o contribuinte que tenha violado o dever jurídico de pagamento do tributo a que lhe cabia cumprir, portanto incumbido a arcar com a responsabilidade patrimonial pelo ato ilegal. É no lançamento fiscal que se solidificam as pessoas responsáveis pelo pagamento do tributo constituído e não pago. Por essa razão, não se mostra possível a substituição da CDA que implique a modificação do polo passivo da execução, pois, em última análise, isso alteraria o próprio lançamento fiscal, na medida em que se configuraria alteração deste, e não mera correção de aspectos formais ou materiais¹⁰⁰.

Os julgados tiveram como referências legislativas artigos tanto do CTN quanto da LEF (Lei Ordinária Federal n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980), que tratam da formalidade da constituição do título executivo. Na leitura do artigo 202 do CTN, nomeadamente do inciso I, vê-se ser obrigatória a indicação, no termo de inscrição de dívida ativa, do “nome do devedor e, sendo o caso, dos corresponsáveis”¹⁰¹. Já o artigo 2º, §8º, da LEF trata da viabilidade de substituição da CDA até que seja proferida “decisão em primeira instância”¹⁰².

A CDA deve refletir o auto de lançamento, visto que este é passo anterior àquela. Deve, pois, arrolar os contribuintes e responsáveis pelo crédito tributário aferidos no momento do lançamento fiscal, não podendo haver substituição do título para alterar o referido polo passivo, estabelecido anteriormente na constituição do crédito tributário inadimplido.

Em suma, pela leitura dos julgados que deram origem ao enunciado sumular, portanto, verifica-se que o dever jurídico para pagamento do tributo em juízo, lançado ou inadimplido, é estabilizado no momento em que se aperfeiçoa o lançamento fiscal, devendo o título executivo (CDA) manter incólume a pessoa que foi tida pela administração fazendária como o contribuinte ou responsável. A substituição deste só é possível se o título contiver erros formais ou materiais, sem que isso implique alteração na estrutura do lançamento.

¹⁰⁰ Isso é visto em julgado posterior, também selecionado para a elaboração do texto de súmula, proferido, por sua vez, em turma, no qual se lê: “Primeira Seção deste Superior Tribunal de Justiça consolidou entendimento na linha de que é possível a substituição da CDA, antes da prolação da sentença, exclusivamente em caso de mero erro material ou formal, não sendo admissível pedido de alteração do sujeito passivo da obrigação tributária, por se tratar de modificação do próprio lançamento”. *In*: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 888.479/BA**. Processual civil e tributário. Agravo regimental. IPTU. Substituição de CDA. Não-ocorrência de erro formal ou material. Modificação do próprio sujeito passivo. Impossibilidade. Precedentes. Relator: Min. José Delgado, 11 de setembro de 2007c. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?cod_doc_jurisp=772747. Acesso em: 31 maio 2024.

¹⁰¹ BRASIL, 1966.

¹⁰² BRASIL. **Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980**. Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1980. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6830.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.

Nem os julgados nem as referências legislativas tratam, especificamente, de responsabilidade tributária, mas apenas de aspectos legais da constituição do título executivo. Sucede que a vedação contida no texto sumular de se substituir, alterar ou emendar o polo passivo tem consequência direta na impossibilidade da ampliação do rol de responsáveis pelo crédito tributário, no curso da execução fiscal já proposta. É dizer, a responsabilidade tributária pelo crédito tributário em juízo deverá estar limitada às pessoas que estiverem contidas na CDA, as quais, por sua vez, foram arroladas como contribuintes e corresponsáveis no auto de lançamento.

3.4.2 Enunciado n.º 435, da súmula e Temas Repetitivos 630, 962 e 981

Inicia-se pela análise do enunciado n.º 435 da súmula, cujo teor tem a seguinte redação: “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”¹⁰³.

O enunciado lida com a pendência de execução fiscal, que tenha sido iniciada, primeiramente, contra pessoa jurídica contribuinte principal, a qual tenha sido dissolvida sem a devida comunicação às autoridades competentes, como os órgãos fazendários federais e locais e juntas comerciais, ou seja, órgãos tributários e comerciais.

O aferimento da falta da regularidade no encerramento das atividades tem marco processual próprio¹⁰⁴: “Naquela oportunidade, prevaleceu o entendimento da Segunda Turma, segundo o qual a não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção *iuris tantum* de dissolução irregular”.

A pretensão fazendária de redirecionar a execução fiscal nasce da combinação do ato processual certificando o oficial de justiça de que o contribuinte pessoa jurídica não foi

¹⁰³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Súmula n.º 435**. 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. Brasília, DF: STJ, 2010d. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=sumula%20e%20%27435%27.num>. Acesso em: 31 maio 2024.

¹⁰⁴ Trata-se de trecho dos Embargos de Divergência em Recurso Especial 852.437, colacionados como um dos precedentes originários do enunciado. *In*: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Divergência em Recurso Especial 852.437/RS**. Tributário. Execução fiscal. Empresa não localizada. Dissolução irregular. Redirecionamento. Responsabilidade. Sócio-gerente. Art. 135, III, do CTN. Relator: Min. Castro Meira, 22 de outubro de 2008d. p. 6. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200700191716&dt_publicacao=03/11/2008. Acesso em: 31 maio 2024.

encontrada no endereço constante em seu cadastro fiscal e comercial, ao qual ele, então, se dirigira, e da adesão à presunção relativa de que esse fato implicaria a dissolução irregular.

Nesse contexto, uma vez evidenciada a dissolução irregular da empresa, nos termos em destaque, será possível o redirecionamento da execução com a responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder¹⁰⁵.

Apesar de não haver, no sítio do STJ, a referência legislativa específica, a norma objeto de prequestionamento e análise se trata do artigo 135, III¹⁰⁶, do CTN. O referido artigo está inserido na seção que trata da responsabilidade de terceiros, a partir da qual os julgados que deram origem à súmula se permitiram investigar a intenção dos administradores e sócios gerentes, quanto à “atuação dolosa ou culposa da sócia contra a qual se intenta o redirecionamento na administração da empresa dissolvida irregularmente”, em razão da “ausência de bens e [d]o fato de que a empresa não se encontra no local indicado em seu contrato social”¹⁰⁷.

É obrigação legal dos administradores e gerentes manter a regularidade das informações e registros da pessoa jurídica, tanto aqueles devidos ao Fisco e aos órgãos comerciais, nelas incluídas a atualização do domicílio fiscal¹⁰⁸. A responsabilidade tributária, portanto, nasce de um descumprimento de dever de informação ao Fisco, pela falta de atualização de registros necessários à aferição do domicílio fiscal, o qual, em última análise, é meio para o controle fazendário da regularidade no cumprimento das obrigações tributárias — o que é coerente à conclusão que se leu no precedente do STF, que deu origem ao Tema 13, de repercussão geral, já tratado neste trabalho.

¹⁰⁵ *Ibidem*, p. 6.

¹⁰⁶ Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos: [...] III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. *In*: BRASIL, 1966.

¹⁰⁷ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Divergência em Recurso Especial 716.412/PR**. Tributário e processual civil. Agravo regimental. Execução fiscal. Responsabilidade de sócio-gerente. Limites. Art. 135, III, do CTN. Uniformização da matéria pela 1ª Seção desta corte. Precedentes. Relator: Min. Herman Benjamin, 12 de setembro de 2007d. p. 3 Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200500959829&dt_publicacao=22/09/2008. Acesso em: 31 maio 2024.

¹⁰⁸ O julgado tratado deixa claro que a “infração à lei” que motiva o redirecionamento se trata da inobservância do dever jurídico imposto pela lei civil à diligência de cumprimento de formalidades na manutenção, na administração e até no encerramento da pessoa jurídica: “Parece indiscutível que a dissolução irregular da empresa se dá exatamente nas hipóteses em que o gerente deixa de cumprir as formalidades legais exigidas para o caso de extinção do empreendimento, em especial aquelas atinentes ao registro empresarial. De fato, é obrigação do sócio-gerente manter atualizados os registros relativos à sua empresa, nos termos dos artigos 1.150 e 1.151 do Código Civil”. *In*: BRASIL, 2007d, p. 5.

Na ocasião do julgamento do Tema Repetitivo 630¹⁰⁹, o STJ estendeu a viabilidade do redirecionamento da execução fiscal a sócio administrador ou gerente da pessoa jurídica contribuinte, na hipótese da efetiva dissolução irregular da sociedade, também para os débitos de natureza não-tributária, cujo exercício da pretensão esteja a cargo da Fazenda Pública. Para tanto, fez-se paralelo com a aplicação da lógica das legislações societária e civil, que exigem a diligência das pessoas naturais para o bom manejo das obrigações da pessoa jurídica.

O fundamento jurídico para a responsabilidade do administrador ou sócio-gerente, por débito não-tributário da pessoa jurídica, porém, decorre da inobservância direta da legislação societária ou civil. Já a verificação da responsabilidade dessas mesmas pessoas naturais por débitos tributários da pessoa jurídica advém da previsão contida no artigo 135, III, do CTN, que atribui essa consequência jurídica à violação da lei, no caso, a civil ou a societária. Isso também é objeto do enunciado 435 da súmula do STJ, em consonância com a premissa estabelecida pelo julgado que deu origem ao Tema 13, de repercussão geral, de que as hipóteses de responsabilidade tributária devem estar previstas em lei complementar nacional, que vincule todos os entes parciais de poder.

No julgamento do Tema Repetitivo 962, restou-se firmada a seguinte tese:

O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, não pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio que, embora exercesse poderes de gerência ao tempo do fato gerador, sem incorrer em prática de atos com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou aos estatutos, dela regularmente se retirou e não deu causa à sua posterior dissolução irregular, conforme art. 135, III, do CTN¹¹⁰.

O tema trata da definição da pessoa natural responsável pelo débito tributário inadimplido, em razão da dissolução irregular da sociedade. A análise do julgado¹¹¹ da 1ª Seção,

¹⁰⁹ Do acórdão único que deu origem ao tema, colhe-se o seguinte excerto da ementa, literalmente: “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”. In: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial 1.371.128/RS**. Processual civil. Tributário. Recurso especial representativo da controvérsia. [...] Redirecionamento de execução fiscal de dívida ativa não-tributária em virtude de dissolução irregular de pessoa jurídica. Possibilidade. [...]. Relator: Min. Mauro Campbell, 10 de setembro de 2014b. p. 1. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201300497558&dt_publicacao=17/09/2014. Acesso em: 31 maio 2024.

¹¹⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Tema Repetitivo 962**. Brasília, DF: STJ, 2016. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=962&cod_tema_final=962. Acesso em: 31 maio 2024.

¹¹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial 1.377.019/SP**. Tributário e processual civil. Recurso especial representativo de controvérsia de natureza repetitiva. Redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica executada. Impossibilidade de ser considerado como

que serviu de assentamento ao tema, perpassa por cinco critérios a darem azo à pretensão fazendária de redirecionamento da execução fiscal: o momento do fato gerador da obrigação tributária; a natureza do descumprimento dessa mesma obrigação; a pessoa natural que geria a pessoa jurídica contribuinte na época do fato gerador; o momento que esta pessoa natural se retirou da obrigação de gestão da pessoa jurídica contribuinte devedora; e, por fim, a pessoa natural gerente da pessoa jurídica contribuinte à época da dissolução irregular dessa última.

Ocorrido o fato gerador da obrigação tributária e inadimplido o crédito tributário dele decorrente, nasce o direito subjetivo de a fazenda exigi-lo judicialmente. Sucede que, como bem lembra o julgado que definiu o tema agora tratado:

A Primeira Seção do STJ, ao julgar, sob o rito dos recursos repetitivos, o Recurso Especial 1.101.728/SP (Rel. Ministro TEORI ALBINO ZAVASCKI, DJe de 23/03/2009), fixou a tese de que “a simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN. É indispensável, para tanto, que tenha agido com excesso de poderes ou infração à lei, ao contrato social ou ao estatuto da empresa” (Tema 97 do STJ). No mesmo sentido dispõe a Súmula 430/STJ (“O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”)¹¹².

É possível concluir do julgado que o mero inadimplemento de tributo, portanto, não é ato ilícito apto a deflagrar a responsabilidade tributária de terceiro, pois nele se consignou que não se trata de “circunstância que acarreta a responsabilidade subsidiária do sócio, prevista no art. 135 do CTN”, e as hipóteses de ilegalidade da conduta dos sócios-gerentes ou administradores, previstas no referido artigo, são de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”¹¹³.

Foi visto que o enunciado n.º 435 de súmula do STJ indicou ser ilícito o ato da dissolução irregular da sociedade. O STJ, portanto, no Tema 962, guardou coerência e complementaridade com essa posição, por ter adotado texto negativo a respeito, vale dizer, de

responsável tributário o sócio ou o terceiro não sócio que, apesar de exercer a gerência da pessoa jurídica executada, à época do fato gerador, dela regularmente se afastou, sem dar causa à sua posterior dissolução irregular. Tema 962/STJ. Recurso especial improvido. Relator: Min. Assusete Magalhães, 24 de novembro de 2021b. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201300134372&dt_publicacao=29/11/2021. Acesso em: 31 maio 2024.

¹¹² *Idem*, 2021b, p. 2.

¹¹³ BRASIL, 2021b, p. 2. O próprio precedente que deu origem ao Tema 13 de repercussão geral, o RE 562.276, lança como fundamento o fato de o STJ já ter solidificado essa posição: “A jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito vem destacando que tais ilícitos, passíveis de serem praticados pelos sócios com poderes de gestão, não se confundem com o simples inadimplemento de tributos por força do risco do negócio, ou seja, com o atraso no pagamento dos tributos, incapaz de fazer com que os diretores, gerentes ou representantes respondam com seu próprio patrimônio, por dívida da sociedade (Primeira Seção, EAg 494.887 e EREsp 374.139). Exige, isto sim, um ilícito qualificado, do qual decora a obrigação ou seu inadimplemento, como no caso de apropriação indébita (REsp 1.101.399 e REsp 989.724)”. *In: Idem*, 2010a, p. 431.

exclusão de responsabilidade. É que, pela redação da tese que solidifica o Tema, cria-se a impossibilidade de se atribuir a antigo sócio gerente ou administrador a responsabilidade patrimonial por débito tributário, em razão do ato ilícito da dissolução irregular da pessoa jurídica contribuinte, se eles não lhe deram causa, ou se não exerciam poderes de administração ou mando na época do evento, independentemente da data do fato gerador da obrigação principal, ainda que a falta do pagamento daquele se desse por mero inadimplemento.

Conclui-se que o STJ identifica a independência entre o descumprimento do dever jurídico de pagamento do crédito tributário, a cargo do contribuinte, e a norma que enseja a responsabilidade tributária, que é dotada de pressupostos próprios, para que seja deflagrada em virtude daquele descumprimento¹¹⁴.

Viu-se anteriormente que a redação da tese do Tema Repetitivo 962 tem o viés de exclusão, vale dizer, de afastar a responsabilidade de terceiro que, inobstante estar no múnus da gerência ou administração da pessoa jurídica contribuinte, na época do fato gerador da obrigação tributária inadimplida, não mais estava no momento da sua dissolução irregular, ou da presunção desta, pois este ato, ilegal, não lhe seria atribuível, não ensejando a deflagração da norma de responsabilidade inserta no inciso III do artigo 135 do CTN.

Esse breve apanhado serve para introduzir a tese do Tema Repetitivo 981, que apresenta a seguinte redação:

O redirecionamento da execução fiscal, quando fundado na dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou na presunção de sua ocorrência, pode ser autorizado contra o sócio ou o terceiro não sócio, com poderes de administração na data em que configurada ou presumida a dissolução irregular, ainda que não tenha exercido poderes de gerência quando ocorrido o fato gerador do tributo não adimplido, conforme art. 135, III, do CTN¹¹⁵.

O dispositivo sujeito à interpretação é o artigo 135, III, do CTN, para pormenorizar o terceiro responsável pelo débito tributário devido pela pessoa jurídica contribuinte que tenha sido irregularmente dissolvida.

¹¹⁴ A leitura do precedente do Tema 13, de repercussão geral, citado na nota anterior, também realça essa conclusão: “O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias. A *contrario sensu*, extrai-se o dever formal implícito, cujo descumprimento implica responsabilidade, qual seja o dever de, na direção, gerência ou representação das pessoas jurídicas de direito privado, agir com zelo, cumprindo a lei e atuando sem extrapolação dos poderes legais e contratuais de gestão, de modo a não cometer ilícitos que acarretem inadimplemento de obrigações tributárias”. In: *Ibidem*, p. 431.

¹¹⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Tema Repetitivo 981**. Brasília, DF: STJ, 2017. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=981&cod_tema_final=981. Acesso em: 31 maio 2024.

A tese desse Tema complementa a do 962, para impor a responsabilidade tributária do sócio gerente ou administrador que exercia essas funções no momento do ato ilegal da dissolução irregular da sociedade, independentemente de o ser também à época do fato gerador da obrigação tributária, cujo crédito inadimplido se sujeita à cobrança.

Do voto condutor do julgado¹¹⁶, colhe-se a seguinte passagem elucidativa sobre a aplicação da responsabilidade pela ilicitude do ato:

Apesar de certa controvérsia doutrinária, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça há muito consolidou o entendimento no sentido de que “a não-localização da empresa no endereço fornecido como domicílio fiscal gera presunção *iuris tantum* de dissolução irregular”, o que torna possível a “responsabilização do sócio-gerente a quem caberá o ônus de provar não ter agido com dolo, culpa, fraude ou excesso de poder” (EREsp 852.437/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, PRIMEIRA SEÇÃO, DJe de 03/11/2008). A matéria, inclusive, é objeto do enunciado 435 da Súmula do STJ. Ei-lo: “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”. Com efeito, ao administrador compete a obrigação de manutenção dos registros da sociedade atualizados, nos termos dos arts. 1.150 e 1.151 do Código Civil, sendo certa a necessidade de manutenção dos dados cadastrais, inclusive a localização da pessoa jurídica, por força da Lei dos Registros Mercantis (arts. 1º, 2º e 32 da Lei 8.934/94). Assim, se os gestores da pessoa jurídica não mantiverem seus cadastros atualizados, inclusive com alteração de endereço dos estabelecimentos, configurada estará, em princípio, a infração à lei, e, conseqüentemente, a responsabilidade tributária de que trata o art. 135, III, do CTN”.

Tendo em vista o fato de ser este tema o englobamento dos demais que o antecederam neste tópico, é válida a minudência do silogismo assentado por ele para sua aplicação a este trabalho de pesquisa.

Existe previsão de responsabilidade tributária de terceiros, sendo eles os sócios, gerentes ou representantes da pessoa jurídica de direito privado contribuinte, relativo a créditos tributários devidos por esta última pessoa jurídica cujas obrigações tenham resultado de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, na redação do CTN.

¹¹⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial 1.645.333/SP**. Tributário e processual civil. Recurso especial representativo de controvérsia de natureza repetitiva. Execução fiscal. Dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou presunção de sua ocorrência. Súmula 435/STJ. Redirecionamento a sócio-gerente ou a administrador. Condição: exercício da administração da pessoa jurídica executada, no momento de sua dissolução irregular. Inexistência de exercício da administração, quando da ocorrência do fato gerador do tributo inadimplido ou do seu vencimento. Irrelevância. Recurso especial provido. Relatora: Min. Assusete Magalhães, 25 de maio de 2022b. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201603209856&dt_publicacao=28/06/2022. Acesso em: 31 maio 2024.

Há dispositivos de leis de direito privado que impõem a gerentes e administradores deveres e responsabilidades contratuais de manutenção da integridade existencial, de registro e obrigações patrimoniais das sociedades que representam¹¹⁷.

Entendeu-se que a dissolução irregular da sociedade configura violação à lei de direito privado de regência das obrigações dos gerentes perante a própria pessoa jurídica que dirigem e perante terceiros, na medida em que gera a impossibilidade de o patrimônio da pessoa jurídica arcar com suas dívidas, afetando-se, com isso, sua autonomia patrimonial¹¹⁸.

Sendo a dissolução irregular da sociedade (ou sua presunção decorrente da certificação pelo oficial de justiça, nos autos da execução fiscal, de não a ter encontrado no domicílio fiscal conhecido) hipótese de violação à lei privada e havendo a concomitância de créditos tributários inadimplidos por ela, há a subsunção do fato à norma da regra matriz de responsabilidade

¹¹⁷ Ao retratar a legislação que gera obrigações dos administradores perante a sociedade e a terceiros, o acórdão do RE 1.645.333 relata: “A Lei 6.404, de 1976 — atual Lei das Sociedades Anônimas —, aplicável supletivamente às sociedades limitadas, em seu art. 158, semelhantemente ao Decreto-lei 2.627, de 1940, por ela revogado, também disciplina a responsabilidade dos administradores por atos praticados com excesso de poderes ou violação à lei ou aos estatutos: ‘Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II - com violação da lei ou do estatuto. § 1º O administrador não é responsável por atos ilícitos de outros administradores, salvo se com eles for conivente, se negligenciar em descobri-los ou se, deles tendo conhecimento, deixar de agir para impedir a sua prática. Exime-se de responsabilidade o administrador dissidente que faça consignar sua divergência em ata de reunião do órgão de administração ou, não sendo possível, dela dê ciência imediata e por escrito ao órgão da administração, no conselho fiscal, se em funcionamento, ou à assembleia-geral. § 2º Os administradores são solidariamente responsáveis pelos prejuízos causados em virtude do não cumprimento dos deveres impostos por lei para assegurar o funcionamento normal da companhia, ainda que, pelo estatuto, tais deveres não caibam a todos eles. § 3º Nas companhias abertas, a responsabilidade de que trata o § 2º ficará restrita, ressalvado o disposto no § 4º, aos administradores que, por disposição do estatuto, tenham atribuição específica de dar cumprimento àqueles deveres. § 4º O administrador que, tendo conhecimento do não cumprimento desses deveres por seu predecessor, ou pelo administrador competente nos termos do § 3º, deixar de comunicar o fato à assembleia-geral, tornar-se-á por ele solidariamente responsável. Sobre as responsabilidades obrigacionais contratuais ou ordinárias dos sócios e administradores, confirmam-se as seguintes disposições do atual Código Civil: ‘Art. 1.001. As obrigações dos sócios começam imediatamente com o contrato, se este não fixar outra data, e terminam quando, liquidada a sociedade, se extinguirem as responsabilidades sociais.’ ‘Art. 1.025. O sócio, admitido em sociedade já constituída, não se exime das dívidas sociais anteriores à admissão.’ ‘Art. 1.052. Na sociedade limitada, a responsabilidade de cada sócio é restrita ao valor de suas quotas, mas todos respondem solidariamente pela integralização do capital social.’ Quanto à responsabilidade extraordinária dos administradores das sociedades, o atual Código Civil dispõe o seguinte: ‘Art. 1.016. Os administradores respondem solidariamente perante a sociedade e os terceiros prejudicados, por culpa no desempenho de suas funções’”. *In*: BRASIL, 2022b, p. 22.

¹¹⁸ Acentuando-se a importância do multicitado precedente do STF, que deu origem ao Tema 13 de repercussão geral, o acórdão do julgado também o utiliza como fundamento de decidir: “Registre-se que o Tribunal Pleno do STF, ao julgar, sob o regime de repercussão geral, o Recurso Extraordinário 562.276/PR (Rel. Ministra ELLEN GRACIE, TRIBUNAL PLENO, DJe de 10/02/2011), correspondente ao tema 13 daquela Corte, deixou assentado que ‘essencial à compreensão do instituto da responsabilidade tributária é a noção de que a obrigação do terceiro, de responder por dívida originariamente do contribuinte, jamais decorre direta e automaticamente da pura e simples ocorrência do fato gerador do tributo [...] O pressuposto de fato ou hipótese de incidência da norma de responsabilidade, no art. 135, III, do CTN, é a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade com excesso de poder ou infração à lei, contrato social ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias’”. *In*: BRASIL, 2022b, p. 25.

daquele que tinha o dever jurídico de impedir o referido ato ilícito, a teor do artigo 135, III, do CTN¹¹⁹.

O acórdão, por fim, denota fato que será mais aprofundado na quinta seção deste trabalho, que também voltará na abordagem desse julgado, o qual deu origem à presente tese repetitiva. Trata-se da atuação dos tribunais superiores, nomeadamente, do STJ, na definição da interpretação do artigo 135, III, do CTN.

Acentuando o que já foi sublinhado pela doutrina, consigna o julgado:

Sobre essa linha de interpretação, registra MARIA LÚCIA AGUILERA: “Na verdade, os Tribunais Superiores operaram uma alteração no preceito contido no caput do art. 135, III, do CTN, ao dispensar que a obrigação tributária fosse necessariamente resultante dos atos ilícitos praticados pelos administradores, bastando que se configurasse uma outra relação de causalidade: entre o ilícito societário (dissolução irregular) e a impossibilidade de adimplemento do crédito tributário pela sociedade”. Na linha de entendimento do Superior Tribunal de Justiça, portanto, o resultado decorrente da conduta do administrador, apto a gerar responsabilização, acaba sendo, de um modo genérico, o inadimplemento adicionado à impossibilidade de solução do débito no patrimônio da sociedade. É verdade que esse tribunal não demonstra explicitamente os fundamentos que provocaram tal *ruptura* com a literalidade. Todavia, pensamos que, implicitamente, esse entendimento se deve ao próprio desajuste entre a forma redacional do art. 135 do CTN, copiada do direito privado, e o contexto da obrigação tributária, conforme expusemos no tópico anterior. Trata-se, portanto, de adequar a literalidade ao influxo dos princípios e demais regras que regem o direito tributário, pois, como bem recorda PAULO DE BARROS CARVALHO, “não há texto sem contexto”¹²⁰.

O texto supracitado identifica a relação de causalidade que guiará a análise da abordagem da responsabilidade tributária de grupos econômicos, decorrente da

¹¹⁹ O acórdão do julgado deixa claro que o silogismo decorre de uma opção interpretativa a ser dada ao artigo 135, III, do CTN em duas passagens: “Na mencionada obra doutrinária são elencadas três possibilidades interpretativas do art. 135, caput, III, do CTN — ‘a) possibilidade interpretativa 1: o resultado consiste no surgimento da própria obrigação tributária, numa linha de interpretação mais próxima ao teor literal do art. 135, caput, quando alude à responsabilidade pelas ‘obrigações tributárias resultantes dos atos praticados com [...] infração de lei...’; b) possibilidade interpretativa 2: o resultado da conduta consiste no simples não recebimento do crédito por parte da Fazenda Pública; ou c) possibilidade interpretativa 3: o resultado consiste no não recebimento do crédito por parte da Fazenda Pública, associado à impossibilidade, ou redução da possibilidade, de obtenção desse valor junto ao patrimônio da sociedade’ –, bem como as possíveis influências de cada uma dessas linhas de interpretação na determinação dos tipos de conduta do administrador que podem ser consideradas infratoras, ressaltando-se que a jurisprudência dominante dos tribunais endossa a terceira possibilidade interpretativa, em que a conduta infratora será aquela que compromete o capital social em sua função externa (garantia de credores)”. *In: Ibidem*, p. 24. Mais adiante se infirma: “Na mesma obra, DANIEL MONTEIRO PEIXOTO, citando MARIA LÚCIA AGUILERA e PAULO DE BARROS CARVALHO, posiciona-se pela necessidade de afastamento da interpretação exclusivamente literal do art. 135, caput, III, do CTN, defendendo que ‘interpretação nesse sentido briga com a própria finalidade da regra de responsabilização, que é o de estabelecer meios de assegurar o adimplemento do crédito tributário. [...] O caminho, portanto, não é investigar se a obrigação tributária resulta ou não da conduta infratora do administrador, mas se a impossibilidade de cobrança em face da empresa decorre de fato atribuível ao administrador. [...] ao não recebimento do valor do tributo enquanto dano passível de ressarcimento, deve estar adicionada a circunstância de a conduta ilícita do administrador ter atuado como causa que impossibilite a solvabilidade no patrimônio da própria empresa. Por isso que se tem reconhecido, em âmbito jurisprudencial, a aplicação do preceito para os casos de dissolução irregular da sociedade’”. *In: Ibidem*, p. 24-25.

¹²⁰ BRASIL, 2022b, p. 25, grifo nosso.

responsabilidade de terceiros pelo ilícito societário, que é a dissolução irregular e a impossibilidade de adimplemento do crédito tributário pela pessoa jurídica dissolvida, real ou presumidamente, sem a necessidade de que os referidos créditos sejam “resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”. Logo, o que o julgado pontua é que a literalidade do artigo 135, III, do CTN não indica essa relação de causalidade, tendo ela se dado mediante construção jurisprudencial, a denominada “ruptura” implícita.

Em todos os casos tratados neste tópico, a responsabilidade tributária transcendente, diversa da pessoa jurídica contribuinte inadimplente, tinha como terceiros destinatários as pessoas específica e restritivamente elencadas no inciso III do artigo 135 do CTN. É dizer, não houve a extensão de responsabilidade a nenhuma outra pessoa que não integrasse umbilicalmente o corpo de gerência e mando da pessoa jurídica contribuinte devedora, para fins de aplicação da regra matriz da responsabilidade tributária de terceiros em questão.

O que se quer realçar é o fato de os precedentes do STJ analisados até aqui admitirem haver, portanto, previsão expressa, em lei complementar nacional, das pessoas naturais tidas como responsáveis pelos débitos tributários decorrentes da “relação de causalidade” entre a dissolução irregular da sociedade dissolvida e o débito inadimplido por esta, para aplicação da própria extensão da “ruptura” interpretativa do artigo 135 do CTN, pelo STJ.

3.4.3 Enunciado n.º 430, da súmula e Recurso Especial Representativo de Controvérsia 1.101.728

Inicia-se pelo teor do enunciado sumular: “O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente”. A referência legislativa da norma sujeita à interpretação ainda é mantida no artigo 135, III, do CTN, a indicar, pela leitura deste com o texto do enunciado, que não se induz, necessariamente, correlação direta entre a falta de pagamento de crédito tributário com a existência de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

Para bem se ler o enunciado, em conjugação com os que antecederam nos tópicos anteriores, parte-se da premissa de que a inadimplência se dá no âmbito de pessoa jurídica contribuinte existente, ativa, ou corretamente dissolvida, nos termos da legislação civil e de registro. Dessa forma, a irregularidade da dissolução, provada ou presumida, implica a existência de ilegalidade, a deflagrar a responsabilidade dos sócios administradores ou gerentes

que tinham essa função na data da dissolução, nos termos da já vista “correlação” criada pela “ruptura” com a literalidade do artigo 135 do CTN, já acentuada pelo julgado que deu origem ao Tema Repetitivo 981¹²¹.

Mantendo-se fiel à metodologia, colher-se-ão elementos contidos em acórdão, tidos como “precedentes de referência”, que tenham sido julgados no âmbito da 1ª Seção. No primeiro julgado mais antigo¹²², aborda-se, inicialmente, a análise da responsabilidade de sócios administradores, gerentes ou terceiros com função de gestão, perante a própria pessoa jurídica na qual exercem essas funções, mas também perante terceiros, à luz da legislação societária.

Ainda que, no âmbito das referências legislativas que deram origem ao enunciado de súmula, tenha havido apenas a remissão ao artigo 135, III, do CTN, o julgado em análise também incluiu o artigo 158, I e II, da Lei das Sociedades Anônimas (LSA)¹²³, conhecida como lei societária. Esse dispositivo trata da desvinculação do administrador, pelas obrigações contraídas por ele em nome da sociedade, desde que não se aja com culpa ou dolo e que se preze pela condução daquela de acordo com os parâmetros legais e estatutários.

O acórdão analisado infirma que a aferição de responsabilidade de administradores da pessoa jurídica é tida pela violação dos deveres atribuídos ao administrador, nos termos do referido artigo 158 da LSA, e não pelo viés da aplicação do princípio da separação da esfera patrimonial da pessoa jurídica com a do sócio, como se extrai do seguinte excerto do acórdão:

Em qualquer espécie de sociedade comercial, é o patrimônio social que responde sempre e integralmente pelas dívidas sociais. Nas Sociedades Anônimas, onde todo o capital se divide em ações, a responsabilidade dos sócios, participantes ou acionistas é limitada ao montante das ações, por eles subscritas ou adquiridas, as quais facilitam, por sua circulação, a substituição de todos os sócios ou acionistas (Miranda Valverde). Ou, ainda, segundo Amador Paes de Almeida ‘pode a sociedade anônima ser definida como a pessoa jurídica de direito privado, de natureza mercantil, com o capital dividido em ações, sob uma denominação, limitando-se a responsabilidade dos acionistas ao preço da emissão das ações subscritas ou adquiridas’ (in Manual das Sociedades Comerciais, 8a ed., 1995, Saraiva). Contudo, a responsabilidade de

¹²¹ Vale a repetição de trecho já transcrito do referido julgado: “Na linha de entendimento do Superior Tribunal de Justiça, portanto, o resultado decorrente da conduta do administrador, apto a gerar responsabilização, acaba sendo, de um modo genérico, o inadimplemento adicionado à impossibilidade de solução do débito no patrimônio da sociedade”. In: BRASIL, 2022b, p. 25.

¹²² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Divergência no Recurso Especial 174.532/PR**. Relator: Min. José Delgado, 18 de junho de 2001. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200001211480&dt_publicacao=20/08/2001. Acesso em: 2 jun. 2024.

¹²³ Lei Ordinária Federal n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976: “Art. 158. O administrador não é pessoalmente responsável pelas obrigações que contrair em nome da sociedade e em virtude de ato regular de gestão; responde, porém, civilmente, pelos prejuízos que causar, quando proceder: I - dentro de suas atribuições ou poderes, com culpa ou dolo; II - com violação da lei ou do estatuto”. In: BRASIL. **Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República, 1976a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acessos em: 3 jun. 2024.

direção é mais ampla. Os diretores não respondem pessoalmente pelas obrigações contraídas em nome da sociedade, mas respondem para com esta e para com terceiros solidária e ilimitadamente pelo excesso de mandato e pelos atos praticados com violação do estatuto ou lei (art. 158, I, e II, da Lei n.º 6.404/76). A lei, portanto, que regula a constituição das S/A condicionou a responsabilidade do diretor à prática de atos com violação do estatuto ou da lei. Toma-se claro, entretanto, que tal responsabilidade limita-se somente ao período do seu exercício gerencial.

A violação a esses deveres, a cargo do administrador da sociedade empresária e expressos na lei societária, é a materialização da previsão contida no inciso III do artigo 135 do CTN, hábil a autorizar a extensão da responsabilidade tributária.

A mera existência de débito tributário não pago pela sociedade empresária, porém, não é, por si só, fato jurídico dotado de ilegalidade hábil ao enquadramento da conduta do administrador à regra matriz de responsabilidade tributária, prevista no referido artigo do CTN. Esse debate fica realçado na descrição fática do outro julgado¹²⁴ que serviu como referência à edição do enunciado sumular: “A embargante sustenta, em síntese, que a ausência de recolhimento dos tributos devidos revela infração à lei suficiente para caracterizar a responsabilidade objetiva do sócio-gerente”.

Em seguida, o voto condutor do referido acórdão infirma a jurisprudência do STJ, tendo em vista que a violação ao dever jurídico de pagar o tributo, por si só, não é ato ilegal capaz de deflagrar a responsabilidade tributária.

Embora manifeste entendimento no sentido de que o patrimônio da empresa, bem como o de seus sócios, é responsável pelas obrigações assumidas pela sociedade, a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça consolidou-se no sentido de que a responsabilidade do sócio pelas dívidas da sociedade depende da comprovação de que este agiu com infração à lei, ao regulamento ou com excesso de mandato, aí não se incluindo o simples inadimplemento de obrigações tributárias¹²⁵.

Ressalta-se que o texto assenta a separação patrimonial entre sócio, de forma genérica, e sociedade empresária. Ele não trata especificamente de sócio que aja como administrador ou gerente da pessoa jurídica contribuinte, que são as figuras previstas no artigo 135, III, do CTN. Além disso, afirma-se também que o “simples inadimplemento de obrigações tributárias” não é ato de “infração à lei, ao regulamento o com excesso de mandato”, não sendo, pois, condutas

¹²⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Agravo Regimental em Embargos de Divergência em Recurso Especial 471.107/MG**. Processual civil. Agravo regimental. Tributário. Embargos de divergência. Execução fiscal. Redirecionamento para o sócio-gerente. Impossibilidade. Incidência do verbete da súmula 168/STJ. Dissenso entre acórdão que não conheceu do apelo, ante o óbice das súmulas 282 e 356 do STF e outro que apreciou o mérito do recurso especial. Divergência não configurada. Relator: Min. Luiz Fux, 22 de setembro de 2004. p. 6. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200400542220&dt_publicacao=25/10/2004. Acesso em: 2 jun. 2024.

¹²⁵ BRASIL, 2004, p. 6.

previstas no *caput* do artigo 135 do CTN a ensejarem a responsabilização dos terceiros escritos nos seus incisos.

A análise do enunciado n.º 430, da súmula do STJ, tem particular importância para a aferição de responsabilidade de grupo econômico, na medida em que há limitação da responsabilidade tributária. No âmbito subjetivo, para se deflagrar a responsabilidade tributária das pessoas naturais vinculadas intrinsecamente à pessoa jurídica contribuinte, sendo sócio, sócio administrador ou gerente, é necessária a comprovação de que eles agiram com “infração à lei, ao regulamento ou com excesso de mandato”. Já no âmbito normativo, julgou-se para não se entender como ato ilegal o “simples inadimplemento de obrigações tributárias”, apto a impor responsabilidade de terceiro ao sócio, o qual, repita-se, está contido no próprio corpo social da pessoa jurídica contribuinte inadimplente, não sendo, portanto, pessoa, natural ou jurídica, alheia com existência própria ou alheia.

Por fim, trata-se agora do acórdão proferido no julgamento do REsp 1.101.728¹²⁶ representativo de controvérsia. Apesar de a análise estar limitada ao aspecto da responsabilidade tributária tratada no julgado, é necessário que se trate do âmbito fático que motivou sua conclusão.

Do relatório, colhe-se que a origem da causa se trata de execução fiscal proposta contra pessoa jurídica contribuinte e seu sócio administrador, por débito tributário daquela, apresentado ao Fisco mediante declaração, por ser decorrente da incidência de ICMS, sujeito a lançamento por homologação e cujo crédito tributário declarado não foi adimplido.

“A presente execução tem por escopo débito declarado pelo próprio contribuinte, através da Guia de Informação e Apuração (GIA)”, sendo que “a simples declaração pelo contribuinte já é suficiente para constituição do crédito tributário, não sendo necessária expressa homologação pela Fazenda. A instauração de procedimento com outorga de defesa se mostraria necessária apenas se o Fisco viesse a alterar os valores declarados pelo contribuinte”¹²⁷.

A hipótese julgada, portanto, não lida com lançamento fiscal realizado pelo ente público em razão do descumprimento de norma tributária, e sim em razão de exigência judicial de débito

¹²⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial 1.101.728/SP**. Tributário. Recurso especial. Execução fiscal. Tributo declarado pelo contribuinte. Constituição do crédito tributário. Procedimento administrativo. Dispensa. Responsabilidade do sócio. Tributo não pago pela sociedade. Relator: Min. Teori Zavascki, 11 de março de 2009b. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200802440246&dt_publicacao=23/03/2009. Acesso em: 3 jun. 2024.

¹²⁷ *Idem*, 2009b, p. 2.

declarado pelo contribuinte e não pago, fato este que dispensa qualquer atitude da autoridade fazendária para sua constituição e dá azo à pretensão executiva¹²⁸.

Não houve, no referido precedente, a definição específica de uma tese que resumisse o quanto restou decidido no julgado. Houve, porém, a afirmação quanto ao posicionamento do STJ em relação à percepção de inexistência de ato ilegal no mero inadimplemento de débito tributário.

Conforme jurisprudência pacificada nesta Corte, para que se viabilize a responsabilização patrimonial do sócio na execução fiscal, é indispensável que esteja presente uma das situações caracterizadoras da responsabilidade subsidiária do terceiro pela dívida do executado, nos moldes das hipóteses previstas no art. 135 do CTN. A simples falta de pagamento do tributo não configura, por si só, nem em tese, circunstância que acarreta essa responsabilidade subsidiária dos sócios¹²⁹.

O texto reforça a inexistência na ilicitude da “simples falta de pagamento do tributo”, ao afirmar que ela “nem em tese” é capaz de gerar a responsabilidade do sócio.

Não há, nem nos julgados tratados para a edição do enunciado n.º 430, da súmula, nem neste agora em análise, a definição do momento no qual a Fazenda Pública perquirirá a existência das condutas previstas no artigo 135 do CTN, para depois aferir o enquadramento daquela que seja “caracterizadora de responsabilidade tributária de terceiro pela dívida executada”.

3.4.4 Recurso Especial Representativo de Controvérsia 1.104.900

O precedente tem relação com a aferição da legitimação para figurar no polo passivo da execução fiscal. Neste também não se estabeleceu tese específica, mas há afirmação contida na ementa a definir o conteúdo a ter efeito para aplicação transcendente das partes¹³⁰ e tem o seguinte teor:

A orientação da Primeira Seção desta Corte firmou-se no sentido de que, se a execução foi ajuizada apenas contra a pessoa jurídica, mas o nome do sócio consta da CDA, a ele incumbe o ônus da prova de que não ficou caracterizada nenhuma das

¹²⁸ Essa é a essência do próprio enunciado n.º 436, da súmula do STJ, editada após o julgamento do agora tratado REsp representativo de controvérsia. *In*: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n.º 436**. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. Brasília, DF: STJ, 2010e. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula436-440.pdf.

Acesso em: 3 jun. 2024.

¹²⁹ *Idem*, 2009b, p. 8.

¹³⁰ Pois submetido à sistemática do artigo 543-C, do decaído Código de Processo Civil (CPC/1973).

circunstâncias previstas no art. 135 do CTN, ou seja, não houve a prática de atos “com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”.

Trata-se, aqui também, da interpretação do conteúdo normativo do artigo 135 do CTN, como artigo de lei prequestionado. A contextualização do precedente decorre da práxis quanto à viabilidade do exercício de direito de defesa, pelo sócio, por exceção de pré-executividade, no caso de seu nome não constar originariamente na CDA, ou pela via dos embargos à execução, caso conste ele no título executivo.

É que, pelo enunciado n.º 393, da súmula do STJ, “a exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória”¹³¹. Nesse sentido, apesar de a ilegitimidade passiva ser espécie de matéria de ordem pública, ínsita à condição da ação, o fato de o nome do sócio constar na CDA lhe impõe a obrigação da garantia do juízo e produção de prova da alegação. A prova, nesse caso, visa à desconstituição da presunção relativa conferida à CDA, em observância à norma que rege a confecção do título executivo.

É o que se colhe de excerto do julgado¹³², utilizado pelo precedente:

A indicação, na Certidão de Dívida Ativa, do nome do responsável ou do corresponsável (Lei 6.830/80, art. 2º, § 5º, I; CTN, art. 202, I), confere ao indicado a condição de legitimado passivo para a relação processual executiva (CPC, art. 568, I), mas não confirma, a não ser por presunção relativa (CTN, art. 204), a existência da responsabilidade tributária, matéria que, se for o caso, será decidida pelas vias cognitivas próprias, especialmente a dos embargos à execução.

O precedente trata do ônus processual a que incumbe o sócio executado de provar, no curso da execução fiscal, não ter subsumido sua conduta às hipóteses previstas no artigo 135 do CTN, caso seu nome conste na CDA, afastando, dessa maneira, sua responsabilidade patrimonial como terceiro.

Há também tratamento do ônus processual devido pela Fazenda Pública na pretensão de redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de não haver o nome do corresponsável ou sócio na CDA original. Isso é lido no âmbito do mesmo julgado tratado no precedente arrolado

¹³¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n.º 393**. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. Brasília, DF: STJ, 2009c. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=SUMU&sumula=393>. Acesso em: 3 jun. 2024.

¹³² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial 900.371/SP**. Tributário. Processual civil. Execução fiscal. Redirecionamento contra sócio-gerente que figura na certidão de dívida ativa como corresponsável. Possibilidade. Distinção entre a relação de direito processual (pressuposto para ajuizar a execução) e a relação de direito material (pressuposto para a configuração da responsabilidade tributária). Relator: Min. Teori Zavascki, 20 de maio de 2008e. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200602319952&dt_publicacao=02/06/2008. Acesso em: 3 jun. 2024.

anteriormente, inobstante não se referir à definição a que ele chegou, pois se tratou apenas da parte executada:

É diferente a situação quando o nome do responsável tributário não figura na certidão de dívida ativa. Nesses casos, embora configurada a legitimidade passiva (CPC, art. 568, V), caberá à Fazenda exequente, ao promover a ação ou ao requerer o seu redirecionamento, indicar a causa do pedido, que há de ser uma das situações, previstas no direito material, como configuradoras da responsabilidade subsidiária.¹³³

Não se quer, no âmbito deste trabalho, extrapolar a limitação do texto constante nas definições das teses estabelecidas nos precedentes. Como alertado, o excerto do julgado acima trazido, ainda que lançado como fundamento de decidir do precedente tratado neste tópico, não se sujeitou ao processo de elaboração ao qual aquele passou, razão pela qual não goza da mesma força argumentativa¹³⁴ conferida pelo sistema processual aos que tenham tido o referido crivo.

Há, porém, a complementação à própria tese alinhavada nesse precedente, quando o nome do sócio não constar da CDA, a impor ônus probatório à Fazenda Pública de demonstrar as situações previstas no direito material como configuradoras da responsabilidade tributária, para, desse modo, obter legitimamente a inclusão do sócio no polo passivo da execução fiscal ou, no curso desta, requerer o redirecionamento àquele.

Essas situações de direito material, para serem configuradoras de responsabilidade tributária, devem obediência às condições e situações previstas em lei complementar nacional, como tem deixado consignado o STF, em precedentes arrolados na segunda seção deste trabalho.

3.4.5 Tema Repetitivo 444

O presente tema visou à definição do momento de aferição do início da pretensão fazendária para estabelecer o prazo prescricional para o redirecionamento da execução fiscal, aos sócios, na hipótese do ato ilegal de dissolução irregular da pessoa jurídica contribuinte. Houve votos-vista, os quais se adequaram ao que restou decidido pelo voto do relator. As teses gozam da seguinte literalidade:

(i) 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; (ii) a citação positiva do sujeito passivo devedor original da obrigação tributária, por si só, não provoca o início do prazo prescricional quando o ato de dissolução irregular for a ela ulterior, uma vez que, em tal hipótese, inexistirá, na aludida data (da citação),

¹³³ BRASIL, 2008e, p. 5.

¹³⁴ *Idem*, 2022a, p. 5-6.

pretensão contra os sócios-gerentes (conforme decidido no REsp 1.101.728/SP, no rito do art. 543-C do CPC/1973, o mero inadimplemento da exação não configura ilícito atribuível aos sujeitos de direito descritos no art. 135 do CTN). O termo inicial do prazo prescricional para a cobrança do crédito dos sócios-gerentes infratores, nessa circunstância, é a data da prática de ato inequívoco indicador do intuito de inviabilizar a satisfação do crédito tributário já em curso de cobrança executiva promovida contra a empresa contribuinte, a ser demonstrado pelo Fisco, nos termos do art. 593 do CPC/1973 (art. 792 do novo CPC – fraude à execução), combinado com o art. 185 do CTN (presunção de fraude contra a Fazenda Pública); e, (iii) em qualquer caso, a decretação da prescrição para o redirecionamento impõe seja demonstrada a inércia da Fazenda Pública, no lustro que se seguiu à citação da empresa originalmente devedora (REsp 1.222.444/RS) ou ao ato inequívoco mencionado no item anterior (respectivamente, nos casos de dissolução irregular precedente ou superveniente à citação da empresa), cabendo às instâncias ordinárias o exame dos fatos e provas atinentes à demonstração da prática de atos concretos na direção da cobrança do crédito tributário no decurso do prazo prescricional¹³⁵.

As duas primeiras teses são afeitas à deflagração da apuração da responsabilidade tributária de terceiros no âmbito do executivo fiscal; a última, aos efeitos da inércia fazendária, não sendo ela objeto do trabalho.

A tese “i” cria marco inicial para o prazo prescricional do redirecionamento da execução fiscal às pessoas naturais dos sócios-gerentes infratores, que é a concomitância da certificação do oficial de justiça da diligência de citação, obviamente frustrada, da pessoa jurídica contribuinte devedora que não mais se encontrava no endereço de seu domicílio informado. A dissolução — ato ilegal, portanto — ocorrera antes da propositura da ação executiva, motivo pelo qual era inexigível à Fazenda Pública ter conhecimento do referido fato.

É que o enunciado n.º 435, da súmula do STJ, tratado anteriormente, estabelece a certidão do oficial de justiça, que atesta o fato de o contribuinte pessoa jurídica devedora não ter sido encontrado no seu domicílio fiscal conhecido, como marco processual hábil a conferir presunção de dissolução irregular da sociedade, em razão da falta de comunicação, aos órgãos fazendários, comerciais e de registro, da referida mudança. Essa tese guarda coerência com o enunciado n.º 392, da súmula do STJ, já visto, que viabiliza a mudança da CDA, no curso da ação de execução fiscal, para correção de erros formais e materiais, salvo o que implique a mudança do polo passivo.

A tese “ii” parte da premissa de que a citação da pessoa jurídica devedora efetivamente ocorreu e analisa a espécie de débito objeto da execução, vale dizer, se foram decorrentes ou não de mero inadimplemento. Caso o sejam, o marco inicial da prescrição da pretensão fazendária de redirecionar a execução aos sócios gerentes infratores se iniciará na configuração

¹³⁵ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Tema Repetitivo 444**. Brasília, DF: STJ, 2010f. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=444&cod_tema_final=444. Acesso em: 3 jun. 2024.

do ato ilegal da dissolução irregular no curso da execução fiscal, ou, se não dissolvida, pela existência de ato inequívoco que vise inviabilizar o pagamento do débito exequendo por ela, por ser indicativo de fraude contra credor, no curso do processo executivo, nos termos definidos tanto pelo Código de Processo Civil (CPC) — Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015 — quanto pelo CTN.

Observe-se que a referida tese “ii” cria marco inicial de prescrição da pretensão executiva débito de natureza tributária contra “sócios-gerentes infratores”, sem que lei complementar nacional expressamente o preveja. Nem o artigo 185 do CTN nem o artigo 792 do CPC regram matéria de prescrição. Faz-se essa observação em razão dos precedentes já analisados no âmbito da segunda seção deste trabalho, guardando-se coerência com a metodologia aplicada¹³⁶.

Repete-se no curso destas o que tem sido lido nas demais teses e súmulas tratadas neste item do trabalho, que é a aplicação da viabilidade de responsabilização de sócios

¹³⁶ A questão gerou debate no curso da formação do precedente. A criação do marco inicial de interrupção da prescrição ensejou manifestação do Ministro Gurgel de Faria, que consignou, em seu voto vista, que “a retroatividade do marco interruptivo da prescrição à data do ajuizamento da causa (art. 219, § 1º, do CPC/1973) não pode ser considerada para o início da recontagem do prazo prescricional, pois não há previsão em lei complementar nesse sentido (art. 146, III, da CF/1988). Ademais, caso assim fosse, o prazo transcorrido até o ato interruptivo seria acrescido automaticamente do tempo necessário à sua efetivação, o que, na prática, sujeitaria o credor a eventual falha da máquina judiciária e, em tese, poderia permitir que essa retroação, operada em favor do credor, na verdade, fosse a ele prejudicial, situação, até então, não admitida pela sedimentada orientação jurisprudencial desta Corte Superior”. No voto condutor do acórdão, que aglutinou todas as discussões ocorridas no âmbito do julgamento, o Ministro Relator, Herman Benjamin, infirma a viabilidade da escolha do marco prescricional, no advento do ato ilícito de dissolução irregular da sociedade, em fase ulterior à propositura da execução fiscal: “É nesse ponto que, com a devida vênia, não identifique resposta plausível no judicioso voto-vista apresentado pelo eminente Ministro Gurgel de Faria. Nossa divergência decorre de duas premissas por ele estabelecidas, segundo as quais a citação do estabelecimento empresarial (ou o despacho que a ordena) dá início ao prazo de cinco anos para redirecionamento da Execução Fiscal, exista ou não, no mundo dos fatos, corresponsável solidário nessa data (premissa n.º 1), e, sem prejuízo, nenhum ato ilícito praticado após a ocorrência do fato gerador pode gerar, na Execução Fiscal em curso, a atribuição de responsabilidade a terceiros (premissa n.º 2). Essa linha interpretativa, *data venia*, dá respaldo ao planejamento tributário em seu aspecto mais pernicioso, pois, e vou me limitar a um único exemplo, basta aguardar o transcurso do prazo quinquenal para que os sócios da empresa esgotem o seu patrimônio, transferindo-o para outra, criada com atividade e quadro societário similar – o que, na forma sugerida, impedirá o redirecionamento contra a nova empresa (pela prescrição para tal finalidade) e, por outro lado, conduzirá a Execução Fiscal à extinção por prescrição intercorrente em favor do devedor original (que não mais existirá, ou subsistirá sem qualquer patrimônio, situação que atrairá a incidência da prescrição na forma do art. 40 da LEF). Reitero: se a citação ocorre regularmente, e a realidade apurada é de que, nesse instante (citação do devedor original), há mero inadimplemento (ou seja, inexistência de dissolução irregular ou prática de qualquer outro ato ilícito imputável ao sócio-gerente), o prosseguimento da Execução Fiscal (com a realização dos atos subsequentes que podem ou não conduzir ao êxito da penhora ou arresto de bens) só pode ocorrer contra a pessoa jurídica, devedora principal, não havendo pretensão a ser exercida contra o sócio, pois, como se sabe, a inadimplência é imputável à empresa e não se confunde com ilícito do sócio-gerente.” *In*: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial 1.201.993/SP**. Processual civil e tributário. Recurso representativo de controvérsia (afetado na vigência do art. 543-C do CPC/1973 – art. 1.036 do CPC/2015 – e resolução STJ 8/2008). Execução fiscal. Dissolução irregular. Termo inicial da prescrição para o redirecionamento. *Distinguishing* relacionado à dissolução irregular posterior à citação da empresa, ou a outro marco interruptivo da prescrição. Relator: Min. Herman Benjamin, 8 de maio de 2019a. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201001275952&&dt_publicacao=12/12/2019. Acesso em: 3 jun. 2024.

administradores, gerentes ou sócios gerentes infratores. Todos os que são arrolados para se responsabilizarem pessoalmente pelos débitos da pessoa jurídica são vinculados a ela por obrigação de administração.

Essa observação é válida pelo fato de, na análise do julgamento que deu origem ao presente precedente, ter havido a formulação de teses, pelos diferentes ministros votantes, quanto à viabilidade de se arrolarem novos corresponsáveis para responderem pelo débito exequendo, sem que, necessariamente, se tratasse de sócios-administradores ou gerentes vinculados, pela forma genérica com a qual se tratou o tema.

3.4.6 Tema Repetitivo 1.049

Este tema se integra ao enunciado n.º 392, da súmula do STJ. O dispositivo legal prequestionado, relacionado à responsabilidade tributária, é o artigo 132¹³⁷ do CTN, o qual está inserido no capítulo de responsabilidade de sucessores.

A tese firmada tem a seguinte redação:

A execução fiscal pode ser redirecionada em desfavor da empresa sucessora para cobrança de crédito tributário relativo a fato gerador ocorrido posteriormente à incorporação empresarial e ainda lançado em nome da sucedida, sem a necessidade de modificação da Certidão de Dívida Ativa, quando verificado que esse negócio jurídico não foi informado oportunamente ao Fisco¹³⁸.

A tese definida visa a estabelecer a viabilidade da responsabilidade tributária da empresa sucessora relativa aos fatos geradores de tributos realizados pela sociedade sucedida e cujos lançamentos também ainda tenham ocorrido em nome desta, mesmo já aperfeiçoados os eventos de sucessão empresarial.

O enunciado n.º 392, da súmula do STJ, ao passo que autoriza a substituição da CDA para correção de erros formais e materiais no curso da execução fiscal, veda a alteração do polo passivo. Do acórdão do julgado¹³⁹ que deu origem ao referido tema repetitivo, colhe-se o seguinte:

¹³⁷ 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 a 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. *In*: BRASIL, 1966.

¹³⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Tema Repetitivo 1.049**. Brasília, DF: STJ, 2020d. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1049&cod_tema_final=1049. Acesso em: 3 jun. 2024.

¹³⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial 1.848.993/SP**. Processual civil e tributário. Recurso especial representativo de controvérsia. Execução fiscal. Sucessão empresarial, por incorporação.

Inicialmente, analiso a questão sob o enfoque da validade do lançamento. É bem verdade que, de acordo com o que dispõem os arts. 1.118 do Código Civil e 219, II, da Lei n. 6.404/1976, a incorporação empresarial é causa de extinção da pessoa jurídica incorporada. Art. 1.118. Aprovados os atos da incorporação, a incorporadora declarará extinta a incorporada, e promoverá a respectiva averbação no registro próprio. Art. 219. Extingue-se a companhia: [...] II - pela incorporação ou fusão, e pela cisão com versão de todo o patrimônio em outras sociedades.

As leis societária e civil estipulam que, observado o procedimento específico e registrado para tais fins nos órgãos próprios, se considera extinta a pessoa jurídica sujeita aos eventos de incorporação, fusão e cisão de versão total do patrimônio.

De acordo com o acórdão, porém, não vinculam o Fisco os pactos privados, assim entendidos os acordos que levaram aos eventos da extinção da pessoa jurídica devedora de tributos, quando implicarem a mudança da responsabilidade pelo seu pagamento.

Todavia, considerando que essa específica hipótese de extinção da pessoa jurídica decorre de negócio jurídico, ou seja, de vontade livremente manifestada pelas empresas envolvidas, a produção de seus efeitos, na esfera tributária, há de se compatibilizar com a norma geral de natureza de lei complementar (art. 146, III, “a”, da Constituição Federal) contida no art. 123 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”. Assim, para que a extinção da pessoa jurídica resultante de incorporação surta seus efeitos também no âmbito tributário, faz-se necessário que essa operação seja oportunamente comunicada ao Fisco, pois somente a partir da ciência da realização desse negócio *inter partes* é que a Administração Tributária saberá oficialmente da modificação do sujeito passivo e poderá realizar os novos lançamentos em nome da empresa incorporadora (art. 121 do CTN) e cobrar dela, sucessora, os créditos já constituídos (art. 132 do CTN)¹⁴⁰.

Havendo, pois, pendência na informação ao Fisco quanto à mudança da situação jurídica do contribuinte, que deixa de existir juridicamente como entidade autônoma, não é exigível que ele se abstenha de realizar os lançamentos de obrigações tributárias devidas pela sucedida, contribuinte original, por lhe presumir ainda dotada de personalidade autônoma. Esse dever de informação está a cargo da incorporadora, sucessora empresarial. Diz o acórdão:

Em outras palavras, se a incorporação não foi oportunamente informada, é de se considerar válido o lançamento realizado contra o contribuinte original que veio a ser incorporada, não havendo a necessidade de modificação desse ato administrativo para fazer constar o nome da empresa incorporadora, sob pena de permitir que esta última se beneficie de sua própria omissão. Frise-se que compete a ela (incorporadora) dar publicidade desse negócio jurídico, porquanto isso é de seu exclusivo interesse, sendo certo que o simples registro na Junta Comercial não alcança essa finalidade em relação

Ocorrência antes do lançamento, sem prévia comunicação ao fisco. Redirecionamento. Possibilidade. Substituição da CDA. Desnecessidade. Relator: Min. Gurgel de Faria, 26 de agosto de 2020e. p. 8. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201903434053&dt_publicacao=09/09/2020. Acesso em: 3 jun. 2024.

¹⁴⁰ BRASIL, 2020e, p. 8-9.

à administração tributária, visto que não há na Lei n. 8.934/1994 previsão expressa de que esta (a administração tributária) seja pessoalmente cientificada desses assentamentos¹⁴¹.

Eis, aqui, a parte que se integra ao enunciado n.º 392, da súmula do STJ, a justificar a vedação carreada nesse último quanto à inviabilidade de haver modificação no polo passivo, na hipótese de substituição da CDA.

O lançamento fiscal define o contribuinte original do débito e, em sendo o caso, os corresponsáveis. A mudança do polo passivo da CDA criaria, em última análise, modificação desse ato administrativo, já encerrada a fase administrativa e tendo iniciada a fase executiva.

No caso da tese definida no Tema agora analisado, no intervalo entre a efetivação dos eventos modificativos/extintivos da sociedade sucedida e a comunicação destes ao Fisco, há a comunhão da responsabilidade tributária entre a sucedida e a sucessora, nos fatos geradores ocorridos no ínterim, atribuídos presumidamente apenas àquela, sem que seja necessária a modificação do ato de lançamento fiscal, para que conste esta última também como contribuinte ou responsável.

Ocorrendo a informação ao Fisco dos eventos, há, para fins das relações jurídico-tributárias, a efetivação da extinção da sociedade sucedida e o nascimento de um novo contribuinte: a sucessora, isoladamente e, como tal, apta a assumir a responsabilidade pelas obrigações a que der causa. A partir do cumprimento da obrigação de informação ao Fisco, apenas contra sociedade sucessora é que poderão ser realizados lançamentos fiscais relativos aos fatos geradores ocorridos a contar da referida informação, não mais em relação à pessoa jurídica sucedida.

Aponta o acórdão:

A propósito, não desconheço a orientação jurisprudencial de que não é possível o redirecionamento de execução fiscal em desfavor dos sucessores para a cobrança de crédito lançado em nome de pessoa já falecida. Essa diretriz, todavia, não se aplica à hipótese em comento. Digo isso porque, enquanto o evento morte da pessoa natural cuida de *fato jurídico* que opera seus efeitos desde logo, independentemente da vontade de seus sucessores, a extinção da pessoa jurídica por incorporação resulta de *negócio jurídico*, de sorte que, em respeito à disposição contida no art. 123 do CTN, seus efeitos quanto à modificação da sujeição passiva somente vincularão o Fisco depois que este for pessoalmente cientificado da operação. Por outro lado, se ocorrer a comunicação da sucessão empresarial ao Fisco antes do surgimento do fato gerador, é de se reconhecer a nulidade do lançamento equivocadamente realizado em nome da pessoa incorporada e, por conseguinte, a impossibilidade de modificação do sujeito passivo diretamente no âmbito da execução fiscal, sendo vedada a substituição da CDA para esse propósito, consoante posição já sedimentada na Súmula 392 do STJ (“A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação

¹⁴¹ BRASIL, 2020e, p. 9.

da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução.”)¹⁴².

Já quanto aos débitos tributários executados devidos pela sociedade sucedida ao tempo que ocorreu o evento, o precedente aplica a literalidade da disposição contida na cabeça do artigo 132 para entender que a assunção da responsabilidade, imposta por lei, induz a própria modificação do polo passivo constante na CDA original, afastando-se, com isso, a vedação contida no enunciado n.º 392, da súmula do STJ. É dizer, portanto, que a modificação do polo passivo da execução fiscal — e, por conseguinte, da própria CDA — decorre de mandamento legal.

Lê-se no acórdão:

Conforme já explanado, é com a efetiva comunicação do negócio jurídico que o Fisco toma conhecimento do novo sujeito passivo a ser considerado no lançamento, razão pela qual esse momento deve ser entendido, para fins de responsabilização da empresa sucessora, como a data do ato da incorporação de que trata o caput do art. 132 do CTN. E por se tratar de imposição automática — expressamente determinada na lei — do dever de pagar os créditos tributários validamente lançados em nome da sucedida, a sucessora pode ser acionada independentemente de qualquer outra diligência por parte da Fazenda credora, visto que a sua responsabilidade não está relacionada com o surgimento da obrigação tributária (art. 121 do CTN), mas com o seu inadimplemento (art. 132 do CTN)¹⁴³.

O precedente estabelece premissas válidas para o desenvolvimento deste trabalho. A primeira é que decorre de “imposição automática — expressamente determinada na lei — do dever de pagar créditos tributários” a obrigação do responsável, no caso, da sociedade sucessora, nascida em razão dos eventos societários previstos no artigo 132 do CTN. Essa obrigação, por sua vez, faz desnecessária até a modificação da CDA para que se lhe seja exigido o débito inadimplido na ação executiva que já esteja em curso contra a empresa sucedida. A “imposição automática” da responsabilidade de pagar créditos tributários de terceiros, imposto à pessoa jurídica sucessora, portanto, decorre de lei, a qual, como visto na segunda seção deste trabalho, é lei complementar nacional.

Outra premissa, ainda que não expressa, mas extraída do raciocínio desenvolvido pelo precedente, é que a inviabilidade de modificação do polo passivo da CDA, a que alude o enunciado n.º 392, da súmula do STJ, decorre do fato de que essa providência implicaria “modificação desse ato administrativo”, qual seja, o “lançamento realizado contra o contribuinte original”.

¹⁴² BRASIL, 2020e, p. 9-10.

¹⁴³ *Ibidem*, p. 10.

Essas premissas servem bem para se vislumbrar a aferição de extensão da responsabilidade tributária a grupo econômico, no curso da fase executiva do débito do contribuinte.

3.4.7 Enunciado n.º 554, da súmula e Tema Repetitivo 382

O enunciado tratado neste tópico teve como escopo definir o espectro de abrangência da responsabilidade da empresa sucessora, em relação aos consectários moratórios e punitivos do débito tributário não pago pela empresa sucedida, tendo a seguinte redação:

Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão¹⁴⁴.

Os dispositivos tidos como prequestionados e, portanto, sujeitos à análise do STJ, foram os artigos 113, §1º, 129, 132, 133 e 139, todos do CTN¹⁴⁵.

O primeiro acórdão, vinculado a julgamento¹⁴⁶ da 1ª Seção e lançado como precedente originário, cria raciocínio para validar a responsabilidade da sucessora pelas multas moratórias

¹⁴⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Súmula n.º 554**. Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão. Brasília, DF: STJ, 2015a. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/doc.jsp?livre=%22554%22.num.&b=SUMU&p=false&l=10&i=1&operador=E&ordenacao=-@NUM>. Acesso em: 3 jun. 2024.

¹⁴⁵ Nos artigos insertos na Seção II (responsabilidade de sucessores) e Seção III (responsabilidade de terceiros) também se encontram incisos que especificam as situações jurídicas indicativas e deflagradoras da responsabilidade e que não foram mencionados na literalidade dos dispositivos mencionados no âmbito da referência legislativa que consta na descrição do enunciado de súmula. Os artigos têm a seguinte redação: “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente”; “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”; “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 a data do ato pelas pessoas jurídicas de direito privado fusionadas, transformadas ou incorporadas”; “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 a data do ato” e “Art. 139. O crédito tributário decorre da obrigação principal e tem a mesma natureza desta”. In: *Idem*, 1966.

¹⁴⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Declaração no Recurso Especial 923.012/MG**. Embargos declaratórios em recurso especial representativo de controvérsia. Art. 543-C, do CPC. Tributário. Responsabilidade por infração. Sucessão de empresas (incorporação). ICMS. Base de cálculo. Valor da operação mercantil. Exclusão de mercadorias dadas em bonificação desde que incondicional. Matéria decidida pela 1a. Seção, no REsp. 1.111.156/SP, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 22.10.2009, sob o regime do art. 543-C do CPC. Assertiva do acórdão recorrido de que não ficou comprovada essa incondicionalidade, na hipótese dos autos. Ausência de omissão, contradição ou obscuridade. Pretensão de alteração do julgado. Embargos de declaração rejeitados. Relator: Min. Napoleão Nunes Maia, 10 de abril de 2013. p. 11-12. Disponível em:

e punitivas, surgidas em decorrência da existência de débitos tributários não pagos pela sucedida. Esse vínculo surge a partir do momento do fato gerador, vale dizer, do nascimento da obrigação tributária principal da qual a sucedida fez parte, independentemente de estarem as multas constituídas definitivamente ou não na data do evento sucessório.

4. Quanto à responsabilidade do sucessor pelas multas (moratórias ou punitivas), observe-se que o ordenamento jurídico tributário admite o chamamento de terceiros para arcar com o pagamento do crédito tributário, na forma dos arts. 128 e seguintes do CTN, sendo expresso o art. 132 do CTN [...]. 5. Ora, a incorporação, nos termos da legislação pátria (art. 227 da Lei 6.404/76 e art. 1.116 do CC/02) é a absorção de uma ou várias sociedades por outra ou outras, com a extinção da sociedade incorporada, que transfere integralmente todos os seus direitos e obrigações para a incorporadora. 6. Entende-se que tanto o tributo quanto as multas a ele associadas pelo descumprimento da obrigação principal fazem parte do patrimônio do contribuinte incorporado que se transfere ao incorporador, de que modo que não pode ser cingida a sua cobrança, até porque a sociedade incorporada deixa de ostentar personalidade jurídica. 7. Por fim, o art. 129 do CTN estabelece que a transferência da responsabilidade por sucessão aplica-se, por igual, aos créditos tributários já 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. 8. O que importa, portanto, é a identificação do momento da ocorrência do fato gerador, que faz surgir a obrigação tributária, e do ato ou fato originador da sucessão, sendo desinfluyente, como restou assentado no aresto embargado, que esse crédito já esteja formalizado por meio de lançamento tributário, que apenas o materializa.

O julgado conjuga as normas de direito privado (CC e LSA), que determinam assunção integral do patrimônio da incorporada pela pessoa jurídica incorporadora, com as contidas no CTN, que especificam, para o âmbito da responsabilidade tributária, as hipóteses nas quais a sucessora assumirá o ônus dos débitos ou, no caso, do passivo, assim também entendidas as multas.

O debate ocorrido para a definição do Tema diz respeito às multas que ainda não tinham sido lançadas ou exigidas da pessoa jurídica sucedida, na época do evento sucessório, o qual foi resolvido pela aplicação dos artigos 113, §1º, do CTN, que trata da obrigação tributária principal; do 129, o qual retrata as espécies de constituições de obrigações tributárias que podem ser abrangidas pela sucessão, se definitivas ou não, se anteriores ou não ao ato que indicou a sucessão; do artigo 132, no qual se materializa, na norma geral de direito tributário, previsão similar havida nas leis privadas, da assunção da responsabilidade dos débitos, no caso, tributários, decorrente dos eventos de sucessão da pessoa jurídica contribuinte, e, por fim, do artigo 133, que estipula a responsabilidade pelos débitos tributários existentes, ao tempo da aquisição do fundo de comércio ou estabelecimento pelo sucessor.

Essa forma de raciocínio é lida no acórdão originário até aqui tratado, antes de integrado pelo julgamento dos embargos de declaração¹⁴⁷, cujo julgamento também motivou a elaboração do referido enunciado sumular:

Deveras, conquanto os arts. 132 e 133 do CTN refiram-se tão-somente aos tributos devidos pelos sucedidos, se interpretados tais dispositivos conjuntamente com o art. 129, chega-se à conclusão de que a regra naqueles inculpada aplica-se também aos créditos tributários definitivamente constituídos ou em curso de constituição. Nesse segmento, tem-se que os créditos tributários mencionados no aludido art. 129, na ótica do legislador, compreendem não apenas aqueles decorrentes de tributos, mas também os oriundos de penalidades pecuniárias, consoante dessume-se do art. 113, § 1º, do Codex Tributário, litteris: “Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorrente da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária”.

A necessidade de conjugação de artigos, nomeadamente apenas os *caputs* nos quais haja também incisos, demonstra a inexistência, no âmbito da norma geral de direito tributário, de disposição que lide com a especificidade quanto à responsabilidade tributária da pessoa jurídica sucessora em relação às multas lançadas após o evento sucessório, decorrente de fatos geradores de obrigações tributárias assumidas anteriormente pela sucedida. É que ambos os acórdãos arrolam entendimento doutrinário que contraria a premissa alinhavada na tese da súmula.

Ora, o Direito Tributário, na espécie, encontra escora no axioma *societas distat a singulis*, preferindo-o ao "formalismo jurídico". Importa-lhe mais conferir o ativo e o passivo da pessoa sucedida para verificar se entre as contas de débito existem multas fiscais passíveis de serem assumidas pelos sucessores. Torna-se imprescindível, todavia, fixar um ponto: a multa transferível é só aquela que integra o passivo da pessoa jurídica no momento da sucessão empresarial ou está em discussão (suspensa). Insistimos em que nossas razões são axiológicas. É dizer, fundam-se em valores que julgamos superiores aos do Fisco em tema de penalidades. Nada têm a ver com as teorias objetivistas ou subjetivistas do ilícito fiscal¹⁴⁸.

O ensinamento arrolado pelo próprio voto condutor indica que o aperfeiçoamento do lançamento da constituição da multa contra a pessoa jurídica sucedida, de forma definitiva ou provisória, deve ser anterior ao evento sucessório, pois dele deve ter conhecimento a pessoa jurídica que a sucede. Se esse lançamento ocorrer posteriormente, não haveria a viabilidade de se transferir a responsabilidade à sucessora, independentemente da data do fato gerador da obrigação tributária principal, de cujo descumprimento ela se originou.

¹⁴⁷ BRASIL, 2013, p. 15-16.

¹⁴⁸ *Ibidem*, p. 17.

A conjugação de disposições contidas nas seções II, III e IV do capítulo V do título II do CTN, que trata da responsabilidade tributária, em relação à responsabilidade de grupo econômico, também será objeto da seção final deste trabalho, em razão de haver, na jurisprudência das Turmas que compõem a 1ª Seção do STJ, a aplicação combinada desses dispositivos para tal fim.

Por fim, chega-se ao Tema Repetitivo 382, cujo corpo tem a seguinte tese:

A responsabilidade tributária do sucessor abrange, além dos tributos devidos pelo sucedido, as multas moratórias ou punitivas, que, por representarem dívida de valor, acompanham o passivo do patrimônio adquirido pelo sucessor, desde que seu fato gerador tenha ocorrido até a data da sucessão¹⁴⁹.

O enunciado se baseia no mesmo julgamento que deu origem ao enunciado n.º 554, da súmula do STJ, servindo apenas para explicitar que, ao contrário da própria doutrina utilizada naquele, a retroação da responsabilidade pelos consectários moratórios e punitivos alcança o fato gerador da obrigação tributária, independentemente se já estavam ou não constituídos, definitiva ou provisoriamente, ao tempo do evento sucessório.

3.5 Conclusão da seção

Esta seção lançou mão do marco teórico trazido pelo precedente do STF no âmbito do julgamento do Tema 13, de repercussão geral, para distinguir as figuras de contribuinte, responsável e solidário. Dela se extrai que as normas para a definição de cada uma dessas figuras têm seus pressupostos próprios, do que decorreu a conclusão de que as duas últimas não nascem da própria norma de incidência tributária, a qual dá azo apenas àquela primeira.

A doutrina identificou também a importância do precedente, na medida em que ele dá norte à necessidade de mudança de paradigma na atuação dos tribunais na aferição específica da responsabilidade tributária de terceiros.

Há julgado recente do Supremo Tribunal Federal que é claro no sentido de que responsabilidade exige norma impositiva e a norma de responsabilidade, esta com seu pressuposto de fato e sujeitos próprios, denominada “regra matriz de responsabilidade tributária”. Não obstante, essa compreensão é nova na jurisprudência brasileira. Por muito tempo, admitia o redirecionamento contra os representantes das pessoas jurídicas, por exemplo, à vista do simples descumprimento da obrigação do contribuinte, sem nada perguntar sobre o pressuposto de fato próprio da responsabilidade. Os tribunais, mesmo hoje, ainda não exigem que o pressuposto de

¹⁴⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Tema Repetitivo 382**. Brasília, DF: STJ, 2010g. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=382&cod_tema_final=382. Acesso em: 3 jun. 2024.

fato seja verificado e que os responsáveis tenham oportunidade de se defender na esfera administrativa, ou seja, não exigem um procedimento de redirecionamento como condição à cobrança da dívida contra o responsável. Ou seja, a jurisprudência não costuma exigir da Fazenda a formalização de um processo administrativo contra o responsável¹⁵⁰.

A norma impositiva nada mais é do que a lei de regência da incidência da espécie tributária a qual o contribuinte está sujeito.

Já a regra matriz de responsabilidade tributária, por sua vez, está também sujeita a ter sua previsão expressa e clara em lei complementar nacional, a definir seus traços e alcance, bem como os limites aos quais estão sujeitos os legisladores dos entes parciais de poder para a criação de novas hipóteses, nomeadamente a necessidade e o escolhido como responsável estar vinculado ao fato gerador da obrigação, tudo como decorrência do conteúdo decisório tratado no julgamento que deu origem ao Tema 13, de repercussão geral. Isso, em tese, serve de obstáculo para o aplicador do direito lançar mão de técnicas de integração da norma, para atingir situações que não estejam, explicitamente, previstas no texto legal.

Pinçaram-se, a partir de então, os precedentes do STJ, que tinham relação, marginal ou direta, com a estipulação da responsabilidade tributária.

Identificou-se, na maioria dos julgados analisados do referido tribunal, a coerência na aplicação da responsabilidade tributária, tanto por sucessão quanto a de terceiros, buscando-se adequação estrita às regras matrizes que lhe dão respaldo no âmbito do CTN, nomeadamente na identificação de ato ilícito, contido na cabeça do artigo 135 dessa norma.

Houve, porém, a admissão, em um dos precedentes, de uma “ruptura” com a literalidade de artigo que trata de responsabilidade de terceiro, previsto no CTN, para se expandir o espectro de alcance das situações previstas pelo dispositivo. Verificou-se, a partir daí, existir também a combinação de artigos presentes tanto no CTN quanto em leis ordinárias, para suprir lacunas que impedissem a solução de casos, os quais não estavam, especificamente, delimitados pelas normas de responsabilidade ou de solidariedade.

Essa combinação de artigos, nomeadamente de *caputs*, deu vazão à possibilidade de criação de hipótese de marco inicial de prescrição, além de generalização de situações de responsabilidade e solidariedade (responsabilidade “indireta”), desconsiderando-se os incisos que especificam as situações aos quais devem eles ser aplicados.

¹⁵⁰ PAULSEN, 2014, p. 420.

4 PREVISÕES DA EXPRESSÃO “GRUPO ECONÔMICO” NO DIREITO BRASILEIRO E A RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS

Esta seção visa a retratar as previsões existentes no direito positivo brasileiro referentes a grupo econômico, seja no âmbito de apuração de responsabilidade de terceiros, seja pela viabilidade de criação por vontade própria de agentes econômicos, voltados para a persecução de fim comum.

A similaridade entre as previsões se dá pelo fato de todas elas serem emanadas por leis ordinárias, da ordem parcial de poder federal, no exercício de sua competência privativa, nos mais diferentes campos, para cujos regramentos inexistia reserva de lei complementar. É dizer, portanto, que não há qualquer previsão de grupo econômico que guarde relação com o exercício da competência regulatória concorrente, tangente com a das demais ordens parciais, em matéria tributária.

4.1 Consolidação das Leis do Trabalho (CLT) (Decreto-Lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943, com redação dada pela Lei n.º 13.467, de 2017)

4.1.1 Síntese do histórico legislativo do conceito de grupo econômico no direito do trabalho

A Consolidação das Leis do Trabalho (CLT), em seu texto original, continha previsão de grupo econômico, tendo o artigo 2º, §2º a seguinte, e decaída, redação:

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, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas¹⁵¹.

Verifica-se que a criação de “grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade” condicionava que “uma ou mais empresas” com “personalidade jurídica própria” estivessem “sob a direção, controle ou administração de outra”, constituindo-se, com isso, um vínculo prévio entre elas.

¹⁵¹ BRASIL. **Decreto-Lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Rio de Janeiro: Presidência da República, 1943. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.

A afirmação doutrinária de que o legislador de 1943 disse menos do que deveria ao definir o conceito de grupo econômico trabalhista no art. 2º, §2º, da CLT vem ganhando sucessivos reforços hermenêuticos, os quais procuram, de um lado, dar conta do dinâmico fenômeno da concentração econômica na atualidade e, de outro lado, conferir ao instituto do grupo econômico maior eficácia jurídica com vistas à tutela do crédito trabalhista. A denominada despersonalização do empregador visa responsabilizar o próprio empreendimento econômico pelos créditos trabalhistas, secundarizando a figura do sujeito aparente quando esse não tem capacidade econômica para responder pelas obrigações trabalhistas derivadas da exploração da atividade empresarial¹⁵².

O conceito de grupo nasce imbuído com o espírito de estipular solidariedade “para os efeitos da relação de emprego”, vale dizer, criar responsabilidade “indireta”¹⁵³, de diversas pessoas jurídicas definidas como “empregadores” (pois a cabeça do artigo 2º, ao qual o §2º está vinculado, define expressamente o conceito de empregador) autônomos, mas vinculadas pelo liame de direção unificada em uma terceira, para arcarem com as obrigações da relação de emprego de cada uma delas, na hipótese de impossibilidade de um dos membros do grupo que se encontre em falha com o crédito trabalhista. Nesse sentido, segundo Ben-Hur Claus: “Superam-se aspectos formais de personalismo jurídico das sociedades empresariais integrantes do grupo, em favor da solvabilidade dos créditos trabalhistas dos empregados de qualquer empresa componente do grupo”¹⁵⁴.

O fenômeno da despersonalização do empregador ganha mais evidência com a nova redação dada ao referido §2º e o acréscimo do §3º ao já referido artigo 2º da CLT, em razão da denominada “reforma trabalhista” (Lei n.º 13.467, de 13 de julho de 2017). Especificamente, o §2º passou a ter a seguinte redação:

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego¹⁵⁵.

Houve, ainda, mudança na estrutura interna do conceito de grupo econômico.

A Reforma Trabalhista deu nova redação ao § 2º do art. 2º da CLT, incorporando a figura do grupo econômico por coordenação (grupo econômico horizontal) e superando o conceito estrito de grupo econômico por subordinação (grupo econômico vertical), segundo o qual a configuração do grupo econômico exigia relação de

¹⁵² CLAUS, Ben-Hur Siqueira. O grupo econômico trabalhista após a Lei n.º 13.467/2017. **Revista Do Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região**, v. 22, n. 2, p. 13-39, 2018, p. 14. Disponível em: <https://revista.trt10.jus.br/index.php/revista10/article/view/230>. Acesso em: 3 jun. 2024.

¹⁵³ DERZI, 2010, p. 729 *apud* BRASIL, 2010a, p. 434.

¹⁵⁴ CLAUS, *op. cit.*, p. 18.

¹⁵⁵ BRASIL, 1943.

subordinação entre as empresas do grupo. Agora, basta a existência de coordenação interempresarial.¹⁵⁶

O §3º do artigo 2º trazido pela nova lei tem particular importância para o presente trabalho, pois ele veicula a interpretação autêntica dos elementos necessários para se configurar, subjetivamente, o grupo econômico, para o fim específico trazido no §2º, qual seja a responsabilidade solidária dos membros pelas obrigações decorrentes da relação de emprego: “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”¹⁵⁷.

Há, portanto, lei ordinária federal, criada no exercício da competência privativa da ordem parcial de poder da União, estipulando elementos necessários, positivos e negativos, para a configuração de um grupo econômico, a cujos membros se imporá a solidariedade pelo adimplemento das obrigações decorrentes da relação de emprego.

Isto posto, verifica-se que nenhum dos elementos expostos na legislação trabalhista para deflagração de grupo econômico, no âmbito da solidariedade para adimplemento do crédito trabalhista, foi transposto de lei complementar nacional que tratasse de regras gerais de matéria tributária. Os elementos são próprios e específicos, repita-se, para obtenção da máxima eficácia no adimplemento de créditos trabalhistas.

4.1.2 Encadeamento do enunciado (decaído) n.º 205, da súmula do Tribunal Superior do Trabalho, com o objeto e julgamento das Arguições de Descumprimento de Preceito Fundamental 488 e 951 e da repercussão geral ao RE 1.387.795 (Tema 1.232), e aplicação da solidariedade do grupo econômico no direito do trabalho

O enunciado n.º 205, da súmula do Tribunal Superior do Trabalho (TST) tinha a seguinte redação: “O responsável solidário, integrante do grupo econômico, que não participou da relação processual como reclamado e que, portanto, não consta no título executivo judicial como devedor, não pode ser sujeito passivo na execução”¹⁵⁸. Pelo entendimento sumular, a interpretação do tribunal ao disposto no artigo 2º, §2º, da CLT era restritiva, pois não permitia

¹⁵⁶ CLAUS, 2018, p. 16.

¹⁵⁷ BRASIL, 1943.

¹⁵⁸ BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. **Súmula n.º 205**. O responsável solidário, integrante do grupo econômico, que não participou da relação processual como reclamado e que, portanto, não consta no título executivo judicial como devedor, não pode ser sujeito passivo na execução. Brasília, DF: TST, 2003a. Disponível em: https://www3.tst.jus.br/jurisprudencia/Sumulas_com_indice/Sumulas_Ind_201_250.html. Acesso em: 3 jun. 2024.

que houvesse a responsabilidade patrimonial do integrante de grupo econômico que não tivesse integrado a relação processual inicial.

Em 2003, o TST houve por bem cancelar o referido enunciado, permitindo-se, com isso, que os empregados pudessem arrolar outros membros integrantes do grupo econômico no polo passivo das execuções trabalhistas. Em razão da multiplicidade de decisões que passaram a deferir a inclusão de terceiros no âmbito das execuções trabalhistas, houve a propositura, no âmbito do STF, de Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental (ADPF) 488, a qual teve como objeto e propósito definidos no relatório da então relatora, Ministra Rosa Weber:

A autora aduz que as decisões da Justiça do Trabalho que, desde o cancelamento da *Súmula 205/TST*, “promovem a execução contra pessoas que não participaram do processo na fase de conhecimento” configuram um *conjunto de atos do Poder Público* lesivo aos direitos fundamentais ao *contraditório*, à *ampla defesa*, ao *devido processo legal* e à *igualdade* (art. 5º, caput, LIV e LV, da CF). Aponta, ainda, a existência de controvérsia relevante, no âmbito dos Tribunais Regionais do Trabalho, sobre a interpretação do art. 2º, § 2º, da *Consolidação das Leis do Trabalho – CLT* – no tocante à definição de *grupo econômico*¹⁵⁹.

A ação não foi conhecida pela falta de preenchimento do requisito da subsidiariedade para seu manejo, pois as decisões tidas como atos do poder público poderiam ser revertidas no curso normal do processo judicial, “já que, no âmbito do controle difuso de constitucionalidade, a questão pode obter resposta jurisdicional adequada e eficaz”¹⁶⁰.

O STF foi provocado novamente quanto à temática da inclusão de membros integrantes de grupo econômico, na fase da execução de créditos trabalhistas, após a fase de conhecimento, no âmbito da ADPF 951¹⁶¹. Extrai-se do relatório que o objeto da ação impugnava decisões da Justiça do Trabalho que:

[...] reconhecem responsabilidade solidária às empresas sucedidas, diante de simples inadimplemento de suas sucessoras ou de indícios unilaterais de formação de grupo econômico, a despeito da ausência de efetiva comprovação de fraude na sucessão e

¹⁵⁹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 488/DF**. Constitucional. ADPF. Execução de créditos trabalhistas. Inclusão de pessoas não constantes do título exequendo. Pessoas físicas ou jurídicas integrantes de um mesmo grupo econômico, sem prévia participação na fase de conhecimento. Subsidiariedade. ADPF não conhecida. Relatora: Min. Rosa Weber, 13 de novembro de 2023c, grifos da autora. p. 8. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur495993/false>. Acesso em: 3 jun. 2024.

¹⁶⁰ *Ibidem*, p. 32.

¹⁶¹ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Agravo Regimental em Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 951/DF**. Agravo regimental em arguição de descumprimento de preceito fundamental. Art. 448-A da CLT. Conjunto de decisões da justiça trabalhista que alegadamente atribuem responsabilidade solidária às empresas sucedidas sem a devida comprovação de fraude. Ilegitimidade ativa. Inobservância do requisito da subsidiariedade. Utilização da ADPF como sucedâneo recursal. Agravo regimental não provido. Relator: Min. Alexandre de Moraes, 13 de novembro de 2023d. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur495175/false>. Acesso em: 3 jun. 2024.

independentemente de sua prévia participação no processo de conhecimento ou em incidente de desconsideração da personalidade jurídica¹⁶².

O mesmo fundamento lançado no âmbito da decisão de não conhecimento da já tratada ADPF 488 também direcionou o destino da ADPF 951. Colhe-se da decisão do relator que:

As decisões judiciais evocadas na inicial e anexadas aos autos encontravam-se todas sujeitas a instrumentos impugnativos próprios do processo trabalhista, sendo plenamente capazes de solver a matéria controvertida a partir da provocação de instâncias superiores¹⁶³.

Ainda que não tenham sido conhecidas as ações, elas atestam o fato de haver relevante debate jurídico sobre o chamamento ao processo, na fase executiva de crédito trabalhista, tanto de integrante de grupo econômico quanto de empresa sucessora, sem que estejam asseguradas a ambos a observância e a aplicação de “direitos fundamentais ao *contraditório*, à *ampla defesa*, ao *devido processo legal* e à *igualdade* (art. 5º, caput, LIV e LV, da CF)”¹⁶⁴.

Relembre-se, nesse caso, o fato de nenhuma norma de direito do trabalho estar constitucionalmente reservada ao regramento de lei complementar nacional, inclusive, no caso, a responsabilidade de terceiros. Sob esse pano antecedente, o STF reconhece a repercussão geral no âmbito do RE 1.387.795¹⁶⁵, que deu origem ao Tema 1.232, estando sujeita à definição a seguinte temática:

Recurso extraordinário em que se discute, à luz dos artigos 5º, II, LIV e LV, 97 e 170 da Constituição Federal, acerca da possibilidade da inclusão, no polo passivo de execução trabalhista, de pessoa jurídica reconhecida como do grupo econômico, sem ter participado da fase de conhecimento, em alegado afastamento do artigo 513, § 5º, do CPC, em violação à Súmula Vinculante 10, e, ainda, independente de instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica (artigos 133 a 137 e 795, § 4º, do CPC)¹⁶⁶.

¹⁶² BRASIL, 2023d, p. 40.

¹⁶³ *Ibidem*, p. 9.

¹⁶⁴ BRASIL, 2023c, p. 8, grifos da autora.

¹⁶⁵ BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 1.387.795/MG**. Recurso extraordinário. Representativo da controvérsia. Direito processual civil e trabalhista. Execução. Inclusão de empresa integrante do mesmo grupo econômico no polo passivo. Responsabilidade solidária. Empresa que não participou da fase de conhecimento. Procedimento previsto no artigo 513, § 5º, do Código De Processo Civil. Alegada ofensa à Súmula Vinculante 10 e aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Multiplicidade de recursos extraordinários. Papel uniformizador do Supremo Tribunal Federal. Relevância da questão constitucional. Manifestação pela existência de repercussão geral. Relator: Min. Luiz Fux, 8 de setembro de 2022c. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral12823/false>. Acesso em: 3 jun. 2024.

¹⁶⁶ BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 1.232**: Possibilidade de inclusão no polo passivo da lide, na fase de execução trabalhista, de empresa integrante de grupo econômico que não participou do processo de conhecimento. Relator: Min. Dias Toffoli, 21 de fevereiro de 2024b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=6422105&numeroProcesso=1387795&classeProcesso=RE&numeroTema=1232>. Acesso em: 3 jun. 2024.

Discute-se, no caso, a atuação açodada de juízes trabalhistas que afastam, mas sem declarar a inconstitucionalidade, a aplicação do artigo 513, §5º, do CPC, que impede a promoção do cumprimento de sentença contra coobrigado ou corresponsável, entendidos como integrantes de grupo econômico, os quais não tenham feito parte da fase de conhecimento que deu origem ao julgado, em prol da maior garantia da satisfação do crédito trabalhista.

No momento em que é elaborado o presente trabalho, não houve o encerramento do julgamento¹⁶⁷, mas o debate jurídico pode ser retratado no acórdão que reconheceu a repercussão geral e cujos fundamentos ladeiam o objeto desta pesquisa.

Ainda que o julgamento trate da aplicação ao direito do trabalho de norma de direito processual e da opção judicial de magistrados trabalhistas em afastá-la, sem, contudo, declararem formalmente a inconstitucionalidade, os fundamentos que animam o questionamento também se prestam à análise da estipulação de responsabilidade tributária de membros de grupos econômicos.

Desse modo, a matéria aqui suscitada possui densidade constitucional suficiente para o reconhecimento da existência de repercussão geral, competindo a esta Suprema Corte manifestar-se, por seu Plenário, sobre eventual ofensa aos princípios do contraditório, da ampla defesa, do devido processo legal e à cláusula de reserva de plenário, no que concerne à inclusão de empresa no polo passivo de execução trabalhista, em razão do reconhecimento da existência de grupo econômico a ensejar sua responsabilidade solidária pelos créditos devidos ao reclamante, sem que tenha participado da fase de conhecimento¹⁶⁸.

Viu-se, na seção anterior, na análise do enunciado n.º 392, da súmula do STJ, que, no curso da ação de execução fiscal, é proibido ao ente público substituir a CDA de forma que implique alteração no polo passivo da demanda.

É certo que a ação de execução fiscal não é antecedida de um processo judicial de conhecimento e que o título executivo goza de presunção de legitimidade. Sucede que o título decorrerá de lançamento fiscal, no qual devem ser franqueadas as garantias próprias ao devido processo legal no âmbito administrativo para o contribuinte, nomeadamente a do contraditório e da ampla defesa.

A argumentação trazida torna defensável o fato de que o chamamento ao feito executivo fiscal de contribuinte tido por responsável ou coobrigado, mas que não tenha integrado a relação jurídico-tributária, no seu nascedouro, seja no ato do lançamento fiscal, seja no curso do processo administrativo originado dele, não atende à observância das franquias constitucionais

¹⁶⁷ Até a data da elaboração desta pesquisa, houve apenas os votos dos Ministros Dias Toffoli e Alexandre de Moraes, que davam provimento ao recurso do corresponsável. Após os votos, o próprio Ministro Dias Toffoli destacou o processo para julgamento no plenário físico.

¹⁶⁸ BRASIL, 2022c, p. 13-14.

aplicáveis a qualquer procedimento, no exato sentido dos fundamentos que revelaram a existência da repercussão geral no Tema 1.232, alinhavado acima. Em outras palavras, há paralelo entre a *fase de conhecimento* para a apuração do crédito trabalhista e o processo administrativo fiscal, que culmina com a constituição definitiva do crédito tributário e, por conseguinte, a feitura do título executivo, representado, em seus aspectos formais e essenciais, pela CDA.

É essa a essência do enunciado sumular n.º 392 do STJ, que interdita o acréscimo de novo devedor no ato de substituição da CDA, no curso da execução fiscal, além de ser o direcionamento do debate travado no STF quanto à responsabilidade de membro de grupo econômico para crédito trabalhista, cuja análise pode ser transcendida, também, para responsabilidade tributária de membro de grupo econômico.

4.2 Código Civil (Lei n.º 11.406, de 10 de janeiro de 2002, com redação dada pela Lei n.º 13.874/2019) e outras hipóteses de descon sideração de personalidade jurídica

A redação original do artigo 50 do Código Civil (CC)¹⁶⁹ tratou do instituto da descon sideração da personalidade jurídica decorrente de atos de desvio de finalidade ou abuso da pessoa jurídica, praticados pelos sócios e administradores, possibilitando que as obrigações e efeitos decorrentes desses atos pudessem ser também arcados com seus bens particulares, a critério do magistrado.

Não havia, porém, nenhuma interpretação autêntica, vale dizer, expressão legal específica quanto ao conteúdo normativo de abuso ou confusão patrimonial, existindo tão-somente a específica limitação subjetiva, aos sócios e administradores, dos efeitos decorrentes da descon sideração.

Em 2019, edita-se a Medida Provisória (MP) n.º 881, cujo escopo era “instituir a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica e estabelecer garantias de livre mercado, conforme determina o art. 170 da Constituição Federal”¹⁷⁰. No tocante às alterações promovidas

¹⁶⁹ Redação original do Art. 50 do CC: “Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”. In: BRASIL. **Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2002/lei-10406-10-janeiro-2002-432893-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 3 jun. 2024.

¹⁷⁰ BRASIL. **Exposição de Motivos Interministerial n.º 00083/2019**. Brasília, DF: ME; AGU; MJSP, 2019b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-881-19.pdf. Acesso em: 3 jun. 2024.

no âmbito do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, a motivação foi a de consolidar posições da jurisprudência do STJ, quanto ao seu alcance¹⁷¹, mediante a alteração da própria cabeça do artigo e o acréscimo de parágrafos, com recrudescimento de requisitos necessários para sua aplicação.

Buscou-se, com isso, tornar mais previsível o espaço decisório dos magistrados, diante das situações que permitam a utilização do instituto, pela minudência dos conceitos que caracterizam os elementos objetivos e os limites subjetivos que lhe atraíam a aplicação.

A exigência de comprovação da fraude e atingimento somente daqueles sócios que se beneficiaram com ela, demanda que quem a alega produza prova mais robusta – exigência esta que, mesmo que dificulte a aplicação da desconsideração, pode acabar por trazer decisões judiciais mais justas, com a utilização do instituto somente nos casos em que comprovado o desvio de finalidade ou fraude, mas sem atingir aqueles sócios que não tenham sido direta ou indiretamente beneficiados por tais condutas¹⁷².

Acresceu-se ao dispositivo o §4º, no qual há a previsão de viabilidade de aplicação do instituto no âmbito de grupo econômico: “A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o *caput* deste artigo não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica”¹⁷³.

A introdução desse parágrafo serviu para dar margem de interpretação capaz de extrapolar o próprio sentido da desconsideração da personalidade jurídica. Agrupamentos podem ou não ser criados por pessoas jurídicas constituídas com o mesmo quadro de sócios. Ao se permitir a extensão do instituto da queda do manto ao grupo econômico, estipula-se alcance ampliado para além das pessoas que integrem, efetivamente, o corpo da pessoa jurídica, por meio da qual foram realizados atos com desvio de finalidade ou de confusão patrimonial, as quais seriam, em tese, as únicas destinatárias das consequências decorrentes da desconsideração.

O dispositivo também não define quais os critérios para a estipulação do que seja um grupo econômico, vale dizer, se as sociedades integrantes dele são sócias entre si, se há ou não critério de subordinação e cooperação para viabilizar a utilização do instituto da

¹⁷¹ Conforme se lê no texto da exposição de motivos: “A mais prestigiada e segura conceituação dos requisitos de desconsideração da personalidade jurídica, conforme amplo estudo da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, e em alinhamento com pareceres da Receita Federal, é anotada em parágrafos no art. 50 do Código Civil, de maneira a garantir que aqueles empreendedores que não possuem condições muitas vezes de litigar até as instâncias superiores possam também estar protegidos contra decisões que não reflitam o mais consolidado entendimento”. *In*: BRASIL, 2019b.

¹⁷² DALLEMOLE, Deborah Soares; FLEISCHMANN, Simone Tassinari Cardoso. Desconsideração da personalidade jurídica em sociedades limitadas após a Lei da Liberdade Econômica. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, n. 37, p. 116-141, jun. 2020. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfduerj/article/view/49565>. Acesso em: 3 jun. 2024.

¹⁷³ BRASIL, 2002.

desconsideração, uma vez verificados os requisitos necessários para tanto, e se pessoa natural pode ou não ser seu membro integrante¹⁷⁴. A previsão é, pois, diversa do que se dá no âmbito da CLT, com a redação atual do artigo 2º, §2º, como visto no item anterior deste trabalho.

Essa observação é pertinente pela razão de a LSA identificar duas espécies de grupo econômicos, denominados “grupos de sociedades” pela norma, e divididos em grupos de fato e grupos de direito:

Os grupos de direito constituem-se mediante convenção grupal firmada pelas sociedades que o formam e, em virtude do contrato, é legitimada a unidade econômica de todas elas. Já os grupos de fato decorrem do mero exercício do poder de controle, direta ou indiretamente, pela controladora nas sociedades controladas. Neste caso, entretanto, as sociedades recebem tratamento jurídico como se independentes fossem¹⁷⁵.

Pela interpretação autêntica dada pela exposição de motivos da LSA¹⁷⁶, os grupos de sociedades são analisados à luz da formalização da relação entre os diversos membros que lhes integram.

No seu processo de expansão, a grande empresa levou à criação de constelações de sociedades coligadas, controladoras e controladas, ou grupadas — o que reclama normas específicas que redefinam, no interior desses grupamentos, os direitos das minorias, as responsabilidades dos administradores e as garantias dos credores. Para isso — e em forma tentativa a ser corrigida pelas necessidades que a prática vier a evidenciar — o Projeto distingue duas espécies de relacionamento entre sociedades, quais sejam: a) sociedades coligadas, controladoras e controladas, que mantêm entre si relações societárias segundo o regime legal de sociedades isoladas e não se organizam em conjunto reguladas neste Capítulo; b) sociedades controladoras e controladas que, por convenção levada ao Registro de Comércio, passam a constituir grupos societários, com disciplina própria, prevista no Capítulo XXI.

A forma pela qual se aperfeiçoa o relacionamento entre sociedades é critério próprio do direito privado, mediante participação de uma delas nas outras (grupo de fato) ou por convenção entre elas (grupo de direito).

Verifica-se, portanto, que as sociedades agrupadas podem ser ou não sócias entre si. A LSA define os elementos próprios para caracterizar a existência de grupos econômicos, quanto

¹⁷⁴ “Concluimos pela negativa de aplicação do artigo 50 do Código Civil para regular responsabilidade solidária tributária, em estrita obediência ao princípio da legalidade. Todavia, ressaltamos que, sobrevindo outra lei que respeite os limites constitucionais e aqueles descrito no Código Tributário Nacional, então a aplicação encontrará fundamento legal e poderá ser oposta como qualificadora de responsabilidade tributária”. In: COELHO, Aline Fossati. **Requisitos configuradores do grupo econômico e limites a sua responsabilidade tributária**. 2023. Dissertação (Mestrado em Direito) — Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023. p. 221. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/39403>. Acesso em: 3 jun. 2024.

¹⁷⁵ PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da Lei 6.404/1976. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 5-28, jun./dez. 2005. p. 5. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/revdireitogv/article/view/35227>. Acesso em: 3 jun. 2024.

¹⁷⁶ BRASIL. **Exposição de Motivos n.º 196, de 24 de junho de 1976**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 1976b. Disponível em: <https://www.gov.br/cvm/pt-br/aceso-a-informacao-cvm/institucional/sobre-a-cvm/EM196Lei6404.pdf>. Acesso em: 3 jun. 2024.

aos aspectos de direcionamento dos esforços, para empreitadas comuns entre pessoas jurídicas. Nesses agrupamentos, porém, não é retirada por completo a autonomia de uma das outras, entre si. É essa autonomia que delimita a característica própria e única, carregada pelo contribuinte, para realizar, por si só, os fatos geradores das obrigações tributárias e arcar com a responsabilidade pelo seu adimplemento.

A criação da norma da regra matriz da responsabilidade tributária não nasce, portanto, com a mera previsão da possibilidade de se criar agrupamentos, sejam eles de fato, sejam eles de direito. É essa a essência e o propósito desta seção, como já se adianta.

É por isso que a previsão de agrupamento na LSA deve ser lida com a lupa trazida no Tema 13, de repercussão geral, pois não estipula nenhuma regra de responsabilidade, dos grupos econômicos, perante terceiros, não contendo, portanto, qualquer elemento que trate da regra matriz de responsabilidade tributária, que possa ser utilizada, de forma única e harmônica, pelas demais esferas parciais de poder. Trata-se de previsão decorrente apenas do exercício legiferante do ente parcial de poder (no caso, a União) para tratar de direito comercial, nos termos do artigo 22, I, da CRFB/88.

No mais, ela trata de sociedades empresárias de universo limitado, vez que lida apenas com capital social composto por ações, o que lhe retira o alcance de ser percebida e recebida como “norma geral de matéria tributária”, a mando do artigo 146, III, da CRFB/88, sem estar limitada a análise a mera formalidade, por óbvio, de não ser uma lei complementar nacional, nem ter sido ela recebida por não haver qualquer reserva constitucional que lhe direcionasse para tal meio legislativo.

A definição tratada, por sua vez, teve importância para a estipulação de responsabilidade no âmbito do direito do consumidor. Ao regram a sistemática da desconconsideração de personalidade jurídica, o Código de Defesa do Consumidor (CDC) — Lei Ordinária Federal n.º 8.078, de 11 de setembro de 1990 — utilizou-se da possibilidade de responsabilização, seja subsidiária, seja solidária, de “sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas”, a depender do grau de relação societária havida entre elas¹⁷⁷.

¹⁷⁷ O artigo 28 e parágrafos do CDC determina a espécie de responsabilidade a que estarão sujeitas as empresas coligadas ou controladas: “Art. 28. O juiz poderá desconconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração. § 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código. § 3º As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código. § 4º As sociedades coligadas só responderão por culpa. § 5º Também poderá ser desconconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores”. *In*: BRASIL. Lei n.º 8.078, de 11 de setembro de 1990. Dispõe sobre

O CC, diferentemente, não define os limites subjetivos do conceito de grupo econômico, nem dá critérios mínimos pelos quais se possam extrair as espécies de pessoas jurídicas que seriam atingidas pelos efeitos decorrentes da desconsideração da personalidade jurídica, no caso de pessoa jurídica cujos sócios ou administradores tenham agido com desvio de finalidade ou mediante confusão patrimonial.

Essa constatação tem particular importância para o problema proposto neste trabalho, considerando a deflagração de responsabilidade de grupo econômico, com base na alegação de abuso de personalidade jurídica como ato que configure “infração à lei”. Além disso, como se verá, o STJ estabelece critérios para a desconsideração da personalidade jurídica, de que trata o artigo 50 do CC, como meio também para atrair a responsabilidade tributária, para pessoas diversas do contribuinte infrator ou que com ela não estejam intrinsecamente vinculadas.

É que as previsões de responsabilidade tributária — tanto a que se dá por sucessão, prevista no artigo 134, VII, quanto a de terceiro, do artigo 135, III, ambos do CTN — pressupõem a existência, pelo menos, da figura do sócio ou administrador, seja em razão de débitos tributários inadimplidos pela sociedade contribuinte liquidada, naquela primeira, seja na decorrente de atos praticados com “excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto”, nesta última.

Acredita-se, portanto, que nem a previsão de grupo econômico nem as consequências da desconsideração da personalidade jurídica para ele podem ser aplicadas para as obrigações tributárias, pela falta de definição explícita do que seja aquela primeira figura, capaz de explicitar o seu conteúdo subjetivo.

Reforça essa ideia a fundamentação lançada pela Exposição de Motivos da MP n.º 104/2003, a qual revogou o artigo 374 do então recente CC. O referido artigo trazia para o âmbito desse Código o regramento da compensação de débitos fiscais e parafiscais, em equivalência de tratamento de compensação com as obrigações civis em geral:

O art. 374 da Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - novo Código Civil determina que a compensação em matéria tributária passa a ser regida pelas regras relativas à compensação aplicáveis a todas as demais obrigações em geral, isto é, conforme o disposto nos arts. 368 a 380 do novo Código Civil. 2. A norma em causa é inconstitucional, porquanto inserta em âmbito temático constitucionalmente reservado à lei complementar, a teor do art. 146, III, "b", da Constituição de 1988 [*“Art. 146. Cabe à lei complementar: III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: b) obrigação, lançamento, crédito, prescrição e decadência tributários”*]¹⁷⁸.

a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078compilado.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.

¹⁷⁸ BRASIL. **Exposição de Motivos n.º 26**. Brasília, DF: Ministério da Justiça; Ministério da Fazenda, 2003b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM26-MJ-MF-03.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.

Nesse sentido, o Presidente da República (PR) editou MP com o fito explícito de realizar controle político de constitucionalidade, por entender que o regramento de obrigação tributária — dado que compensação é forma extinção da obrigação, a teor do artigo 156, II, do CTN — deve ter seu conteúdo expresso em lei complementar, e não pela via da lei ordinária, no caso, editada pela ordem parcial de poder federal, ainda que no exercício de sua competência privativa.

O artigo 50, §4º, CC, por sua vez, estende a possibilidade de responsabilidade por obrigações (sem excluir a de origem tributária) para grupo econômico, em razão de desconsideração de personalidade jurídica, sem definir expressamente o conceito a ser dado ao agrupamento, tampouco os elementos necessários previstos no artigo 128 do CTN. Isto é, o dispositivo não delimitou a norma matriz de responsabilidade necessária para sua deflagração, além de ter sido veiculado mediante lei ordinária, o que não observa o comando contido no artigo 146, III, da CRFB/88. Tudo isso, relembre-se, em conformidade com o definido pelo STF, no âmbito do julgamento do multicitado Tema 13, de repercussão geral, como dito em parágrafos anteriores, quando se tratou dos elementos dados pela LSA para criação dos grupos de sociedades.

Por fim, como última hipótese de desconsideração da personalidade jurídica hábil a permitir responsabilização de pessoas jurídicas diversas do infrator, existe a previsão contida na Lei Ordinária Federal n.º 9.605, de 12 de fevereiro de 1998 (Lei dos Crimes Ambientais), na qual, em seu artigo 4º, diz que “poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados à qualidade do meio ambiente”¹⁷⁹.

[...] por sua vez, a Lei 9.605/1998, sobre crimes ambientais, não menciona a expressão grupo, mas após afirmar a responsabilidade de pessoas jurídicas no âmbito administrativo, penal e civil, determina a desconsideração da personalidade jurídica sempre que esta “for obstáculo ao ressarcimento de prejuízos à qualidade do meio ambiente”, possibilitando tratamento unitário de uma empresa plurissocietária”¹⁸⁰.

A responsabilidade decorrente de infrações não é objeto deste trabalho, tendo sido mantida, porém, a premissa desta seção quanto à menção dos textos legais em relação à viabilidade de responsabilidade decorrente da desconsideração da personalidade jurídica e a espécie do alcance a ser dado aos terceiros.

¹⁷⁹ BRASIL. **Lei n.º 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19605.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.

¹⁸⁰ PRADO, 2005, p. 7.

4.3 Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (Lei Ordinária Federal n.º 12.529, de 30 de novembro de 2011)

O artigo 33 da lei que estrutura o Sistema Brasileiro de Defesa da Concorrência (SBDC)¹⁸¹ cria expressamente a responsabilidade objetiva, a qual denomina “solidária”, para “integrantes de grupo econômico, de fato e direito”, em razão do cometimento, por qualquer um deles, de atos de infração à ordem econômica, retratados pela referida norma.

O conceito de grupo econômico, em tese, seria perscrutado no âmbito da LSA, na medida em que reproduz a sistemática adotada por ela para estabelecer os limites subjetivos do alcance. Sucede, porém, que a doutrina não identifica a propriedade de aplicação estrita do que se encontra definido na LSA, para fins de determinação dos limites subjetivos do conceito de grupo econômico:

Os conceitos encontrados na legislação societária — ou em outros diplomas normativos — não abrangem a delimitação de “grupo econômico” para fins do direito da concorrência. As finalidades previstas em cada âmbito são distintas, o que torna os conceitos encontrados na legislação societária insuficientes para disciplinar as questões propriamente concorrenciais¹⁸².

O próprio órgão julgante do SBDC, o Conselho Administrativo de Defesa Econômica (CADE), também dá seus próprios traços característicos e necessários para identificar a presença de grupo econômico, por meio de ato infralegal, para definir, com isso, a competência de sua própria atuação, nos limites estabelecidos pela lei, além de servir de meio para identificar os atos de infração à ordem econômica que se sujeitam a seu controle:

No plano infralegal, o Cade delimitou conceito de grupo na Resolução 2/2012 com referências a critérios objetivos de relações entre sociedades. Não se limita a transpor a conceituação da legislação societária, mas faz uso de parâmetros decorrentes das relações formais entre sociedades: “[c]onsidera-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

¹⁸¹ Cf. Art. 33 da Lei Ordinária Federal n.º 12.529/2011: “Art. 33. Serão solidariamente responsáveis as empresas ou entidades integrantes de grupo econômico, de fato ou de direito, quando pelo menos uma delas praticar infração à ordem econômica”. In: BRASIL. **Lei n.º 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. Brasília, DF: Presidência da República, 2011a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.

¹⁸² FARACO, Alexandre Ditzel. Responsabilidade solidária no grupo econômico por infrações da ordem econômica. **Revista de Defesa da Concorrência**, Brasília, DF, v. 10, n. 2, p. 126-139, 2022. p. 130. Disponível em: <https://revista.cade.gov.br/index.php/revistadedefesadaconcorrencia/article/view/984>. Acesso em: 3 jun. 2024.

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”. A conceituação de grupo econômico na Resolução 2/2012, além de ser infralegal, tem finalidade bastante específica. Procura dar certeza e objetividade ao cálculo do faturamento a ser considerado para fins de aferir se as partes de determinado ato de concentração — conforme definido no artigo 90 da Lei 12.529/11 — preenchem o critério que exigiria notificação prévia da operação ao Cade. Não é conceito que deveria vincular o Cade em casos de investigação de infrações, tampouco serve de parâmetro para definir a responsabilidade solidária dentro do grupo econômico¹⁸³.

Sem adentrar os meandros da viabilidade e alcance da complementação normativa aplicada pelas autarquias, como é o CADE, com características de agência reguladora, é certo que a conceituação de grupo econômico e a extensão de responsabilidade a este, previstas no SBDC, não observam a necessária aplicação da taxatividade dos elementos contidos na regra matriz de responsabilidade tributária. É incompetente norma infralegal para definir qualquer tipo de critério ínsito à regra matriz da responsabilidade tributária.

4.4 Lei da Seguridade Social (Lei Ordinária Federal n.º 8.212, de 24 de julho de 1991)

A Lei Ordinária Federal n.º 8.212, de 24 de julho de 1991, que trata da organização da Seguridade Social, estipulou, em seu artigo 30, IX, a previsão de solidariedade de integrantes de grupo econômico para o cumprimento das obrigações derivadas da referida norma:

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 Lei¹⁸⁴.

A lei dá abertura ao conceito de grupo econômico, para lhe conferir a abrangência “de qualquer natureza” e estipula meio de responsabilidade tributária ‘indireta’, através da solidariedade, para as empresas que lhe integrem.

Já foi visto no curso deste trabalho, no âmbito do Tema 13, de repercussão geral, que o STF definiu que a lei que determinar a criação de novas formas de solidariedade, tratada no artigo 124, II, do CTN, deve observar os requisitos previstos no artigo 128 do referido Código, dentre os quais se delimita a vinculação ao fato gerador da obrigação tributária. Rememora-se, na oportunidade, lição de Misabel Derzi, já tratada neste trabalho:

[Q]uando houver mais de um obrigado no pólo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis) o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados¹⁸⁵.

¹⁸³ FARACO, 2022, p. 130.

¹⁸⁴ BRASIL, 1991.

¹⁸⁵ DERZI, 2010, p. 729 *apud* BRASIL, 2010a, p. 434.

A previsão de grupo econômico apenas como uma expressão linguística de soma de significantes não supre os requisitos previsto na lei complementar que estabelece a forma pela qual se dará ensejo regra matriz de responsabilidade tributária, nela incluída a “indireta”, mediante solidariedade.

O artigo 30 da lei tratada se encontra no âmbito do capítulo X, que rege a “Arrecadação e Recolhimento”, não mais no âmbito da incidência ou dos fatos geradores que dão ensejo à obrigação tributária, delimitada como “Contribuição da Empresa”, no capítulo IV, razão pela qual não trata da forma como os integrantes do grupo econômico estariam vinculados ao fato gerador da obrigação principal, referentes à incidência das contribuições devidas pelas empresas.

Não passa despercebido também o fato de o STF, no julgamento do RE que deu origem ao enunciado n.º 8 de sua súmula vinculante, ter declarado a inconstitucionalidade formal de artigo também contido nessa mesma lei, que tratava de regras de decadência e prescrição para o lançamento e cobrança judicial das contribuições então regradadas.

Mantida a premissa de que responsabilidade, prescrição e decadência tributárias integram o conceito de “normas gerais de matéria tributária”, não poderia uma lei editada na competência tributária de uma ordem parcial de poder tratar de questão que dependesse de legislação de cunho nacional, hábil a abranger a generalidade das demais ordens de poder e manter a isonomia entre os contribuintes, considerando-se, ainda, o fato de se ter dado abertura ao conceito de grupo econômico como “de qualquer natureza”, sem definir os parâmetros mínimos para tanto, à luz de uma normatização própria ínsita à regra matriz de responsabilidade tributária.

No mais, permitida fosse essa estipulação, todos os demais entes parciais de poder também poderiam, no exercício de sua competência tributária concorrente, criar conceitos abertos de grupo econômico, sem a homogeneidade exigida para salvaguardar a justa expectativa dos contribuintes¹⁸⁶.

¹⁸⁶ Nesse sentido, diz Maria Rita Ferragut: “Se considerarmos que o art. 30 cria nova hipótese de responsabilidade tributária, a inarredável conclusão é que o enunciado é inconstitucional, posto que seu conteúdo não foi introduzido por meio de lei complementar, nos termos do art. 146, III, b, da Constituição. Se é assim, a única alternativa para ‘salvar’ a regra de responsabilidade prevista no *caput* do art. 30 da Lei n. 8.212/1991, seria interpretá-lo em conformidade com as disposições do CTN, ou seja, não teria havido criação de nova modalidade de sujeição passiva, restringindo-se o enunciado a estabelecer vínculo de solidariedade entre sujeitos passivos já existentes. Com efeito, o campo de eleição dos sujeitos passivos tributários em geral e, não diferentemente, dos solidários está adstrito aos contornos objetivos ou subjetivos do suporte fático da tributação. Entretanto, também nesses casos o inciso II, do art. 124 não pode ser utilizado para validar o art. 30 que ora tratamos, pois ele não guarda referência com qualquer outro artigo do CTN, sendo absolutamente inovador em nossa ordem jurídica. A lei referida no inciso II, não percamos de vista, não é qualquer lei ordinária, mas sim o próprio CTN”. In: FERRAGUT, Maria Rita.

4.5 Conclusão da seção

Parte-se da lição de Viviane Prado para se chegar à conclusão desta seção:

Estas leis esparsas prevêem conseqüências específicas quando configurado um grupo empresarial, em geral relacionadas com responsabilidade das empresas que o formam. Não trazem, entretanto, nenhum critério para determinar, para o direito e para os efeitos da aplicação de determinadas regras, quando existe um grupo societário, de empresas ou econômico¹⁸⁷.

A obviedade de que nenhuma das previsões de grupo econômico está inserida em lei complementar nacional não é a força motriz exclusiva desta seção. Não é a mera formalidade quanto ao meio de elaboração, ou quanto ao cunho do alcance da norma — se para a generalidade dos entes tributantes e contribuintes ou apenas limitado ao espectro de competência da ordem central de poder, no uso de suas competências privativas ou concorrentes com os demais. Ao invés, a questão precisa ser vista do ponto de vista do contribuinte, da isonomia, da previsibilidade, da justa expectativa, do direito ao contraditório e da ampla defesa.

Com efeito, o país não mede palavras ao se referir à liberdade em sua Constituição. Os significantes “livre” e “liberdade”, somados, são trazidos por ela em 53 oportunidades, até o momento em que foi elaborado este trabalho. Essa liberdade, portanto, deve ser sentida e protegida para se fomentar as escolhas de se empreender.

A Constituição Federal autorizou a organização societária em grupo para os fins de otimizar suas atividades e concretizar seus objetivos (ordem econômica e social) fundado na livre iniciativa. Por isso, o modelo estrutural de “grupo” não serve como qualificadora do fato jurídico que se reveste em potencial tributação, o que dirá, em responsabilidade tributária¹⁸⁸.

A liberdade é exercida, também, em razão da observância da lei. É através desse prisma que se analisa o ponto de vista do contribuinte, quanto à previsibilidade das conseqüências em razão do ajuntamento que ele objetiva realizar e, em última análise, prosperar.

Se o texto constitucional fomenta a liberdade e livre-iniciativa visando a que a ordem econômica se desenvolva livremente, não se torna razoável, dentro de princípios da legalidade, que eventual insucesso da atividade empresarial se torne uma incerteza absoluta e desproporcional como sanção e exclusivamente ao cidadão¹⁸⁹.

Grupos econômicos e solidariedade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 229, p. 88-101, out. 2014.

¹⁸⁷ PRADO, 2005, p. 7.

¹⁸⁸ COELHO, 2023

¹⁸⁹ CALCINI, 2023, p. 626.

Diante do pedido fazendário, em execução fiscal, para que transcenda o patrimônio do contribuinte devedor, qual critério será utilizado para grupo econômico? Será ele o do direito do trabalho, se forem débitos tributários incidentes sobre a folha? E se se tratar de crime tributário? Será o da lei ambiental? E a falta de pagamento de tributos, de forma contumaz, pelo fato de afetar a livre concorrência, atrairia a conceituação de grupo econômico do direito da concorrência, cujos traços são delimitados por norma interna (infralegal, portanto) do CADE?

A homogeneidade da aplicação de uma norma geral de direito tributário depende de uma lei nacional, tanto para guiar os diversos entes tributantes, nos limites subjetivos do alcance da responsabilidade, quanto para dar tranquilidade aos contribuintes, para o livre exercício da atividade privada, que depende de organização e planejamento.

5 ANÁLISE DA VALIDADE DOS CRITÉRIOS JURÍDICOS UTILIZADOS PELO STJ QUANTO À DEFINIÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO PARA A EXTENSÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

5.1 Premissa, limitação do corte metodológico, pendência de definição do Tema Repetitivo 1209 e a utilização da desconsideração da personalidade jurídica para efeitos das relações que geram obrigações de natureza tributária

A premissa desta seção é a observância da função do STJ como tribunal de harmonização e finalização do debate quanto à aplicação da lei federal, nela também compreendida a lei complementar nacional, por também estar nesta englobada a esfera da ordem parcial de poder central.

As decisões proferidas pelo STJ, sejam vestidas pelo procedimento que lhes confira efeito transcendente, seja com força meramente retórica, ganham ressonância na atuação dos aplicadores do direito e, no caso deste trabalho, na análise pelos magistrados quanto aos fundamentos necessários para se deferir a expansão da responsabilidade tributária, em âmbito de execução fiscal, pela conceituação de grupo econômico, decorrente de pedidos de redirecionamento da dita ação.

A análise que este tópico almeja fazer encontra limite específico quanto à abordagem da viabilidade de instauração do Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica (IDPJ), de que tratam os artigos 133 a 137 do CPC, no âmbito da execução fiscal, para reconhecimento da responsabilidade tributária de terceiro, o que permitiria a atração de membro de grupo econômico para integrar a ação, de acordo com os critérios utilizados pelo STJ.

O artigo 134 do CPC tem a seguinte redação: “O incidente de desconsideração é cabível em todas as fases do processo de conhecimento, no cumprimento de sentença e na execução fundada em título executivo extrajudicial”¹⁹⁰. Sucede que, inobstante haver a previsão de ser aplicável à “execução fundada em título executivo extrajudicial”, ele não se remete à execução fiscal.

No curso da elaboração do trabalho, houve a afetação para julgamento da 1ª Seção do Tema Repetitivo 1.209, para o qual foi dada a seguinte tese controvertida:

¹⁹⁰ BRASIL. Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/13105.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.

Definição acerca da (in)compatibilidade do Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica, previsto no art. 133 e seguintes do Código de Processo Civil, com o rito próprio da Execução Fiscal, disciplinado pela Lei n. 6.830/1980 e, sendo compatível, identificação das hipóteses de imprescindibilidade de sua instauração, considerando o fundamento jurídico do pleito de redirecionamento do feito executório¹⁹¹.

O tema guarda relevância com a matéria da definição de responsabilidade de integrante de grupo econômico, tendo em vista o tratamento a ser dado aos diversos fundamentos jurídicos utilizados pelas instâncias ordinárias para validar o redirecionamento da ação de execução fiscal.

A ementa do acórdão que motivou a interposição do REsp afetado bem retrata a problemática identificada na premissa inicial desta seção, no que tange à ausência de unicidade e coesão na definição dos critérios jurídicos a serem utilizados para fundamentar o pedido de redirecionamento da execução fiscal a pessoa jurídica tida como integrante de grupo econômico. Confira-se:

No recente julgamento do IRDR n. 0017610-97.2016.4.03.0000 o E. Órgão Especial desta Corte fixou a tese de que o IDPJ é indispensável para a comprovação de responsabilidade em decorrência de confusão patrimonial, dissolução irregular abuso de direito, excesso de poderes ou infração à formação de grupo econômico, lei, ao contrato ou ao estatuto social (CTN, art. 135, incisos I, II e III), e para a inclusão das pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, desde que não incluídos na CDA, tudo sem prejuízo do regular andamento da Execução Fiscal em face dos demais coobrigados¹⁹².

O pequeno excerto da ementa demonstra a combinação e variedade de fundamentos jurídicos utilizados para se atingir terceiro, tido como integrante de grupo econômico, pelas instâncias ordinárias, lançando-se mão, no caso, do IDPJ como o meio para a solução da questão que envolva responsável tributário que não esteja incluído na CDA.

¹⁹¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Proposta de Afetação no Recurso Especial 2.039.132/SP**. Recurso especial. Proposta de julgamento sob o rito dos recursos repetitivos. (In)compatibilidade. Incidente de desconsideração de personalidade jurídica. Art. 133 e seguintes do CPC. Rito próprio da execução fiscal. Lei n. 6.830/1980. Identificação das hipóteses de imprescindibilidade. Fundamento jurídico. Relator: Min. Francisco Falcão, 22 de agosto de 2023e. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202203617659&dt_publicacao=28/08/2023. Acesso em: 4 jun. 2024.

¹⁹² BRASIL. Tribunal Regional Federal da Terceira Região (3. Turma). **Agravo de Instrumento n.º 5014342-71.2021.4.03.0000**. Agravo de instrumento. Execução fiscal. Incidente de resolução de demandas repetitivas n.º 0017610-97.2016.4.03.0000. Análise quanto ao redirecionamento da execução fiscal. Instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Necessidade. Perda parcial do objeto em razão da exclusão dos agravantes da execução fiscal. Agravo de instrumento não provido. Relatora: Desa. Mônica Nobre, 29 de junho de 2021c. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br:443/pje/Processo/ConsultaDocumento/listView.seam>. Acesso em: 4 jun. 2024.

Do texto citado se colhe até a curiosa expressão “excesso de poderes ou infração à formação de grupo econômico”, inexistente em qualquer texto legal, nomeadamente em quaisquer dos incisos do artigo 135 do CTN, citado por ele.

Além da multiplicidade de casos pendentes no âmbito do judiciário, como reconheceu o relator no voto que propôs a afetação, dotados da variada gama de fundamentos, identificou-se também a divergência de entendimento entre as Turmas do STJ, colacionando-se um julgado de cada uma delas.

A 1ª Turma entende ser viável a instauração do IDPJ, desde que comprovados os requisitos necessários à configuração de abuso de personalidade jurídica, na forma prevista no artigo 50, CC, inclusive como meio de identificação de integrante de grupo econômico:

O acórdão recorrido está em conformidade com a jurisprudência da Primeira Turma deste Superior Tribunal de Justiça que entende que “no 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” (REsp 1.775.269/PR, Rel. Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 1º/3/2019). Precedentes¹⁹³.

Verificada a existência de abuso de personalidade, com os critérios previstos no artigo 50 do CC, pelo contribuinte executado, o IDPJ é viável não só como meio de investigação *a posteriori* ao próprio lançamento fiscal para se descobrir pessoa jurídica integrante de grupo econômico, como também forma inovadora de estabelecer situação de responsabilidade tributária de terceiros “que não se enquadra nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN”.

Conclui-se, pela leitura do julgado da 1ª Turma, utilizado pelo voto de afetação do Tema Repetitivo 1.209, que esse órgão colegiado fracionário, diante de abuso de personalidade do contribuinte executado, tem no IDPJ instrumento processual hábil para definição de critérios necessários ao encaixe de pessoas jurídicas no âmbito de grupo econômico, sem, no entanto, que se tenha estabelecido o parâmetro legal utilizado para seu conceito. Além disso, para obter o redirecionamento da execução fiscal, a Turma permite a criação de hipóteses diversas, não

¹⁹³ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial 2.006.433/RJ**. Processual civil e tributário. Agravo interno no recurso especial. Execução fiscal. Redirecionamento. Grupo econômico. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Cabimento. Ausência de incompatibilidade com o rito especial. Precedentes da Primeira Turma. Relator: Min. Benedito Gonçalves, 3 de abril de 2023f. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202200907807&dt_publicacao=11/04/2023. Acesso em: 4 jun. 2024.

previstas em lei complementar nacional, de responsabilidade de terceiros (Artigos 134 e 135 do CTN).

Essa conclusão é importante para se verificar que, em julgados da 1ª Turma, o abuso de personalidade não configura espécie de “atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos”, previstos no caput do artigo 135 do CTN. É que, caso se configurasse o abuso como espécie daqueles atos, ele estaria enquadrado em hipótese dos artigos 134 e 135 do CTN, dispensando-se, portanto, o IDPJ para o redirecionamento.

No contexto fora do texto, verifica-se que o IDPJ serve como meio de mitigação do próprio enunciado n.º 392, da súmula do STJ, pois este verbete desautoriza a alteração do polo passivo da execução fiscal, pela substituição da CDA com tal fim. A decisão estabelece o incidente como meio processual a viabilizar a identificação de pessoa jurídica que não constou no título executivo e, por conseguinte, também não fez parte do lançamento fiscal, no qual, como procedimento inserto no âmbito do processo administrativo fiscal, devem ser franqueadas as garantias constitucionais inerentes ao devido processo legal.

Já o julgado da 2ª Turma dá o seguinte tratamento ao IDPJ:

4. A jurisprudência da Segunda Turma do STJ é no sentido de que não é condição para o redirecionamento da Execução Fiscal, quando fundada nos arts. 124, 133 e 135 do CTN, a instauração do incidente de descon sideração da personalidade jurídica. 5. Há verdadeira incompatibilidade entre a instauração desse incidente e o regime jurídico da Execução Fiscal, considerando que deve ser afastada a aplicação da lei geral¹⁹⁴.

Para o acórdão lançado no voto condutor da afetação, representativo de julgados proferidos pela 2ª Turma, quando o pedido de redirecionamento da execução fiscal se der com esteio na responsabilidade solidária (Artigo 124 do CTN), por sucessão (Artigo 133 do CTN) ou de terceiros (Artigo 135 do CTN), carecerá de interesse a instauração do IDPJ.

Esmiuçando-se o acórdão colacionado, duas informações carreadas nele são pertinentes:

Não se desconhece a existência de jurisprudência no Superior Tribunal de Justiça, no sentido de que é possível e necessária a instauração de IDPJ para o reconhecimento da responsabilidade tributária por redirecionamento. No entanto, são julgados isolados e não vinculantes, sendo certo que esta Turma Especializada tem entendimento unânime em sentido diverso, o da incompatibilidade do referido incidente com o rito

¹⁹⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 2.216.614/RJ**. Processual civil e tributário. Ofensa aos arts. 489 e 1.022, não configurada. Instauração de incidente de descon sideração da personalidade jurídica. Desnecessidade. Indícios de formação de grupo econômico de fato e confusão patrimonial. Necessidade de defesa prévia nos próprios autos da execução fiscal. Divergência jurisprudencial. Análise prejudicada. Relator: Ministro Herman Benjamin, 22 de maio de 2023g. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202203035750&dt_publicacao=05/06/2023. Acesso em: 4 jun. 2024.

das execuções fiscais, questão que foi enfrentada no acórdão, com clareza e sem contradição¹⁹⁵.

Em primeiro lugar, afirma-se, no julgado, que a 2ª Turma tem entendimento unânime quanto à inaplicabilidade do IDPJ para o “reconhecimento da responsabilidade tributária”, em razão da “incompatibilidade” com o rito das execuções fiscais.

Já a segunda informação diz respeito à validação dada para as instâncias ordinárias procederem à verificação da existência de grupo econômico, precedida de defesa prévia do contribuinte tido como responsável (portanto integrante do grupo econômico do contribuinte executado):

O acórdão julgou que deveria ser determinado que o Juízo recorrido desse oportunidade aos Agravantes de defesa prévia nos próprios autos da Execução Fiscal para, somente após, avaliar se houve a formação de grupo econômico de fato e a possibilidade de adoção de medidas constritivas contra eles. Sendo assim, ainda não se julgou se foram ou não preenchidos os requisitos caracterizadores da responsabilidade solidária por formação de grupo econômico e sucessão tributária, o que caracterizaria supressão de instância a análise desses assuntos pelo STJ na fase em que está o processo¹⁹⁶.

Eis aí um dos problemas abordados neste trabalho.

Ainda que se tenha deferido o manejo da defesa prévia do terceiro, tido como possível responsável, ela se torna inócua diante da discricionariedade dada ao magistrado de primeira instância para “avaliar se houve a formação de grupo econômico de fato”. Não há nenhum critério, único e genérico (no sentido já muito exposto, de ser aplicável a todos às ordens parciais de poder) que possa dar previsibilidade aos contribuintes, para fins de reconhecimento (ou formação) de grupo econômico, no âmbito da instância na qual há o processamento da execução fiscal.

O STF, nos precedentes que definiram a função da lei complementar nacional, tratada pelo artigo 146, III, da CRFB/88, estabeleceu premissas que deveriam ser observadas, caso se quisesse emprestar eficácia ao microssistema de elaboração de precedentes.

A bem da isonomia que se pretende aos contribuintes e da integridade das relações jurídicas no âmbito do exercício da competência tributária das ordens parciais de poder, não é válido que cada magistrado e cada órgão fracionário de tribunal das instâncias ordinárias tenham liberdade criativa de estabelecer critérios para a definição de responsabilidade tributária a alcançar integrantes de grupo econômico.

¹⁹⁵ BRASIL, 2023g, p. 5.

¹⁹⁶ *Ibidem*, p. 8.

O que este trabalho tenta mostrar é que essa criatividade decisória induz à necessária e imediata definição de grupo econômico, em lei complementar nacional, genérica para todas as ordens parciais, para fins de responsabilidade de terceiro diverso do contribuinte devedor.

A função uniformizadora do direito infraconstitucional federal (que compõe parcela da lei complementar nacional, de regência do CTN), conferida ao STJ, serve, por sua vez, de guia para os mesmos magistrados competentes para definição dos “requisitos caracterizadores da responsabilidade solidária por formação de grupo econômico e sucessão tributária”. Alguns desses requisitos, utilizados pelo STJ, serão abordados nos pontos seguintes e analisados à luz das premissas estabelecidas nas seções anteriores.

5.2 A identificação de grupo econômico pelas instâncias ordinárias e a impossibilidade de enfrentamento da questão de fato pela aplicação do enunciado n.º 7, da súmula do STJ, desde 2019

No curso da pesquisa, identificou-se, em vários julgados¹⁹⁷, a impossibilidade de o STJ (no âmbito das 1ª e 2ª Turmas e da 1ª Seção) se imiscuir nos fundamentos que levaram as instâncias ordinárias a estabelecerem as premissas para a aferição (ou não) de grupo econômico, em vista da barreira imposta pelo enunciado n.º 7, da súmula do STJ¹⁹⁸.

O corte metodológico tem o filtro específico da data de vigência da introdução do §4º, bem como da nova redação conferida ao *caput* do artigo 50 do CC, que trata da viabilidade dos efeitos da desconsideração da personalidade jurídica aos integrantes de grupo econômico, nos termos do item 4.2 deste trabalho.

Há hipóteses nas quais não se analisa o quadro probatório, decorrente de pedido indeferido da Fazenda Pública, para reconhecimento da existência de grupo econômico, assim como se afasta a pretensão do contribuinte, que passa a ser responsável nos casos em se o tenha reconhecido. Inobstante não adentrar a questão fática que ensejou ou não o reconhecimento da existência de grupo econômico, os julgados mergulham nos fundamentos adotados pela instância ordinária que levou a tal desiderato, afastando a competência do STJ, porém, para revisá-los, por entender se tratar de matéria ínsita ao, como já dito, campo probatório.

¹⁹⁷ Foram utilizados os seguintes termos de pesquisa no sítio do STJ na internet, no campo “jurisprudência avançada”: “grupo economico E tributo E sumula 7 E Julgamento: 01/10/2019 a 03/04/2024 E PRIMEIRA TURMA OU SEGUNDA TURMA OU PRIMEIRA SEÇÃO”.

¹⁹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Corte Especial). **Súmula n.º 7**. A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial. Brasília, DF: STJ, 1990. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp?sumula=7>. Acesso em: 4 jun. 2024.

Colhem-se, agora, julgados recentes (para este trabalho, elaborado entre setembro de 2023 e maio de 2024) nos quais se relatam os fundamentos lançados pela instância ordinária para o estabelecimento de grupo econômico, os quais são insusceptíveis de serem analisados pelo STJ, por demandarem análise do quadro fático. Escolhe-se por trazer apenas o excerto da ementa do acórdão, no qual se relatam os referidos fundamentos e a razão da atração do enunciado n.º 7, da súmula do STJ, para que eles não sejam esmiuçados pelo tribunal.

Da 1ª Turma se colhem os seguintes julgados:

O Tribunal *a quo* não reconheceu presentes os pressupostos para configuração de um grupo econômico, uma vez que a empresa não atua no mesmo ramo empresarial da devedora e tampouco houve confusão patrimonial, não demonstrada, assim, a existência de conluio com o objetivo de fraudar credores, de modo que a revisão desse entendimento demandaria reexame de provas, providência vedada em recurso especial, nos termos da Súmula 7 do STJ¹⁹⁹.

Viu-se pelo texto que o indeferimento do reconhecimento de grupo econômico na instância ordinária foi em razão da não configuração da sucessão empresarial (que, em tese, é hipótese de responsabilidade tributária por sucessão de que tratam os artigos 129 a 133 do CTN) e de confusão patrimonial (que é um dos critérios para aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica, previsto no artigo 50 do CC).

O que se segue trata da utilização dos parâmetros do artigo 135 do CTN pela instância ordinária para viabilizar a investigação de existência de grupo econômico:

TRIBUTÁRIO. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. APLICABILIDADE. RECONHECIMENTO DE GRUPO ECONÔMICO COM BASE NO ART. 135 DO CTN. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. REEXAME DE MATÉRIA FÁTICO-PROBATÓRIA. SÚMULA 7 DO STJ. MULTA. ART. 1.021, § 4º, DO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL DE 2015. DESCABIMENTO. [...] II – “A Primeira Turma, no julgamento do REsp n. 1.775.269/PR, DJe 1º/3/2019, ratificou entendimento no sentido de que não é preciso instauração de Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (art. 133 do CPC/2015) 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, nas hipóteses em que o nome consta na Certidão de Dívida Ativa, após regular procedimento administrativo, ou, mesmo que o nome não esteja no título executivo, o Fisco demonstre a responsabilidade, na qualidade de terceiro, em consonância com os artigos 134 e 135 do CTN” (AgInt no REsp n. 1.912.254/PE, relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 23/8/2021, DJe de 25/8/2021). III - Rever a conclusão do Tribunal de origem, com o objetivo de acolher a pretensão recursal acerca da ilegitimidade dos Recorrentes,

¹⁹⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial 2.087.215/PE**. Processual civil e tributário. Negativa de prestação jurisdicional. Inexistência. Grupo econômico. Reconhecimento. Reexame de provas. Impossibilidade. Honorários advocatícios. Fixação. Equidade. Relator: Min. Gurgel de Faria, 26 de fevereiro de 2024c. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202302596193&dt_publicacao=12/03/2024. Acesso em: 5 jun. 2024.

bem como da ausência de grupo econômico, demandaria necessário revolvimento de matéria fática, o que é inviável em sede de recurso especial, à luz do óbice contido na Súmula n. 7 desta Corte²⁰⁰.

O julgado valida o critério utilizado pela instância ordinária de que a responsabilidade tributária de terceiros, de que trata o artigo 135 do CTN, é meio para se aferir grupo econômico, mesmo não havendo previsão nem no referido artigo nem no artigo 134 (pois o inciso I daquele referido artigo remete às “pessoas referidas no artigo anterior”) de nenhum terceiro que seja pessoa jurídica hábil a ser considerado integrante de um.

Essa constatação seria critério jurídico hábil a ser controlado pelo STJ pela ofensa à lei federal (no caso, lei complementar nacional, parcela aplicável da esfera parcial de poder federal). Ao se admitir que o critério jurídico é válido — e aplicável, portanto, o artigo 135 do CTN para se perquirir a responsabilidade de terceiro, tido como integrante de grupo econômico —, os fatos que motivaram o seu enquadramento não são suscetíveis de análise pela via do REsp.

O que se tem a seguir retrata um aspecto que se verá mais adiante, pela verificação de combinação de normas pelas instâncias ordinárias, para se autorizar a caracterização de grupo econômico:

Quanto à responsabilização das empresas sucessoras e seus controladores para fins de redirecionamento da execução fiscal, o Tribunal de origem concluiu que a confusão patrimonial e os indícios da prática de atos em infração à lei perpetrados pelos sócios dessas pessoas jurídicas exigem igualmente que lhes seja estendida a responsabilidade tributária pelas dívidas ora executadas. A desconsideração da personalidade jurídica tem consequência específica, no presente caso, permitir que sejam alcançados os bens particulares do sócio, autorizando que seu patrimônio responda pelas dívidas da pessoa jurídica (CC, art. 50). Com efeito, as provas contidas nos autos selam o entendimento exteriorizado na decisão liminar, de que os requeridos formam um grupo econômico e engendram expedientes de toda ordem visando à proteção do patrimônio pessoal e à frustração da cobrança de créditos tributários. Os autos, portanto, desvelam indícios suficientes para embasar redirecionamento e a responsabilização tributária das empresas sucessoras e de seus controladores [A I] e [J I] - fls. 1.155/1.157. 6. Portanto, para modificar o entendimento do Tribunal acerca do reconhecimento da responsabilidade solidária, seria necessário, por parte desta Corte Superior, o reexame das questões fático-probatórias que levaram a instância originária a adotar tal entendimento, o que não é cabível em recurso especial, diante do óbice da Súmula 7/STJ²⁰¹.

²⁰⁰ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 2.156.171/RJ**. Tributário. Processual civil. Agravo interno no agravo em recurso especial. Código de Processo Civil de 2015. Aplicabilidade. Reconhecimento de grupo econômico com base no art. 135 do CTN. Responsabilidade tributária. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Desnecessidade. Reexame de matéria fático-probatória. Súmula 7 do STJ. Multa. Art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015. Descabimento. Relatora: Ministra Regina Helena Costa, 5 de dezembro de 2022d. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202201959122&dt_publicacao=07/12/2022. Acesso em: 5 jun. 2024.

²⁰¹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial 588.013/RS**. Processual civil e tributário. Agravo interno no recurso especial. Negativa de prestação jurisdicional não configurada. Prescrição para o redirecionamento da execução fiscal. Princípio da *actio nata*. Acórdão recorrido na

Colhe-se haver, no caso de origem, a abordagem da responsabilidade tributária de empresas sucessoras, cujo regramento é tratado no âmbito dos artigos 129 a 133 do CTN. Já os atos ilegais foram cometidos pelos sócios das pessoas jurídicas, que autorizam a desconsideração da personalidade jurídica, tais como confusão patrimonial e outros atos de infração à lei.

Essa confluência de fatores fez com que a instância ordinária concluísse que haveria a formação de grupo econômico entre “as empresas sucessoras e de seus controladores”, vale dizer, entre pessoas jurídicas e pessoas naturais. O grupo econômico, portanto, foi estabelecido pela instância ordinária como decorrência da conjugação de fatos dos quais se extraiu a ilicitude da conduta, e não de previsão previamente estabelecida em regra matriz de responsabilidade tributária.

Por fim, para resumir o que se encontrou na pesquisa no âmbito da 1ª Turma, trazem-se dois julgados de sinais trocados, mas que partem da mesma premissa, quanto à impossibilidade de se discutirem os requisitos criados pela instância ordinária para definição, pura e simples, de grupo econômico.

Rever o entendimento da Corte de origem acerca da responsabilidade tributária com base na formação de grupo econômico demandaria necessário revolvimento de matéria fática, o que é inviável em sede de recurso especial, à luz do óbice contido nas Súmula n. 7 desta Corte²⁰².

Diante da forma genérica trazida na ementa, merecem ser investigados os eventos fáticos que motivaram a configuração do grupo econômico pela instância ordinária, esmiuçados no voto condutor do acórdão:

mesma linha do entendimento firmado em recurso especial representativo da controvérsia (REsp 1.201.993/SP - Tema 444/STJ). Responsabilidade solidária. Revisão do acervo fático-probatório dos autos. Impossibilidade. Incidência do óbice da súmula 7/STJ. Agravo interno dos particulares e sociedades empresariais a que se nega provimento. Relator: Min. Manoel Erhardt (Desembargador Convocado do TRF5), 11 de abril de 2022e. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201600536792&dt_publicacao=18/04/2022. Acesso em: 5 jun. 2024.

²⁰² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial 1.954.432/RS**. Tributário. Processual civil. Agravo interno no recurso especial. Código de Processo Civil de 2015. Aplicabilidade. Ausência de prequestionamento do art. 178 do Código Civil. Incidência, por analogia, da súmula n. 282/STF. Alegação genérica de ofensa a dispositivo de lei federal. Ausência de combate a fundamentos autônomos do acórdão. Razões recursais dissociadas. Deficiência na fundamentação. Súmulas n. 283 e 284/STF. Responsabilidade tributária. Formação de grupo econômico. Acórdão embasado em premissas fáticas. Revisão. Súmula n. 7/STJ. Dissídio jurisprudencial. Ausência de cotejo analítico. Análise prejudicada. Aplicação de multa. Art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015. Inadequada ao caso concreto. Relatora: Ministra Regina Helena Costa, 14 de março de 2022f. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202101003810&dt_publicacao=21/03/2022. Acesso em: 5 jun. 2024.

Outrossim, quanto à questão relativa à responsabilização tributária, o tribunal de origem manifestou-se nos seguintes termos [...]: “De tudo que ficou exposto, verifica-se que restou demonstrada a dilapidação do patrimônio das empresas originalmente executadas. Como bem asseverado pelo julgador, *'se conclui notável a transferência de patrimônio efetuada pelas empresas devedoras para as demais, de forma direta ou, mais comumente, indiretamente, seja utilizando-se de empresas constituídas no exterior, e tendo como procurador pessoa de confiança de Domingos Casarin, ou pela arrematação de bens em leilões judiciais, também por pessoa de confiança do devedor, e após efetuando a cessão a empresas controladas pelas suas filhas, Mônica Wendt Casarin e Vanessa Wendt Casarin'*. Tem-se, também, que restou devidamente demonstrada a formação do Grupo Econômico Casarin, com confusão patrimonial e abuso de personalidade jurídica. Os integrantes do grupo executaram grande manobra fraudatória, visando retirar o acervo patrimonial das devedoras originais, transferindo-o para outras empresas e para membros do núcleo familiar. Com efeito, não há falar em reforma da decisão”²⁰³.

A instância ordinária reconheceu a existência de grupo econômico como decorrência de atos ilícitos causadores de dilapidação patrimonial, abuso de personalidade e posterior confusão patrimonial. O grupo econômico, portanto, nasce da conjugação da ilicitude de atos, atraindo-se a responsabilidade tributária de todos que estiverem envolvidos na destinação do patrimônio dilapidado ou confundido.

No seguinte, a instância ordinária negou o pedido fazendário de redirecionamento, com base no fato de não ter sido provada a existência de grupo econômico.

O recurso especial não é via recursal adequada para verificação dos requisitos necessários ao reconhecimento da responsabilidade tributária para fins de redirecionamento, tratando ou não de caso de grupo econômico, porquanto, nessa via recursal, não é admitido o exame de provas. Observância da Súmula 7 do STJ. Precedentes. Conforme orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior, o fato de compor grupo econômico, por si, não revela interesse comum da empresa na situação que constitui o fato gerador do crédito tributário. Precedentes. No caso dos autos, o recurso da Fazenda Nacional não foi conhecido porque o TRF da 5ª Região concluiu não haver responsabilidade do integrante do grupo econômico; situação que só poderia ser revista mediante exame de provas, providência inadequada no recurso especial, consoante enuncia a Súmula 7 do STJ²⁰⁴.

De forma semelhante ao que se fez no julgado anterior, é necessário pesquisar quais os critérios que a instância ordinária não entendeu preenchidos para se verificar a existência de grupo econômico.

O TRF da 5ª Região deu-lhe provimento, por não verificar interesse comum entre as sociedades empresárias, com relação ao fato gerador dos créditos tributários cobrados da BSL Ltda [...]: “A chave da compreensão jurídica do redirecionamento da execução

²⁰³ BRASIL, 2022f, grifo do autor.

²⁰⁴ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial 1.832.514/PE**. Processual civil e tributário. Agravo interno no recurso especial. Execução fiscal. Redirecionamento. Grupo econômico. Violação dos arts. 489 e 1.022 do CPC/2015. Inexistência. Acórdão cuja conclusão é pela inexistência de responsabilidade. Revisão. Exame de prova. Inadmissibilidade. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, 16 de novembro de 2021d. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900510396&dt_publicacao=18/11/2021. Acesso em: 5 jun. 2024.

forçada, sob o pálio de extensão da responsabilidade dos integrantes do suposto grupo econômico de fato é a presença da pessoa (física ou jurídica), ‘que tenha interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal’ (CTN, art. 124, I) ou que decorra de expressa designação legal (CTN, art. 124, II). No caso vertente, de determinação legal não se cogita. Remanesce a abordagem do interesse no fato gerador. O interesse comum que se especula, para os fins do art. 124, I, do CTN, não é o mero interesse econômico e genérico, bastante presente, em maior ou menor grau de proximidade, em empresas que laboram no mesmo ramo ou mesmo que exploradoras de atividades diferentes, inspirem objetivos ou alvíssaras de negócios cruzados, por exemplo. Em verdade, o que justifica o redirecionamento da cobrança de tributos, sob a flâmula da solidariedade, é a identidade de interesse no fato gerador específico que deu margem à obrigação tributária principal, originadora, por conseguinte, de débito tributário regularmente lançado e, passo adiante, da ação executiva fiscal²⁰⁵.

A instância ordinária lançou mão das regras de solidariedade, previstas no CTN, para investigar a existência de grupo econômico. Não se tratou, nesse caso, da busca por ato ilegal, mas da própria relação de corresponsabilidade no momento do nascimento da obrigação tributária.

Já no âmbito da 2ª Turma, há julgados que também retratam situações diversas nas instâncias ordinárias que motivaram a responsabilidade de grupo econômico.

“II - O Tribunal de origem, no caso, manifestou-se de forma fundamentada e suficiente sobre o cerne da controvérsia, apreciando o conjunto das provas dos autos, para apontar que foi configurada a responsabilidade tributária solidária em razão de interesse comum no fato gerador, da inexistência de autonomia dos integrantes do grupo econômico e da prática de ilícitos tributários, razão pela qual se afasta a alegada negativa de prestação jurisdicional. III - A pretensão recursal é inviável em recurso especial, porque visa revolver o conjunto dos fatos objeto dos autos. Incidência do Enunciado Sumular n. 7 do Superior Tribunal de Justiça. Nesse mesmo sentido, as seguintes decisões monocráticas proferidas em recursos advindos de embargos à execução fiscal envolvendo o mesmo grupo empresarial: AREsp 2294868/ES, Ministro Relator Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 4/4/2023; AREsp 2188773/ES, Ministro Relator Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 4/10/2022; AREsp 2171176/ES, Ministro Relator Gurgel de Faria, Primeira Turma, DJe 27/9/2022.”²⁰⁶

Pela ementa trazida, a relação jurídica predecessora do grupo econômico decorreu do fato de haver a conjugação de dois fatores para se deflagrar sua existência, quais sejam a responsabilidade tributária “indireta”, pela solidariedade, em razão do “interesse comum no fato gerador”, de que trata o inciso I, do artigo 124 do CTN, além da “inexistência de autonomia dos integrantes”.

²⁰⁵ BRASIL, 2021d.

²⁰⁶ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 1.696.773/RJ**. Agravo interno. Agravo em recurso especial. Tributário. Embargos à execução. Responsabilidade tributária. Formação de grupo econômico. Sucessão empresarial. Súmula 7/STJ. Relator: Min. Francisco Falcão, 7 de novembro de 2023h. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202001006669&dt_publicacao=10/11/2023. Acesso em: 5 jun. 2024.

Os elementos fáticos da causa tratam da forma como a instância ordinária atingiu esse desiderato.

O Tribunal de origem sustentou o acórdão recorrido no conjunto fático-probatório dos autos para assentar a legitimidade passiva dos recorrentes. Decidiu que se configurou, apenas formalmente, a existência independente dos integrantes, eis que centralizada a gerência do grupo nos membros da família “De Paula”. (fl. 1693). Ademais, considerou “*configurada a confusão patrimonial entre as empresas do grupo e seus respectivos sócios, na medida em que o dinheiro obtido com a exploração da atividade econômica destinou-se à constituição, manutenção e locupletamento ilícitos das demais empresas do grupo econômico e seus respectivos sócios, ultrapassando os limites formais de cada uma das pessoas jurídicas envolvidas*”. (fl. 1693). Assentou, por fim, que, “além da existência de formação de grupo econômico informal, restou constatado, em diversas ações em trâmite nesta Justiça, o mau uso da personalidade jurídica dos empreendimentos, com a modificação da estrutura empresarial, ao escopo de obtenção de vantagens indevidas, de burlar a lei, de lesar o erário e continuar em atividade, mostrando-se, assim, plausível a responsabilização apenas dos sócios (de fato e de direito - art. 135 do CTN) das empresas envolvidas, como também em relação essas sociedades - art. 124, I do CTN” (fl. 1694)²⁰⁷.

Há aqui também nova expressão tirada da instância ordinária, que é “grupo econômico informal”, que decorreu da confusão patrimonial entre as empresas do grupo e os sócios. A atuação ilegítima de pessoas naturais e jurídicas, conforme citado no julgado, em destaque, serviu de fundamento para se admitir a existência de grupo econômico e atribuir, por conseguinte, aos seus integrantes a responsabilidade tributária, não havendo, porém, o enquadramento de conduta à regra matriz de responsabilidade tributária prévia.

Acentua-se que a instância ordinária utilizou como argumentos de reforço o artigo 135 do CTN, que trata da responsabilidade de terceiros, o qual serviu para atrair a das pessoas naturais dos sócios, e o artigo 124, I, do mesmo Código, regente da relação da solidariedade e fundamento para a responsabilidade das pessoas jurídicas em razão dos ilícitos praticados. Após configurada a responsabilidade de todas elas, em razão da integração ao “grupo econômico informal”, este, portanto, serviu como fundamento autônomo para a responsabilidade tributária, em razão da confusão patrimonial e dos ilícitos havidos pelas pessoas relacionadas.

O julgado seguinte retrata a existência de reconhecimento de grupo econômico no âmbito da execução fiscal, no qual, a despeito de deferida medida cautelar de arresto, permitiu a defesa prévia dos integrantes.

No caso, o Colegiado originário, para a concessão da tutela cautelar de arresto requerida, reconheceu a existência de indícios da existência de grupo econômico de fato/familiar, bem como da confusão patrimonial entre as empresas e seus respectivos sócios, capazes de lesar credores, constatando a probabilidade do direito do agravado e o perigo de dano ao resultado útil do processo executivo. A Corte local registrou, ainda, que foi observado o contraditório diferido e que o valor bloqueado não constitui

²⁰⁷ BRASIL, 2023h, grifo nosso.

única reserva financeira da agravante. Considerando tais premissas fáticas, não há como se alterar o julgado sem o revolvimento de fatos e provas, inviável nesta instância extraordinária, em razão do óbice da Súmula 7/STJ²⁰⁸.

A descrição dos elementos fáticos da instância ordinária indica que a conclusão pela existência da constituição de grupo econômico, aqui já denominado “familiar”, decorreu de confusão patrimonial entre pessoas jurídicas, agindo como se uma só fossem, além do fato de haver vínculo familiar entre os sócios de cada uma delas.

Confiram-se os seguintes trechos, extraídos da fundamentação do acórdão de origem [...]: [...] “Da análise dos documentos apresentados pelo agravado em seq. 211, se verifica que há fortes indícios da existência de grupo econômico familiar entre as empresas no incidente originário, haja vista que as pessoas físicas que estão à frente da gestão das empresas são do mesmo grupo familiar (Edson da Silva; Marcio Schmutz da Silva e Eduardo Andrade dos Anjos); o ramo econômico explorado se assemelham (‘indústria, comércio e exploração de balanças de pesagem, balanças e básculas ensacadoras ou dosadoras; industrialização, comércio e exportação de peças para máquinas, aparelhos e instrumentos de pesagem, reparação e conservação de máquinas, aparelhos e instrumentos de pesagem’ (p. 7 – mov. 211.11) / ‘fabricação, assistência técnica, comércio e representação comercial de balanças e ensacadeiras ou equipamentos de pesagem, seus componentes, tanto mecânicos como eletrônicos, para fins comerciais e industriais’ (p. 4 – mov. 211.12); e as empresas se encontram no mesmo endereço, possuem o mesmo telefone, maquinário, endereço de e-mail e contador. Nesta inteligência, estando presentes indícios de que as empresas exercem suas atividades sob unidade gerencial fática (grupo familiar e comunhão de objeto social, conduzindo suas atividades com confusão patrimonial capaz de lesar credores, evidencia-se a probabilidade do direito do agravado e o perigo de dano ao resultado útil do processo executivo para a concessão da tutela cautelar de arresto requerida”.

Não houve, na instância ordinária, ou pelo menos na parte colacionada no acórdão que a retratou, a descrição de nenhum dispositivo do CTN hábil a determinar a espécie de responsabilidade tributária que estava sendo atribuída aos sócios, ou às pessoas jurídicas, salvo a verificação da confusão patrimonial (que não é critério contido no CTN), para estar sujeito a controle pelo STJ.

O próximo julgado trata da circunstância de reconhecimento da existência de grupo econômico no âmbito de análise e deferimento de medida cautelar fiscal, regida pela Lei Ordinária Federal n.º 8.397, de 6 de janeiro de 1992:

Quanto aos pressupostos fáticos para caracterização do grupo econômico e para deferimento da cautelar fiscal, incide o óbice da Súmula n. 7 do STJ (“A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial”), quando a pretensão recursal demanda o reexame do acervo fático-probatório juntado aos autos. Nesse sentido: “O recurso especial não será cabível quando a análise da pretensão recursal exigir o

²⁰⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 2.194.883/PR**. Processual civil e tributário. Agravo interno no agravo em recurso especial. Desconsideração da pessoa jurídica. Bloqueio de ativos financeiros. Tutela de urgência. Poder geral de cautela. Incidência das súmulas 7/STJ e 735/STF. Relator: Min. Herman Benjamin, 25 de abril de 2023i. p. 8. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202202700000&dt_publicacao=28/06/2023. Acesso em: 5 jun. 2024.

reexame do quadro fático-probatório, sendo vedada a modificação das premissas fáticas firmadas nas instâncias ordinárias na via eleita. (Súmula 07/STJ)" (AgRg no REsp n. 1.773.075/SP, relator Ministro Felix Fischer, Quinta Turma, DJe de 7/3/2019)²⁰⁹.

O acórdão recorrido proferido na instância ordinária lança mão dos requisitos legais do abuso de personalidade, além dos previstos pela CLT, para identificar e qualificar a existência de grupo econômico.

No Tribunal *a quo*, a sentença foi parcialmente reformada, conforme a seguinte ementa do acórdão: “[...] 1. O reconhecimento de grupo econômico para fins de responsabilização tributária, tanto com fundamento no artigo 50 do Código Civil como nos dispositivos do Código Tributário Nacional, pode se dar como incidente no processo de execução fiscal ou análogo. Precedentes. 2. Aplicam-se os preceitos dos parágrafos 2º e 3º do artigo 2º da Consolidação das Leis do Trabalho para identificação de grupo econômico de fato”²¹⁰.

Verifica-se, na instância ordinária, a combinação de leis para se perseguir a definição de grupo econômico e estabelecer os limites da responsabilidade de seus membros, seja no âmbito do direito civil, seja no direito do trabalho, seja, por fim, de forma genérica, pelo CTN. Esse fato será abordado no tópico seguinte.

Não se traz nenhum julgado da 1ª Seção, em razão das limitações decorrentes do cabimento tanto dos Embargos de Divergência quanto dos REsp afetados para julgamento pelo referido órgão fracionário, cujo conhecimento de ambos já teria ultrapassado o próprio óbice do enunciado n.º 7, da súmula do STJ.

Frise-se que este tópico não teve o propósito de exaurir todos os julgados, tampouco de encontrar todos os critérios utilizados pelas instâncias ordinárias para deferir, indeferir, deflagrar ou afastar a existência de grupo econômico, para responsabilidade diversa da pessoa contribuinte executada ou prestes a ser (em caso de medida cautelar fiscal), cuja análise se viu afastada em vista do óbice contido no enunciado sumular.

Almejou-se, com a pesquisa, investigar a hipótese de inexistência de critério único, próprio e previsível, no âmbito dos mais diversos juízos sujeitos à competência recursal do STJ, para a referida definição, dada a discricionariedade dos magistrados de combinar disposições

²⁰⁹ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial 1.875.259/SC**. Tributário. Processo civil. Cautelar fiscal incidental. Deferimento. Construção restrita a pessoas jurídicas devedoras fundamentada na suficiência patrimonial. Recurso especial. Desistência recursal da Fazenda Nacional. Recursos especiais dos contribuintes não conhecidos. Óbices de admissibilidade. Relator: Min. Francisco Falcão, 13 de junho de 2023j. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202001178107&dt_publicacao=16/06/2023. Acesso em: 5 jun. 2024.

²¹⁰ *Ibidem*.

legais, institutos jurídicos e jurisprudência do próprio STJ, cujo controle é limitado em razão das restrições próprias da via recursal que o permitiria.

5.3 Julgado complexo que demonstra a combinação de leis e institutos e generalização de regras matrizes de responsabilidade tributária específicas, pelo STJ, para possibilitar a responsabilização de grupos econômicos

Em se tratando de matéria penal, o STF²¹¹ tem julgados de ambas as turmas que estabelecem a impossibilidade de o magistrado combinar leis contrapostas no tempo, mesmo que seja com o intuito de dar tratamento mais benéfico ao réu.

A proibição da criação de um “terceiro sistema” tem o intuito exclusivo de preservação da separação dos poderes, vedando-se o magistrado a agir como se fosse legislador positivo. A vedação do STF tratou de poda ao deferimento de tratamento mais benéfico ao investigado, acusado, réu ou condenado, e não para determinar a responsabilidade, no caso, penal, do cidadão.

A lógica da citada definição do STF quanto à vedação à criação de “terceiro sistema”, porém, e aparentemente, se contrapõe ao STJ, no tocante à utilização de combinação de normas estranhas ao CTN, com as que este carrega, para se atingir a criação de hipótese de responsabilidade tributária, nomeadamente a de delimitar, criar ou atrair membros integrantes a grupos econômicos.

²¹¹ Da 1ª Turma se colhe: “HABEAS CORPUS. DOSIMETRIA PENAL. QUANTIDADE DE ENTORPECENTES. LEGITIMIDADE PARA ELEVAÇÃO DA PENA BASE. APLICAÇÃO PARCIAL DE LEI POSTERIOR, NA PARTE EM QUE BENEFICIA O RÉU. INVIABILIDADE. ORDEM DENEGADA. 1. É legítimo o aumento da pena base com fundamento na elevada quantidade de entorpecente encontrada em poder da paciente. 2. Não é permitida, nem mesmo para beneficiar o réu, a combinação de dispositivos de leis diversas, criando uma terceira norma não estabelecida pelo legislador, sob pena de violação aos princípios da legalidade, da anterioridade da lei penal (art. 1º do Código Penal) e da separação de poderes. 3. Ordem denegada”. *In: [...] In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª. Turma). **Habeas corpus 96.844/MS**. Relator Min. Joaquim Barbosa, 05 de fevereiro de 2010. Disponível em: https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search?classeNumeroIncidente=%22HC%2096844%22&base=acordaos&sinonimo=true&plural=true&page=1&pageSize=10&sort=_score&sortBy=desc&isAdvanced=true. Acesso em 05 jun. 2024. Já a 2ª Turma dispõe, na parte que interessa a esse ponto da pesquisa: “Habeas corpus. Tráfico ilícito de entorpecentes. Crime cometido sob a vigência da Lei n.º 6.368/76. Impossibilidade de aplicação da redução de pena prevista no § 4º do art. 33 da nova Lei Antidrogas (Lei n.º 11.343/06). Ordem concedida de ofício. [...] 3. Nos termos do parecer do Ministério Público Federal, é inadmissível a conjugação da pena-base prevista na Lei n.º 6.368/1976 e a causa de diminuição contida na Lei n.º 11.343/2006, visto que, agindo deste modo, o juiz atuaria como legislador positivo, criando uma terceira lei, o que é vedado pelo nosso ordenamento jurídico. 4. Habeas corpus denegado [...]”. *In: BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2ª. Turma). **Habeas corpus 97.977/MG**. Habeas corpus. Tráfico ilícito de entorpecentes. Crime cometido sob a vigência da Lei n.º 6.368/76. Impossibilidade de aplicação da redução de pena prevista no § 4º do art. 33 da nova Lei Antidrogas (Lei n.º 11.343/06). Ordem concedida de ofício. Relator: Min. Dias Toffoli, 20 de abril de 2010. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur177835/false>. Acesso em: 5 jun. 2024.**

O artigo 110, CTN, previsto no âmbito das normas gerais em matéria tributária e especificamente no capítulo de “interpretação e integração da legislação tributária”, diz que [a] lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.”

Se é vedado ao legislador alterar o conteúdo e formas do direito privado para definir competência tributária, é justo pensar haver também essa barreira para o intérprete e, em última análise, ao magistrado, para expandir hipóteses de responsabilidade tributária, lançando mão, para tanto, de integração legislativa com normas e institutos diversos daqueles que já estejam restritivamente previstos na lei complementar nacional competente para tanto.

Ainda como nova premissa, retorne-se ao já alertado no item 2.1, da segunda seção deste trabalho, quanto à existência de lei complementar competente para tratar da “elaboração, a redação, a alteração e a consolidação das leis”, que é a da Lei Complementar n.º 95, de 26 de fevereiro de 1998.

No que toca à concatenação entre as previsões contidas nos caputs das leis, com seus parágrafos e incisos, assim determinar o artigo 11, III, “c” e “d”, da referida lei:

Art. 11. As disposições normativas serão redigidas com clareza, precisão e ordem lógica, observadas, para esse propósito, as seguintes normas: [...] III - para a obtenção de ordem lógica: [...] c) expressar por meio dos parágrafos os aspectos complementares à norma enunciada no caput do artigo e as exceções à regra por este estabelecida; d) promover as discriminações e enumerações por meio dos incisos, alíneas e itens.

Parágrafos e incisos dos caputs, aplicados para obtenção da ordem lógica do dispositivo, enumeram exceções e discriminações, especificações, estabelecidas por estes. Se não forem aplicados, tornam a regra, escrita no caput, genérica e sem a complementariedade necessária para esmiuçar as situações específicas às quais devam ser eles aplicados.

São essas premissas, tanto para a aplicação da lei tributária e de regra de interpretação na interação entre caput e os seus parágrafos e incisos, insertos numa dada lei, qualquer lei, que se passou a analisar o seguinte julgado da 2ª Turma, escolhido em razão da sua complexidade e da explicitação de questões fáticas, incomum em razão do óbice do enunciado n.º 7, da súmula do STJ, já tratado no tópico referente. A análise do julgado permite verificar as escolhas da aplicação e da combinação das normas que tratam de responsabilidade em geral, tributárias ou não. A transcrição não será integral, pois se limitará aos pontos nos quais há tratamento sobre

a responsabilidade tributária, nomeadamente a de grupo econômico²¹², sendo esmiuçados na menção dos números a que cada parágrafo se remeta, tudo à luz da aplicação dos próprios precedentes já colacionados na segunda e terceira seções deste trabalho:

[...] 2. Com base no amplo acervo probatório trazido aos autos pela Fazenda Nacional, o juízo de primeiro grau qualificou como "flagrante" a existência de confusão patrimonial entre diversas pessoas jurídicas apontadas, submetidas todas a um único poder de controle (comando exercido pela família Bradley Alves ou por agentes de sua confiança), a justificar o reconhecimento do grupo econômico de fato denominado Fibrasa, com a conseqüente responsabilidade solidária de pessoas jurídicas e físicas pelas obrigações tributárias. 3. Os indícios considerados relevantes consistiram nas várias transações realizadas pelas pessoas jurídicas indicadas pelo ente público, todas visando à blindagem dos bens do grupo econômico, assim como na similaridade ou complementaridade dos objetos sociais das referidas empresas, isto é, a atuação na área de frigoríficos, criação e abate de animais, atividades agrícolas e pecuárias, comércio e distribuição de produtos alimentícios, etc. Constatou-se que também foi adotada estratégia de diversificação das atividades empresariais (construções, engenharia, locação e administração de imóveis, participação no capital de outras sociedades), com obtenção de lucro para posterior direcionamento a pessoa jurídica criada, com desvio do ativo financeiro, permanecendo as empresas anteriores exclusivamente com passivo tributário. 4. O liame entre as empresas foi identificado a partir do compartilhamento de endereços, transferência de bens e mão de obra entre as diversas pessoas jurídicas, bem como pela averiguação da unidade de controle, com a participação continuada e prolongada no tempo de um núcleo composto originalmente pelos irmãos FRANCISCO ALVES DA SILVA FILHO (também identificado, note-se, como FRANCISCO BRADLEY ALVES) e RAIMUNDO CARLOS BRADLEY ALVES. Ao longo do tempo outros membros da família ingressaram na cadeia de comando das diversas empresas, perdurando a situação, continuamente, no tempo, de forma escandalosa, a ponto de atravessar gerações (participação de filhos dos sócios originários, acima identificados) - a recorrida Taciana Stanislau Afonso Bradley Alves, por exemplo, é filha do administrador Raimundo Carlos Bradley Alves. 5. A legitimação passiva da recorrida foi reconhecida, no juízo do primeiro grau, em virtude de sua participação na direção das seguintes pessoas jurídicas, integrantes do grupo Fibrasa: Sulfite Participações S/A, Ynvestpar Participações S/A, Ynvestpar Pecuária e Comercial S/A e Qualifrig Alimentos S/A. A ingerência em tais empresas é qualificada pela circunstância de, mesmo após eventuais alterações na composição do quadro acionário, com inclusão de laranjas (notadamente gerentes que, na realidade, são empregados de outras empresas integrantes do grupo FIBRASA), a recorrida deter poderes para movimentar as contas bancárias (ao menos da empresa Qualifrig Alimentos S/A). [...] 7. *A despeito dessa situação com elevadíssimo teor de complexidade, o Tribunal de origem, de forma absolutamente vaga, desconsiderou todo o contexto acima delineado, eximindo-se de enfrentar a questão central, utilizando tese extremamente simplória, segundo a qual pessoa física não integra grupo econômico e, portanto, haveria ilegitimidade passiva da recorrida. Em caráter adicional, consignou, com base ainda*

²¹² BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial 1.808.645/PE**. Processual civil e tributário. Recurso especial da fazenda nacional: grupo econômico de fato. Unidade de controle familiar. Continuação delitiva (infração a lei) prolongada no tempo, atravessando mais de uma geração familiar. Legitimação processual. Responsabilização tributária. Possibilidade de inclusão de pessoas físicas. Jurisprudência pacífica. Superação da premissa genérica de que a prescrição para o redirecionamento é sempre contada a partir da citação da pessoa jurídica. Matéria decidida em julgamento de recurso repetitivo. Superação do fundamento adotado no acórdão hostilizado. Existência de omissão, dada a resistência da corte regional contra examinar os atos ilícitos imputados à recorrida. Devolução dos autos ao tribunal a quo, para novo julgamento dos aclaratórios. Recurso especial da pessoa física prejudicado. Relator: Min. Herman Benjamin, 13 de junho de 2023k, grifo nosso. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201901016439&dt_publicacao=28/06/2023. Acesso em: 5 jun. 2024.

na premissa de que pessoa física não integra grupo econômico, que, ainda que fosse possível considerar a legitimidade processual, estaria consumada a prescrição para o redirecionamento, porque ultrapassado o prazo de cinco anos, contados da citação da pessoa jurídica. RECURSO ESPECIAL DA FAZENDA NACIONAL. CONHECIMENTO 8. Preliminarmente, afasta-se a incidência dos óbices de súmulas indicados nas contrarrazões da recorrida Taciana Stanislau Afonso Bradley Alves. [...] 12. Em relação à incidência da Súmula 7/STJ, é importante ter em mente que o principal fundamento do acórdão, tomado como base central para afastar a legitimidade passiva da recorrida e, por outro lado, para justificar a decretação da prescrição para o redirecionamento, consistiu no estabelecimento de premissa estritamente jurídica, qual seja, a de que pessoa física não integra grupo econômico. Como será demonstrado oportunamente, esse ponto não demanda o revolvimento do acervo fático-probatório, o que possibilita, ao menos neste específico enfoque, o conhecimento e o julgamento do mérito veiculado na pretensão recursal. PESSOA FÍSICA COMO INTEGRANTE DO CONCEITO DE GRUPO ECONÔMICO: IRRELEVÂNCIA PARA FINS TRIBUTÁRIOS. 13. A premissa absolutamente abstrata utilizada pelo Tribunal de origem (impossibilidade de pessoa física integrar grupo econômico) é desinflante para a composição da lide, e o seu afastamento do caso concreto conduz ao acolhimento da tese de violação do art. 1.022 do CPC. 14. *Com efeito, o instituto jurídico em tela ("grupo econômico") não é disciplinado pelo Direito Tributário, pois, diferentemente do que ocorre na seara trabalhista, ou de defesa da ordem econômica, inexistem normas, na legislação específica (tributária), que confirmam tratamento técnico-jurídico a esse tema.* 15. *Isso não significa que a situação, em si - isto é, a constatação da existência de grupo econômico de fato, principalmente quando evidenciado o escopo de dissimular situações para eximir-se do cumprimento dos deveres de natureza fiscal -, deixe de ser solucionada no ordenamento jurídico. Pelo contrário, o combate ao grupo econômico de fato, que atua de maneira antijurídica, é amplamente admitido na jurisprudência do STJ, sendo comum o enquadramento da situação a hipóteses descritas, de modo esparsos, no art. 50 do CC/2002 (desconsideração da personalidade jurídica); nos arts. 124, 128, 132, 133 e/ou 135 do CTN (responsabilidade solidária, sucessão empresarial ou responsabilidade pela prática de atos de infração à lei ou atos constitutivos societários); e também no art. 4º, §§ 1º e 2º, da Lei 8.397/1992 (extensão da indisponibilidade dos bens ao patrimônio do administrador e alcance da medida restritiva ao patrimônio transferido para terceiros).* 16. De plano - e não se pretende incursionar com profundidade sobre o tema -, é altamente questionável afirmar, como o fez o Tribunal *a quo* de modo muito superficial, que pessoa física não integra grupo econômico. Com efeito, são diferentes as situações em que a pessoa física atua como mero sócio-gerente, ou, de outro lado, ostenta a condição jurídica de empresário individual. Neste último caso, nada impede, por exemplo, seu enquadramento no grupo empresarial, pois, repita-se, este é composto por empresas que podem ser tanto sociedades empresariais como empresas individuais compostas por empresário pessoa física. 17. Não obstante, conforme demonstrado anteriormente, é desnecessário aprofundar-se sobre o tema, pois o que importa, para o caso concreto, é que a premissa adotada pela Corte regional (de que pessoa física não integra grupo econômico) está muito longe de ser suficiente para justificar o entendimento de que a recorrida não possui legitimidade para figurar no polo passivo da demanda. 18. Em inúmeras situações, o STJ vem permitindo que as pessoas físicas, desde que comprovada participação em esquemas fraudulentos, mediante a colaboração em manobras engenhosas, destinadas a inviabilizar o cumprimento das obrigações tributárias, integrem o polo passivo seja das Execuções Fiscais, seja até mesmo em momento anterior ao ajuizamento desse tipo de demanda (é o que se dá, por exemplo, no âmbito da Ação Cautelar Fiscal, preparatória de demanda principal, aquela que deve ser ajuizada com base na Lei 6.830/1980). 19. Transcreve-se precedente do STJ que pontuou, de modo bastante claro, que, "havendo prova da ocorrência de fraude por grupo de pessoas físicas e/ou jurídicas, como a criação de pessoas jurídicas fictícias para oportunizar a sonegação fiscal ou o esvaziamento patrimonial dos reais devedores, o juízo da execução pode redirecionar a execução fiscal às pessoas envolvidas e, por isso, com base no poder geral de cautela e dentro dos limites e condições impostas pela legislação, estender a ordem de indisponibilidade para

garantia de todos os débitos tributários gerados pelas pessoas participantes da situação ilícita, pois, "os requisitos necessários para a imputação da responsabilidade patrimonial secundária na ação principal de execução são também exigidos na ação cautelar fiscal, posto acessória por natureza" (REsp 722.998/MT, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 28.4.2006, grifou-se). [...] 21. De outro lado, a ausência de liame direto entre a recorrida e a empresa devedora original, pelas razões acima alinhavadas, não autoriza a manutenção do acórdão hostilizado, pois o fundamento apresentado pela Fazenda Nacional, o qual carece de exame efetivo, não diz respeito ao enquadramento ordinário no redirecionamento à luz do art. 135 do Código Tributário Nacional, mas de participação real e concreta da recorrida em sofisticado sistema fraudulento destinado a produzir o enriquecimento de um conglomerado familiar, com prejuízos gigantescos para a arrecadação fiscal - hipótese que, conforme dito, é amplamente admitida na jurisprudência para o fim de ensejar a responsabilização tributária. 22. Assim, a questão da legitimação processual, e mesmo da responsabilidade tributária da recorrida, deverá ser analisada mediante identificação precisa dos argumentos e provas apresentados pelo ente público, assim como dos fundamentos expressamente examinados na sentença (afinal, é contra esta que foi interposta a Apelação da recorrida), com a subsequente valoração concreta pelo Tribunal *a quo*, o que não foi feito pelo órgão colegiado, muito embora provocado nas contrarrazões de Apelação e nos posteriores Embargos de Declaração da Fazenda Nacional - em que fica evidente a omissão no julgado. [...] 25. No caso concreto, a questão é muito mais complexa, pois a hipótese não é de simples dissolução irregular, mas da existência de grupo econômico familiar de fato (isto é, criado mediante ardil, com possíveis manobras feitas à margem da lei, ou mediante exploração de brechas legais) com a participação e várias pessoas jurídicas e físicas (atravessando, em relação a estas, mais de uma geração do mesmo grupo familiar). [...] 30. É importante esclarecer, porém, que a legitimação processual e a responsabilidade tributária que se pretende imputar à recorrida encontra-se amparada em fatos e atos que o ente público a ela vincula quando esta já havia alcançado a maioria, circunstância que reforça a necessidade de o Tribunal de origem realizar a devida valoração. CONCLUSÃO 31. De acordo com o acima exposto, afastam-se as irrelevantes premissas (de que pessoa física não integra grupo econômico, de que a recorrida era menor de idade na época do fato gerador e de que o redirecionamento poderia ser feito somente se comprovada a sua participação nos atos empresariais da devedora original) fixadas no acórdão hostilizado, para, diante disso, acolher-se a tese de violação do art. 1.022 do CPC, com a determinação de que os autos sejam restituídos ao Tribunal Regional Federal da 5ª Região e de que haja novo julgamento dos Embargos de Declaração da Fazenda Nacional, com expressa descrição e valoração dos atos fraudulentos imputados à recorrida, à luz do art. 50 do CC/2002 e dos dispositivos da legislação tributária que versam sobre a possibilidade de redirecionamento e sobre a prescrição em casos de supostos atos fraudulentos que resultam no inadimplemento do crédito tributário, em contrapartida ao enriquecimento da unidade familiar.

O julgado decorre da pretensão, de um lado, das pessoas jurídicas para desconstituir a existência de grupo econômico e, do outro, do órgão de representação judicial do ente público para incluir, no âmbito do grupo econômico, também as pessoas naturais, sócios das pessoas jurídicas que compuseram o grupo.

O ponto 14 da ementa, em destaque na citação, deixa claro o fato de inexistir disciplina do instituto jurídico "grupo econômico" pelo direito tributário, de forma técnico-jurídica, da mesma forma que fora feito para o direito do trabalho e o da concorrência. Essa afirmação está respaldada nas disciplinas dos precedentes arrolados na segunda seção deste trabalho, quanto à forma de regulação, por lei complementar nacional, das normas gerais de matéria tributária, nas

quais estão incluídas a responsabilidade, seja direta, seja indireta, pela solidariedade. Isso se dá, como se viu na conclusão da quarta seção, que as previsões de grupo econômico citadas pelo julgado, seja as trabalhistas, seja as de concorrência, têm o caráter de estabelecer “consequências específicas quando configurado um grupo empresarial, em geral relacionadas com responsabilidade das empresas que o formam”²¹³.

O ponto 15, em destaque, é importante para a boa compreensão da problemática da presente pesquisa. Vê-se no julgado ser “amplamente admitido no STJ” que, diante de atos ilegais e ilegítimos que alterem a composição patrimonial das pessoas jurídicas e que contribuam para o inadimplemento de obrigações tributárias, a “solução” dada pelo ordenamento jurídico para responsabilizar responsáveis tido como integrantes de um mesmo grupo econômico é a combinação das disposições que tratam de responsabilidade tributária no CTN: tanto a indireta, pela solidariedade (Art. 124), como a dispõe dos critérios necessários para a criação, por lei, de novas hipóteses de responsabilidade tributária (Art. 128), como as disposições de responsabilidade por sucessão (Art. 132 e 133), como, por fim, a de responsabilidade de terceiros, além da aplicação dos requisitos necessários para a desconsideração da personalidade jurídica, como abuso e confusão patrimonial (Art. 50, CC).

Essa combinação de normas reflete nas instâncias ordinárias e isso é verificado no âmbito do próprio STJ²¹⁴.

²¹³ PRADO, 2005, p. 7.

²¹⁴ Note-se no julgado que se segue a existência da combinação de disposições variadas relativas a grupo econômico, utilizados pelo pedido fazendário de redirecionamento aos integrantes. No caso, trata-se de embargos de divergência que não foram conhecidos, mas o relato que se lê deixa clara a espécie de discricionariedade utilizada, tanto pelos entes fazendários quanto pelas instâncias ordinárias, para estabelecer marcos normativos capazes de autorizar a pretensão de ampliação da responsabilidade tributária, lendo-se no item 4 da ementa: “PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA EM RECURSO ESPECIAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. 1. O recurso foi interposto contra acórdão publicado na vigência do Código de Processo Civil de 2015, devendo ser exigidos os requisitos de admissibilidade na forma nele previsto, conforme Enunciado Administrativo n. 3/2016/STJ. 2. Os embargos de divergência têm por objetivo uniformizar a jurisprudência do Tribunal ante a adoção de teses conflitantes pelos seus órgãos fracionários na decisão de casos similares. Para tanto, faz-se necessária a demonstração da divergência atual mediante as circunstâncias que assemelhem ou identifiquem os casos confrontados, com a realização do cotejo analítico entre eles, nos termos do art. 1.043, § 4º, do CPC de 2015 e do art. 266, caput, do RISTJ. 3. O acórdão paradigma entendeu necessária a instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto no art. 133 do CPC/2015, para fins de redirecionamento da Execução Fiscal contra pessoa jurídica não identificada no ato de lançamento ou não enquadrada nas hipóteses dos arts. 134 e 135 do CTN, dependendo da comprovação do abuso de personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou confusão patrimonial, tal como consta do art. 50 do Código Civil. 4. No caso dos autos não há o referido quadro fático, indispensável ao conhecimento do recurso, porquanto o pedido de redirecionamento foi formulado com indicação dos fundamentos jurídicos nos arts. 124, II; 135 do CTN e, ainda, art. 30, IX da Lei 8.212/91; art. 2º, §2º da CLT, e art. 50 do CC/16” (fl. 134), sendo certo que o acórdão embargado, da Segunda Turma, reconheceu que o redirecionamento teve outros fundamentos além do art. 50 do CC. 5. Agravo interno não provido”. *In*: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Agravo Interno nos Embargos de Divergência em Recurso Especial 1.940.081/SC**. Processual civil. Agravo interno nos embargos de divergência em recurso especial. Divergência jurisprudencial não demonstrada. Relator: Ministro Benedito Gonçalves, 31 de maio de 2022g. Disponível em:

Como se verá mais adiante, no que toca à aplicação estrita da solidariedade em razão “do interesse comum no fato gerador da obrigação tributária”, no âmbito de grupo econômico de direito, previsto na LSA, o STJ mantém estrita observância aos critérios legais, estabelecidos no CTN.

No ponto 7, adentra-se no ponto definido pela ilegitimidade passiva de pessoa natural para integrar o conceito de “grupo econômico”. Pela leitura dos conceitos de grupo empresarial, contidos nos exemplos citados pelo item 14, quais sejam do direito trabalhista e do direito da concorrência, verifica-se que ambos, tendo o descrito de forma “técnico-jurídica”, não mencionam a possibilidade de pessoa natural compor o conceito de grupo econômico, como visto nos itens 4.1.1 e 4.3 deste trabalho. O próprio conceito de agrupamento, para fins de responsabilização no âmbito do direito da concorrência, é complementado por normas infralegais, vez que editadas pelo órgão julgador, o Cade. Vale dizer, uma norma que delimita responsabilidade de agentes econômicos poderia ser complementada por atuação legiferante da autarquia responsável, sem a necessidade de lei, seja ela não apenas em sentido estrito, mas qualificada pela reserva constitucional de lei complementar.

Os precedentes do STJ que tratam da responsabilidade tributária de terceiros, por sucessão ou indireta, pela solidariedade, arrolados na terceira seção deste trabalho, estipulam responsabilidade de pessoa natural que tenha vínculo jurídico ou de sócio, ou de administrador, ou de gerente com a pessoa jurídica inadimplente ou infratora.

No item 3.4.1, trata-se do enunciado n.º 392, da súmula do STJ, que impossibilita a mudança da CDA que agregue novas figuras ao polo passivo, indicando que o responsável tributário, pessoa natural, já deve estar agregado ao processo administrativo que deu origem ao título executivo, em razão da norma de responsabilidade à qual sua conduta tenha aderido para tanto.

Por sua vez, no item 3.4.2, abordaram-se o enunciado n.º 435, da súmula do STJ, e os Temas Repetitivos 630, 962 e 981, os quais, todos somados, entendem haver ato ilegal do sócio administrador ou gerente na dissolução irregular da sociedade à qual esteja ele vinculado, autorizando-se o redirecionamento da execução fiscal para perseguição de seu patrimônio. Por conseguinte, afasta-se a responsabilidade daquele que não tenha dado causa ao referido fato, a despeito de este, eventualmente, estar no exercício do *mínus* diretivo à época do fato gerador que deu origem ao indébito objeto daquela ação.

Por fim, no item 3.4.3, lidou-se com o enunciado n.º 430, da súmula do STJ, e o Recurso Especial Representativo de Controvérsia 1.101.728, pelos quais, combinados, extrai-se a inexistência de ilicitude da “simples falta de pagamento do tributo”, ao afirmarem que ela “nem em tese” é capaz de gerar a responsabilidade do sócio, o qual, por óbvio, deve estar vinculado à sociedade inadimplente ou infratora.

A inexistência, portanto, de conceito técnico-jurídico que indique as balizas do alcance de grupo econômico em matéria tributária dá abertura às instâncias ordinárias decidirem se é possível ou não a adesão de pessoa natural a tal agrupamento, a despeito de os precedentes do STJ entenderem ser autorizada, à pessoa natural, na condição de terceiro, a atribuição de responsabilidade, isoladamente, ou junto à pessoa jurídica com a qual guarde relação de sócio, administrador ou gerente, desde que, no exercício dessas funções, aja de forma ilegal e/ou fraudulenta e que o débito exigido não decorra de mero inadimplemento.

O ponto 21 da ementa, por sua vez, denota o fenômeno identificado tanto na lição doutrinária como no próprio teor do voto condutor, no âmbito do julgamento do precedente que deu origem ao Tema Repetitivo 981, já citados neste trabalho²¹⁵, ao tratar da “ruptura” com a literalidade do artigo 135 do CTN para fins de apuração da responsabilidade de terceiro, administrador, gerente ou sócio gerente.

A instância ordinária afastou a responsabilidade tributária de pessoa natural, pelo fato de ela não ser sócia, administradora ou gerente da sociedade na qual se deu o ilícito, previsto no artigo 135 do CTN, aplicando, portanto, estritamente a regra matriz de responsabilidade tributária.

Relembre-se que em nenhuma hipótese tratada na quarta seção deste trabalho, há ou houve previsão de se estender à pessoa natural o alcance de pertencimento a grupo econômico. Sucede, no entanto, que o julgado do STJ que reformou o entendimento da instância ordinária já partira da premissa de que pessoa natural pode integrar grupo econômico. Por essa razão, ao binômio “inadimplemento adicionado à impossibilidade de solução do débito no patrimônio da sociedade”, que ensejou a “ruptura” da interpretação do artigo 135 do CTN, o julgado agora analisado inseriu “contexto ao texto”, pela “participação real e concreta da recorrida em sofisticado sistema fraudulento destinado a produzir o enriquecimento de um conglomerado familiar, com prejuízos gigantescos para a arrecadação fiscal”, sem exigir que a pessoa natural “recorrida” tivesse relação com pessoas jurídicas devedoras do débito, na condição de sócia, administradora ou gerente.

²¹⁵ BRASIL, 2022b, p. 25.

No item 31 da ementa, afastam-se as conclusões da instância ordinária (de que pessoa natural não integra grupo econômico, de que a recorrida era menor de idade na época do fato gerador e de que o redirecionamento poderia ser feito somente se comprovada sua participação nos atos empresariais da devedora original), ainda que tenha utilizado como parâmetro as balizas traçadas pelas normas de responsabilidade tributária previstas no CTN. Desse modo, o julgado do STJ entende aplicável, no caso, a presença dos requisitos que autorizam a desconsideração da personalidade jurídica, previstos no artigo 50 do CC, o que permitiu, como já visto, incluir pessoa natural no conceito de “grupo econômico”.

O instituto da desconsideração da personalidade jurídica é um dos meios utilizados em decisões do STJ, na forma exemplificada no julgado analisado neste tópico, para se aferir, atrair e atingir contribuintes tidos como integrantes de grupo econômico, para fins de apuração da sua responsabilidade tributária., sem que esse instituto trate, especificamente, de regra matriz de responsabilidade tributária, por não estipular os critérios necessários que garantam a isonomia em sua observância pelos vários entes parciais de poder para a definição do que venha ser o dito agrupamento, ou que assegurem ao contribuinte a convicção da previsibilidade de seu advento, além de não se dar com a observância do meio legislativo próprio para tanto, tudo nos termos definidos pela jurisprudência vinculante do STF, abordada na segunda seção deste trabalho.

Além disso, como se lê no item 15 da ementa do julgado analisado, o STJ faz “o combate ao grupo econômico de fato, que atua de maneira antijurídica” mediante combinação de normas, pela falta de uma que tenha sido criada com a reserva constitucional para tanto, e assim o faz por meio do

enquadramento da situação a hipóteses descritas, de modo esparso, no art. 50 do CC/2002 (desconsideração da personalidade jurídica); nos arts. 124, 128, 132, 133 e/ou 135 do CTN (responsabilidade solidária, sucessão empresarial ou responsabilidade pela prática de atos de infração à lei ou atos constitutivos societários); e também no art. 4º, §§ 1º e 2º, da Lei Ordinária Federal n.º 8.397/1992 (extensão da indisponibilidade dos bens ao patrimônio do administrador e alcance da medida restritiva ao patrimônio transferido para terceiros)²¹⁶.

Esse “modo esparso” de combinação de leis de responsabilidade tributária gera a imprevisibilidade que abala a liberdade de empreender, sem que haja a aplicação estrita aos critérios específicos criados pelo legislador, vestido com o manto nacional, na edição de lei complementar que possa ser utilizada por todos os entes da federação, de forma indistinta, na aplicação de suas competências tributárias.

²¹⁶ BRASIL, 2023k.

5.3.1 Julgado que serve de norte para a definição de responsabilidade solidária de Grupo Econômico, para definição do critério do “interesse²¹⁷ comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”

O STJ tem julgado²¹⁸ que é bastante utilizado por outros nas turmas que compõem a 1ª Seção, para se aferir e distinguir a responsabilidade solidária, no âmbito de grupo econômico de direito (da LSA), no tocante à observância estrita do critério jurídico do “interesse comum no fato gerador da obrigação tributária”, previsto no artigo 124, I, do CTN, como norma de responsabilidade tributária.

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. 1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato — a co-propriedade — é-lhes comum. 2. A Lei Complementar 116/03, definindo o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária do ISS, assim dispõe: “Art. 5º. Contribuinte é o prestador do serviço.” 6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: “Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas expressamente designadas por lei.” 7. Conquanto a expressão “interesse comum” — encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. 8. Segundo doutrina abalizada, *in verbis*: “... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo

²¹⁷ Cita-se a literalidade do art. 124, I, do CTN, reproduzindo-se as características gramaticais e ortográficas tais como constavam à época da publicação.

²¹⁸ BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial 884.845/SC**. Processual civil. Tributário. Recurso especial. ISS. Execução fiscal. Legitimidade passiva. Empresas do mesmo grupo econômico. Solidariedade. Inexistência. Violação do art. 535 do CPC. Inocorrência. Relator: Min. Luiz Fux, 5 de fevereiro de 2009d. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200602065654&dt_publicacao=18/02/2009. Acesso em: 31 maio 2024.

pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador.” (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220) 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato impositivo. 10. “Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.” (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008). 11. *In casu*, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. [...] 13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A.

O julgado, como guia para outros, é relevante para este trabalho, uma vez que a existência de grupo econômico previsto na LSA não induz a responsabilidade tributária (no caso, a solidária) pelo mero inadimplemento ou falta do pagamento do tributo. Ao mesmo tempo, sua importância também se dá no fato de contrariar o julgado trazido no tópico anterior, que afastou a tecnicidade emprestada pela instância ordinária, a qual ordenou a responsabilidade tributária aos critérios expressamente previstos no CTN, para combinar normas e propor soluções, de forma que não houvesse responsabilização da pessoa natural para atraí-la ao seio de grupo econômico.

É dizer, pois, que membros integrantes de grupo econômico, especificamente os de direito da LSA, não são responsáveis por débitos um dos outros, de forma solidária, apenas pelo simples fato de integrarem o dito agrupamento. É necessário que haja o preenchimento do requisito legal, previsto na norma matriz da responsabilidade tributária, de que trata o artigo 124, I, do CTN, qual seja o do “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

A doutrina identifica que o STJ estabelece que o dito “interesse comum” deve ser visto do ponto de vista estritamente jurídico:

Seguindo mais adiante, ao se pensar que, entre os requisitos do art. 124 consta “o interesse comum no fato gerador da obrigação principal”, torna-se relevante compreender como o Superior Tribunal de Justiça interpreta-o. Da mesma forma que não basta ser grupo econômico, o interesse comum quanto ao fato gerador, segundo

posicionamento deste Tribunal, não resta configurado por razões econômicas, societárias, pessoais, em si, uma vez que este há de ser jurídico²¹⁹.

No julgado do STJ analisado no subtópico anterior, houve a desconsideração das premissas da instância ordinária, a qual decidira aplicar estritamente as regras matrizes de responsabilidade tributária previstas no CTN aos fatos que lhe chegaram ao conhecimento, sem combinar outras normas ou atrair qualquer outra espécie de instituto que não estivesse previsto no dito Código.

O julgado houve por bem combinar normas jurídicas, tanto as do CTN quanto outras, para fins de se obter o conceito de “grupo econômico”, incluindo, ainda, a pessoa natural, nomeadamente com base no instituto da desconsideração da personalidade jurídica.

No julgado tratado neste tópico, por sua vez, o STJ se ateu à observância do critério previsto na lei e entendeu que a existência de grupo econômico de direito da LSA não induz, necessariamente, “por presunção” a responsabilidade tributária entre os demais membros do agrupamento de direito tratado na LSA, devendo haver o enquadramento no âmbito dos requisitos previstos na regra matriz que a rege (no caso, a da solidariedade), qual seja o do interesse comum no fato gerador da obrigação tributária.

Nem se reconheceu nem se afastou a viabilidade de responsabilidade tributária de grupo econômico, tampouco se combinaram normas e institutos diversos para tanto. O que se decidiu foi dar a estrita observância da regra matriz de responsabilidade por solidariedade, que se aplica de acordo com os requisitos nela previstos, não havendo responsabilidade, repita-se, “por presunção” de integrantes de grupo econômico tratados pela LSA.

É dizer, portanto, que há o reconhecimento da responsabilidade por solidariedade na pessoa diversa do contribuinte que tiver “interesse comum no fato gerador da obrigação tributária”, pertencente ou não ao mesmo grupo econômico de que trata a LSA, não podendo a existência de grupo econômico servir de presunção para induzir a existência da responsabilidade, sem que o critério da regra matriz desta tenha sido preenchido.

O julgado tratado anteriormente foi selecionado pelo fato de ele ter sido citado em vários outros, para que, no âmbito das Turmas que compõem a 1ª Seção, fossem estabelecidos outros julgados, pelos quais a observância estrita dos elementos da regra matriz da solidariedade também fosse predicado para afastar a responsabilidade tributária de grupo econômico²²⁰.

²¹⁹ CALCINI, 2023, p. 640.

²²⁰ O seguinte julgado sumariza o entendimento no âmbito da 1ª Seção, tirado da 2ª Turma: “PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CIRCUNSTÂNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA SOLIDARIEDADE PASSIVA. 1. Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que inadmitiu recurso especial interposto em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que decidiu pela incidência do ISS no arrendamento

A existência de grupo econômico de direito, então, não induziria a responsabilidade tributária diversa da do contribuinte, se não fossem observados os critérios necessários para se aferir a solidariedade, nos termos do artigo 124 do CTN.

Não se afirma, porém, que o conceito de “grupo econômico” de direito, previsto na LSA, seja necessário e suficiente para se entender estabelecidos os traços exigidos pelo CTN para estipular a regra matriz de responsabilidade tributária. Isso já se refutou em tópico anterior. O que se quer estressar é que o STJ, em determinadas situações e julgados, adstringe-se à observância de requisitos específicos previstos no CTN, para verificar a existência de solidariedade (da responsabilidade tributária “indireta”), ainda que diante de um grupo econômico efetivamente existente, para fins do direito societário, não permitindo a presunção de responsabilidade pelo simples fato de haver ajuntamento de pessoas jurídicas, vinculadas legal e previamente.

A constatação acima serve, por sua vez, de fundamento de comparação com outras situações nas quais o STJ dá a percepção de se afastar do rigor técnico, para a aplicação das normas de regência da regra matriz de responsabilidade tributária, previstas no CTN, quando se vê diante de situação fática que envolva a aplicação destas, para definição, formação ou aglutinação de grupo econômico.

mercantil e pela ilegitimidade do Banco Mercantil do Brasil S/A para figurar no pólo passivo da demanda. 2. A Primeira Seção/STJ pacificou entendimento 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. Precedentes: EREsp 859616/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/02/2011, DJe 18/02/2011; EREsp 834044/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010). 3. O que a recorrente pretende com a tese de ofensa ao art. 124 do CTN - legitimidade do Banco para integrar a lide -, é, na verdade, rever a premissa fixada pelo Tribunal de origem, soberano na avaliação do conjunto fático-probatório constante dos autos, o que é vedado ao Superior Tribunal de Justiça por sua Súmula 7/STJ. 4. Agravo regimental não provido.” *In*: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Regimental no Agravo Interno 1.392.703/RJ**. Processual civil. Tributário. ISS. Execução fiscal. Pessoas jurídicas que pertencem ao mesmo grupo econômico. Circunstância que, por si só, não enseja solidariedade passiva. Relator: Min. Mauro Campbell Marques 7 de junho de 2011b. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201100402517&dt_publicacao=14/06/2011. Acesso em: 31 maio 2024.

6 CONCLUSÃO

Extraí-se de precedentes do STF que a CRFB/88 incumbiu à lei complementar nacional o papel de regência das normas gerais em matéria de legislação tributária, por se tratar de espécie legislativa que assegura a aplicação coesa de institutos jurídicos comuns, ínsitos ao exercício das competências tributárias das diversas ordens parciais de poder. Trata-se, pois, de instrumento legislativo que se presta às funções de conferir integridade à federação e de preservar as justas expectativas dos contribuintes, no tratamento unitário e previsível dos elementos que integrem e influenciem as relações jurídico-tributárias das quais farão parte.

O STF assentou haver coexistência simbiótica entre o CTN e a CRFB/88 para o estabelecimento das normas gerais de legislação tributária, uma vez que, reconhecida a recepção do referido Código como a lei complementar nacional, prevista no art. 146, III da Constituição, entendeu-se que seus conceitos e institutos jurídicos já previamente existentes serviram de base para que o mesmo texto constitucional tivesse seu ponto de partida para o alcance e conteúdo das ditas normas gerais.

Essa constatação fundamentou a declaração de inconstitucionalidade de leis ordinárias que trataram de aspectos de normas gerais de matéria tributária, não apenas pela obviedade do vício formal, o qual implica violação às funções mesmas da lei complementar nacional já mencionadas, mas também pelo fato de tratarem de maneira contrária ou inovadora ao que já foi já estatuído pelo CTN.

A responsabilidade tributária, como um dos institutos contidos no conceito de normas gerais em matéria de legislação tributária, tem seu alcance desenhado em vários precedentes do STJ, nos quais, na maioria deles, há estrita limitação ao regramento devidamente estabelecido pelo CTN. Sucede que, em dado momento, reconhece-se “ruptura” em relação à especificidade da regra matriz de responsabilidade tributária, na aplicação das hipóteses delineadas por este Código, para dar solução a situações nas quais se reconheça a existência de grupos econômicos.

Não há conceito único, previsto em lei complementar nacional, capaz de delinear os traços próprios de grupo econômico, para se estabelecer o alcance de aplicação das normas que tratem da regra matriz de responsabilidade tributária, previstas no CTN, no âmbito das mais diversas competências tributárias dos entes parciais de poder. Existem, porém, previsões de grupos econômicos em leis ordinárias federais, decorrentes do exercício da competência privativa do ente parcial de poder União, nas quais se estipula a responsabilidade por ilícitos nas diversas áreas que se propõem a regulamentar.

Essas previsões, por sua vez, têm servido de norte, tanto por instâncias ordinárias quanto pelo próprio STJ, para atrair a aplicação das normas que regem a regra matriz de responsabilidade tributária, previstas no CTN, para atingir terceiros que não integraram a relação jurídico-tributária.

O STJ mantém linha coesa no tocante à responsabilidade tributária nas hipóteses de solidariedade, para investigar a existência de interesse comum no fato gerador da obrigação tributária, nos termos exatos do CTN, independentemente de haver ou não grupo econômico de direito estabelecido nos termos da legislação societária. A norma de responsabilidade tributária é aplicada, portanto, de forma estrita, não bastando a existência de inadimplemento, culposo ou não, do débito tributário, para deflagrar, por si só, a responsabilidade solidária dos demais membros do agrupamento.

A pesquisa também demonstrou, para outras situações de responsabilidade tributária não previstas de forma expressa no CTN, nomeadamente a de terceiros, que tanto as instâncias ordinárias quanto o próprio STJ têm lançado mão de combinação de normas, tais como as previstas no CTN, de forma genérica, com base apenas nos *caputs* dos artigos, em conjunto com as que estabelecem responsabilidade de grupos econômicos por ilícitos não afetos à obrigação tributária, a fim de atrair terceiros como corresponsáveis, diversos do contribuinte impontual ou inadimplente, mas que, com este, tenham traços em comum decorrentes das ditas previsões dos agrupamentos, previstas nas referidas leis ordinárias federais.

A variedade de fundamentos utilizada pelos procuradores fazendários para formularem pedidos de redirecionamento da execução fiscal, com base nas mais diversas previsões legais, aliada à discricionariedade dos magistrados de decidirem com base em normas esparsas, sem tecnicidade e restrição devidas, a serem aplicadas à regra matriz de responsabilidade tributária prevista no CTN, releva a urgência com a que a matéria deve ser tratada pelo legislador nacional, para apaziguar e unificar a aplicação do direito e proteger, sobretudo, a legítima expectativa do contribuinte.

Essa configuração de estipulação de situações inovadoras de regra matriz de responsabilidade tributária de terceiros pelas esferas judiciais gera insegurança jurídica, em razão da imprevisibilidade na formatação de agrupamentos, atingindo a liberdade de atuação na esfera econômica e impedindo a ampliação da sinergia entre pessoas jurídicas, voltada à otimização da produção.

Implica a criação de um terceiro sistema, pelo judiciário, a inobservância da taxatividade a que estão sujeitas as condições para se aferir as regras matrizes de responsabilidade tributária previstas na lei complementar nacional competente para tanto, que é o CTN. O referido terceiro

sistema se trata da extração de hipóteses não previstas no referido Código, sob o pretexto de dar solução aos casos postos em juízo, o que importa em violação ao princípio da separação dos poderes, tendo em vista a necessidade de o seu regramento estar sujeito lei complementar nacional que garanta a aplicação homogênea, previsível e segura, dos critérios únicos para se condicionar a ação dos entes privados, no desenho empresarial que visem a optar.

O direito tem instrumentos próprios para coibir, afastar e punir atos de agentes privados que, com intuito de lançarem mão de falsos desígnios empresariais, adotem condutas para fraudar credores em geral, e não apenas o fisco.

O direito tributário em geral, e a execução fiscal em particular, não podem ser meios utilizados para proteção de apenas um dos *stakeholders*, no caso, o fisco, se não observadas as regras anteriores necessárias, previstas no CTN, para se estabelecer o alcance da responsabilidade a ser atribuída aos que agiram de forma contrária, também, aos outros ramos do direito.

Em arremate, relembre-se o início do trabalho, no qual se adiantou que não se imiscuiria em debate sobre a vinculação a ser dada ou não aos fundamentos determinantes contidos em precedentes proferidos pelo órgão pleno do STF. Adotou-se, porém, premissa imanente de que este tribunal estabelece balizas essenciais para a deflagração da responsabilidade tributária, as quais perpassam pela observância do conteúdo expresso em lei complementar nacional, na qual se leiam as regras matrizes da sua configuração, bem como as condições para que nova lei a estabeleça validamente. Essa constatação pode servir de convite ao STJ para revisitar a forma pela qual tem atraído, ou permitido se atrair, para o conceito de grupo econômico, terceiros responsáveis, diversos do contribuinte.

REFERÊNCIAS

- AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- ANDERLE, Ricardo. O papel da lei complementar na solução de conflitos de competência. *In*: CONGRESSO NACIONAL DE ESTUDOS TRIBUTÁRIOS, 13., 2016, São Paulo. **Anais** [...]. São Paulo: Instituto Brasileiro de Direito Tributário, 2016.
- ÁVILA, Humberto. Responsabilidade pessoal dos administradores por atos praticados com abuso de poder. **Revista Direito Tributário Atual**, São Paulo, n. 27, p. 384-392, 2012. p. 389. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTA/article/view/1679>. Acesso em: 31 maio 2024.
- BRASIL. **Decreto-Lei n.º 1.569, de 8 de agosto de 1977**. Modifica o artigo 11 do Decreto-lei n.º 352, de 17 de junho de 1968, alterado pelo artigo 1º do Decreto-lei n.º 623, de 11 de junho de 1969, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1977. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del1569.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.
- BRASIL. **Decreto-Lei n.º 5.452, de 1º de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Rio de Janeiro: Presidência da República, 1943. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.
- BRASIL. **Exposição de Motivos Interministerial n.º 00083/2019**. Brasília, DF: ME; AGU; MJSP, 2019b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2019-2022/2019/Exm/Exm-MP-881-19.pdf. Acesso em: 3 jun. 2024.
- BRASIL. **Exposição de Motivos n.º 196, de 24 de junho de 1976**. Brasília, DF: Ministério da Fazenda, 1976b. Disponível em: <https://www.gov.br/cvm/pt-br/acesso-a-informacao-cvm/institucional/sobre-a-cvm/EM196Lei6404.pdf>. Acesso em: 3 jun. 2024.
- BRASIL. **Exposição de Motivos n.º 26**. Brasília, DF: Ministério da Justiça; Ministério da Fazenda, 2003b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Exm/2003/EM26-MJ-MF-03.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.
- BRASIL. **Lei n.º 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002. Disponível em: <https://www2.camara.leg.br/legin/fed/lei/2002/lei-10406-10-janeiro-2002-432893-publicacaooriginal-1-pl.html>. Acesso em: 3 jun. 2024.
- BRASIL. **Lei n.º 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. Brasília, DF: Presidência da República, 2011a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2011-2014/2011/lei/112529.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.
- BRASIL. **Lei n.º 13.105, de 16 de março de 2015**. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2015b. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/113105.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966.** Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República, 1976a. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 6.830, de 22 de setembro de 1980.** Dispõe sobre a cobrança judicial da Dívida Ativa da Fazenda Pública, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1980. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16830.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 8.078, de 11 de setembro de 1990.** Dispõe sobre a proteção do consumidor e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1990. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18078compilado.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 8.212, de 24 de julho de 1991.** Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1991. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. **Lei n.º 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. Brasília, DF: Presidência da República, 1998. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19605.htm. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Agravo Interno nos Embargos de Divergência em Recurso Especial 1.940.081/SC.** Processual civil. Agravo interno nos embargos de divergência em recurso especial. Divergência jurisprudencial não demonstrada. Relator: Min. Benedito Gonçalves, 31 de maio de 2022g. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202101594182&dt_publicacao=03/06/2022. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Agravo Regimental em Embargos de Divergência em Recurso Especial 471.107/MG.** Processual civil. Agravo regimental. Tributário. Embargos de divergência. Execução fiscal. Redirecionamento para o sócio-gerente. Impossibilidade. Incidência do verbete da súmula 168/STJ. Dissenso entre acórdão que não conheceu do apelo, ante o óbice das súmulas 282 e 356 do STF e outro que apreciou o mérito do recurso especial. Divergência não configurada. Relator: Min. Luiz Fux, 22 de setembro de 2004. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200400542220&dt_publicacao=25/10/2004. Acesso em: 2 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Declaração no Recurso Especial 923.012/MG.** Embargos declaratórios em recurso especial representativo de controvérsia. Art. 543-C, do CPC. Tributário. Responsabilidade por infração. Sucessão de empresas (incorporação). ICMS. Base de cálculo. Valor da operação mercantil. Exclusão de mercadorias dadas em bonificação desde que incondicional. Matéria decidida pela 1a. Seção, no REsp. 1.111.156/SP, Rel. Min. Humberto Martins, DJe 22.10.2009, sob o regime do art. 543-C do CPC. Assertiva do acórdão recorrido de que não ficou comprovada essa incondicionalidade, na hipótese dos autos. Ausência de omissão, contradição ou obscuridade. Pretensão de alteração do julgado. Embargos de declaração rejeitados. Relator: Min.

Napoleão Nunes Maia, 10 de abril de 2013. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200700314980&dt_publicacao=24/04/2013. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Divergência em Recurso Especial 839.824/RS**. Tributário. Processo civil. Execução fiscal. IPVA nulidade da CDA. Substituição viável. Relator: Min. Castro Meira, 28 de fevereiro de 2007a. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?cod_doc_jurisp=736606. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Divergência em Recurso Especial 852.437/RS**. Tributário. Execução fiscal. Empresa não localizada. Dissolução irregular. Redirecionamento. Responsabilidade. Sócio-gerente. Art. 135, III, do CTN. Relator: Min. Castro Meira, 22 de outubro de 2008d. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200700191716&dt_publicacao=03/11/2008. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Divergência em Recurso Especial 716.412/PR**. Tributário e processual civil. Agravo regimental. Execução fiscal. Responsabilidade de sócio-gerente. Limites. Art. 135, III, do CTN. Uniformização da matéria pela 1ª Seção desta corte. Precedentes. Relator: Min. Herman Benjamin, 12 de setembro de 2007c. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200500959829&dt_publicacao=22/09/2008. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Embargos de Divergência no Recurso Especial 174.532/PR**. Relator: Min. José Delgado, 18 de junho de 2001. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200001211480&dt_publicacao=20/08/2001. Acesso em: 2 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Proposta de Afetação no Recurso Especial 2.039.132/SP**. Recurso especial. Proposta de julgamento sob o rito dos recursos repetitivos. (In)compatibilidade. Incidente de desconconsideração de personalidade jurídica. Art. 133 e seguintes do CPC. Rito próprio da execução fiscal. Lei n. 6.830/1980. Identificação das hipóteses de imprescindibilidade. Fundamento jurídico. Relator: Min. Francisco Falcão, 22 de agosto de 2023e. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202203617659&dt_publicacao=28/08/2023. Acesso em: 4 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial 1.371.128/RS**. Processual civil. Tributário. Recurso especial representativo da controvérsia. [...] Redirecionamento de execução fiscal de dívida ativa não-tributária em virtude de dissolução irregular de pessoa jurídica. Possibilidade. [...]. Relator: Min. Mauro Campbell, 10 de setembro de 2014b. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201300497558&dt_publicacao=17/09/2014. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial 1.377.019/SP**. Tributário e processual civil. Recurso especial representativo de controvérsia de natureza repetitiva. Redirecionamento da execução fiscal, na hipótese de dissolução irregular da pessoa jurídica executada. Impossibilidade de ser considerado como responsável tributário o sócio ou o terceiro não sócio que, apesar de exercer a gerência da pessoa jurídica executada, à época do fato gerador, dela regularmente se afastou, sem dar causa à sua posterior dissolução irregular.

Tema 962/STJ. Recurso especial improvido. Relator: Min. Assusete Magalhães, 24 de novembro de 2021b. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201300134372&dt_publicacao=29/11/2021. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial 1.645.333/SP**. Tributário e processual civil. Recurso especial representativo de controvérsia de natureza repetitiva. Execução fiscal. Dissolução irregular da pessoa jurídica executada ou presunção de sua ocorrência. Súmula 435/STJ. Redirecionamento a sócio-gerente ou a administrador.

Condição: exercício da administração da pessoa jurídica executada, no momento de sua dissolução irregular. Inexistência de exercício da administração, quando da ocorrência do fato gerador do tributo inadimplido ou do seu vencimento. Irrelevância. Recurso especial provido.

Relatora: Min. Assusete Magalhães, 25 de maio de 2022b. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201603209856&dt_publicacao=28/06/2022. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial 1.101.728/SP**.

Tributário. Recurso especial. Execução fiscal. Tributo declarado pelo contribuinte.

Constituição do crédito tributário. Procedimento administrativo. Dispensa. Responsabilidade do sócio. Tributo não pago pela sociedade. Relator: Min. Teori Zavascki, 11 de março de 2009b. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200802440246&dt_publicacao=23/03/2009. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial 1.201.993/SP**.

Processual civil e tributário. Recurso representativo de controvérsia (afetado na vigência do art. 543-C do CPC/1973 – art. 1.036 do CPC/2015 – e Resolução STJ 8/2008). Execução fiscal. Dissolução irregular. Termo inicial da prescrição para o redirecionamento.

Distinguishing relacionado à dissolução irregular posterior à citação da empresa, ou a outro marco interruptivo da prescrição. Relator: Min. Herman Benjamin, 8 de maio de 2019a.

Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201001275952&dt_publicacao=12/12/2019. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial 1.808.645/PE**.

Processual civil e tributário. Recurso especial da fazenda nacional: grupo econômico de fato.

Unidade de controle familiar. Continuação delitiva (infração a lei) prolongada no tempo,

atravessando mais de uma geração familiar. Legitimação processual. Responsabilização tributária. Possibilidade de inclusão de pessoas físicas. Jurisprudência pacífica. Superação da

premissa genérica de que a prescrição para o redirecionamento é sempre contada a partir da citação da pessoa jurídica. Matéria decidida em julgamento de recurso repetitivo. Superação

do fundamento adotado no acórdão hostilizado. Existência de omissão, dada a resistência da corte regional contra examinar os atos ilícitos imputados à recorrida. Devolução dos autos ao

tribunal a quo, para novo julgamento dos aclaratórios. Recurso especial da pessoa física

prejudicado. Relator: Min. Herman Benjamin, 13 de junho de 2023k, grifo nosso. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201901016439&dt_publicacao=28/06/2023. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Recurso Especial 1.848.993/SP**.

Processual civil e tributário. Recurso especial representativo de controvérsia. Execução fiscal.

Sucessão empresarial, por incorporação. Ocorrência antes do lançamento, sem prévia

comunicação ao fisco. Redirecionamento. Possibilidade. Substituição da CDA. Desnecessidade. Relator: Min. Gurgel de Faria, 26 de agosto de 2020e. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201903434053&dt_publicacao=09/09/2020. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Súmula n.º 360**. O benefício da denúncia espontânea não se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por homologação regularmente declarados, mas pagos a destempo. Brasília, DF: STJ, 2008c. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp?livre=%27360%27.num.&O=JT>. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Súmula n.º 392**. A Fazenda Pública pode substituir a certidão de dívida ativa (CDA) até a prolação da sentença de embargos, quando se tratar de correção de erro material ou formal, vedada a modificação do sujeito passivo da execução. Brasília, DF: STJ, 2009a. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/doc.jsp?livre=%22392%22.num.&b=SUMU&p=false&l=10&i=1&operador=E&ordenacao=-@NUM>. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Súmula n.º 435**. 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. Brasília, DF: STJ, 2010d. Disponível em: <https://processo.stj.jus.br/SCON/sumanot/toc.jsp?livre=sumula%20e%20%27435%27.num>. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Súmula n.º 554**. Na hipótese de sucessão empresarial, a responsabilidade da sucessora abrange não apenas os tributos devidos pela sucedida, mas também as multas moratórias ou punitivas referentes a fatos geradores ocorridos até a data da sucessão. Brasília, DF: STJ, 2015a. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/doc.jsp?livre=%22554%22.num.&b=SUMU&p=false&l=10&i=1&operador=E&ordenacao=-@NUM>. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Tema Repetitivo 962**. Brasília, DF: STJ, 2016. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=962&cod_tema_final=962. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Tema Repetitivo 981**. Brasília, DF: STJ, 2017. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=981&cod_tema_final=981. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Tema Repetitivo 444**. Brasília, DF: STJ, 2010f. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=444&cod_tema_final=444. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Tema Repetitivo 1.049**. Brasília, DF: STJ, 2020d. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=1049&cod_tema_final=1049. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). **Tema Repetitivo 382**. Brasília, DF: STJ, 2010g. Disponível em:

https://processo.stj.jus.br/repetitivos/temas_repetitivos/pesquisa.jsp?novaConsulta=true&tipo_pesquisa=T&cod_tema_inicial=382&cod_tema_final=382. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo em Recurso Especial 1.267.283/MG**. Processual civil. Negativa de prestação jurisdicional. Inexistência. Precedente. Conceito limitado. Não-surpresa. Observância. *Iura novit curia*. Embargos de declaração. Caráter não protelatório. Multa. Afastamento. Relator: Min. Gurgel de Faria, 27 de setembro de 2022a. p. 5-6. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201800668708&dt_publicacao=26/10/2022. Acesso em: 30 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial 1.906.018/PR**. Processual civil. Recurso Especial. Lei ordinária. Lei complementar. Conflito. Matéria constitucional. Caso concreto. Inexistência. Relator: Min. Gurgel de Faria, 2 de abril de 2024a. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202003035170&dt_publicacao=29/04/2024. Acesso em: 30 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial 2.006.433/RJ**. Processual civil e tributário. Agravo interno no recurso especial. Execução fiscal. Redirecionamento. Grupo econômico. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Cabimento. Ausência de incompatibilidade com o rito especial. Precedentes da Primeira Turma. Relator: Min. Benedito Gonçalves, 3 de abril de 2023f. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202200907807&dt_publicacao=11/04/2023. Acesso em: 4 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial 2.087.215/PE**. Processual civil e tributário. Negativa de prestação jurisdicional. Inexistência. Grupo econômico. Reconhecimento. Reexame de provas. Impossibilidade. Honorários advocatícios. Fixação. Equidade. Relator: Min. Gurgel de Faria, 26 de fevereiro de 2024c. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202302596193&dt_publicacao=12/03/2024. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 2.156.171/RJ**. Tributário. Processual civil. Agravo interno no agravo em recurso especial. Código de Processo Civil de 2015. Aplicabilidade. Reconhecimento de grupo econômico com base no art. 135 do CTN. Responsabilidade tributária. Incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Desnecessidade. Reexame de matéria fático-probatória. Súmula 7 do STJ. Multa. Art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015. Descabimento. Relatora: Min. Regina Helena Costa, 5 de dezembro de 2022d. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202201959122&dt_publicacao=07/12/2022. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial 588.013/RS**. Processual civil e tributário. Agravo interno no recurso especial. Negativa de prestação jurisdicional não configurada. Prescrição para o redirecionamento da execução fiscal. Princípio da *actio nata*. Acórdão recorrido na mesma linha do entendimento firmado em recurso especial representativo da controvérsia (REsp 1.201.993/SP - Tema 444/STJ). Responsabilidade solidária. Revisão do acervo fático-probatório dos autos. Impossibilidade. Incidência do óbice da súmula 7/STJ. Agravo interno dos particulares e sociedades empresariais a que se nega provimento. Relator: Min. Manoel Erhardt (Desembargador Convocado do TRF5), 11 de abril de 2022e. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201600536792&dt_publicacao=18/04/2022. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Interno no Recurso Especial 1.832.514/PE**. Processual civil e tributário. Agravo interno no recurso especial. Execução fiscal. Redirecionamento. Grupo econômico. Violação dos arts. 489 e 1.022 do CPC/2015. Inexistência. Acórdão cuja conclusão é pela inexistência de responsabilidade. Revisão. Exame de prova. Inadmissibilidade. Relator: Min. Benedito Gonçalves, 16 de novembro de 2021d. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201900510396&dt_publicacao=18/11/2021. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Agravo Regimental no Agravo de Instrumento 888.479/BA**. Processual civil e tributário. Agravo regimental. IPTU. Substituição de CDA. Não-ocorrência de erro formal ou material. Modificação do próprio sujeito passivo. Impossibilidade. Precedentes. Relator: Min. José Delgado, 11 de setembro de 2007b. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?cod_doc_jurisp=772747. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial 900.371/SP**. Tributário. Processual civil. Execução fiscal. Redirecionamento contra sócio-gerente que figura na certidão de dívida ativa como co-responsável. Possibilidade. Distinção entre a relação de direito processual (pressuposto para ajuizar a execução) e a relação de direito material (pressuposto para a configuração da responsabilidade tributária). Relator: Min. Teori Zavascki, 20 de maio de 2008e. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200602319952&dt_publicacao=02/06/2008. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (1. Turma). **Recurso Especial 884.845/SC**. Processual civil. Tributário. Recurso especial. ISS. Execução fiscal. Legitimidade passiva. Empresas do mesmo grupo econômico. Solidariedade. Inexistência. Violação do art. 535 do CPC. Inocorrência. Relator: Min. Luiz Fux, 5 de fevereiro de 2009d. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=200602065654&dt_publicacao=18/02/2009. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 2.216.614/RJ**. Processual civil e tributário. Ofensa aos arts. 489 e 1.022, não configurada. Instauração de incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Desnecessidade. Índícios de formação de grupo econômico de fato e confusão patrimonial. Necessidade de defesa prévia nos próprios autos da execução fiscal. Divergência jurisprudencial. Análise prejudicada. Relator: Min. Herman Benjamin, 22 de maio de 2023g. Disponível em: https://processo.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202203035750&dt_publicacao=05/06/2023. Acesso em: 4 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 1.696.773/RJ**. Agravo interno. Agravo em recurso especial. Tributário. Embargos à execução. Responsabilidade tributária. Formação de grupo econômico. Sucessão empresarial. Súmula 7/STJ. Relator: Min. Francisco Falcão, 7 de novembro de 2023h. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202001006669&dt_publicacao=10/11/2023. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 2.194.883/PR**. Processual civil e tributário. Agravo interno no agravo em recurso especial. Desconsideração da pessoa jurídica. Bloqueio de ativos financeiros. Tutela de urgência. Poder geral de cautela. Incidência das súmulas 7/STJ e 735/STF. Relator: Min. Herman Benjamin, 25 de abril de 2023i. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202202700000&dt_publicacao=28/06/2023. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Agravo Regimental no Agravo Interno 1.392.703/RJ**. Processual civil. Tributário. ISS. Execução fiscal. Pessoas jurídicas que pertencem ao mesmo grupo econômico. Circunstância que, por si só, não enseja solidariedade passiva. Relator: Min. Mauro Campbell Marques 7 de junho de 2011b. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201100402517&dt_publicacao=14/06/2011. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial 1.875.259/SC**. Tributário. Processo civil. Cautelar fiscal incidental. Deferimento. Construção restrita a pessoas jurídicas devedoras fundamentada na suficiência patrimonial. Recurso especial. Desistência recursal da Fazenda Nacional. Recursos especiais dos contribuintes não conhecidos. Ôbices de admissibilidade. Relator: Min. Francisco Falcão, 13 de junho de 2023j. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202001178107&dt_publicacao=16/06/2023. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (2. Turma). **Recurso Especial 1.808.645/PE**. Processual civil e tributário. Recurso especial da fazenda nacional: grupo econômico de fato. Unidade de controle familiar. Continuação delitiva (infração a lei) prolongada no tempo, atravessando mais de uma geração familiar. Legitimação processual. Responsabilização tributária. Possibilidade de inclusão de pessoas físicas. Jurisprudência pacífica. Superação da premissa genérica de que a prescrição para o redirecionamento é sempre contada a partir da citação da pessoa jurídica. Matéria decidida em julgamento de recurso repetitivo. Superação do fundamento adotado no acórdão hostilizado. Existência de omissão, dada a resistência da corte regional contra examinar os atos ilícitos imputados à recorrida. Devolução dos autos ao tribunal *a quo*, para novo julgamento dos aclaratórios. Recurso especial da pessoa física prejudicado. Relator: Min. Herman Benjamin, 13 de junho de 2023k. Disponível em: https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=201901016439&dt_publicacao=28/06/2023. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Corte Especial). **Súmula n.º 7**. A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial. Brasília, DF: STJ, 1990. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/sumstj/toc.jsp?sumula=7>. Acesso em: 4 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Agravo Interno no Recurso Especial 1.954.432/RS**. Tributário. Processual civil. Agravo interno no recurso especial. Código de Processo Civil de 2015. Aplicabilidade. Ausência de prequestionamento do art. 178 do Código Civil. Incidência, por analogia, da súmula n. 282/STF. Alegação genérica de ofensa a dispositivo de lei federal. Ausência de combate a fundamentos autônomos do acórdão. Razões recursais dissociadas. Deficiência na fundamentação. Súmulas n. 283 e 284/STF. Responsabilidade tributária. Formação de grupo econômico. Acórdão embasado em premissas fáticas. Revisão. Súmula n. 7/STJ. Dissídio jurisprudencial. Ausência de cotejo analítico. Análise prejudicada. Aplicação de multa. Art. 1.021, § 4º, do Código de Processo Civil de 2015. Inadequada ao caso concreto. Relatora: Min. Regina Helena Costa, 14 de março de 2022f. Disponível em:

https://scon.stj.jus.br/SCON/GetInteiroTeorDoAcordao?num_registro=202101003810&dt_publicacao=21/03/2022. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n.º 393**. A exceção de pré-executividade é admissível na execução fiscal relativamente às matérias conhecíveis de ofício que não demandem dilação probatória. Brasília, DF: STJ, 2009c. Disponível em: <https://scon.stj.jus.br/SCON/pesquisar.jsp?b=SUMU&sumula=393>. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. **Súmula n.º 436**. A entrega de declaração pelo contribuinte reconhecendo débito fiscal constitui o crédito tributário, dispensada qualquer outra providência por parte do fisco. Brasília, DF: STJ, 2010e. Disponível em: https://www.stj.jus.br/docs_internet/revista/eletronica/stj-revista-sumulas-2017_42_capSumula436-440.pdf. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (2. Turma). **Agravo de Instrumento no Recurso Extraordinário 433.352/MG**. Constitucional. Tributário. Imposto Sobre Serviços. ISS. Entidades autorizadas a funcionar pelo Banco Central do Brasil. Lei complementar de normas gerais que afasta a tributação. Descaracterização de isenção heterônoma. Correto papel das normas gerais em matéria tributária. Relator: Min. Joaquim Barbosa, 20 de abril de 2010b. p. 1361. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur178636/false>. Acesso em: 30 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (1. Turma). **Habeas corpus 97.977/MG**. Habeas corpus. Tráfico ilícito de entorpecentes. Crime cometido sob a vigência da Lei n.º 6.368/76. Impossibilidade de aplicação da redução de pena prevista no § 4º do art. 33 da nova Lei Antidrogas (Lei n.º 11.343/06). Ordem concedida de ofício. Relator: Min. Dias Toffoli, 20 de abril de 2010h. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur177835/false>. Acesso em: 5 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 3.685/DF**. Ação direta de inconstitucionalidade. Art. 2º da EC 52, de 08.03.06. Aplicação imediata da nova regra sobre coligações partidárias eleitorais, introduzida no texto do art. 17, § 1º, da cf. Alegação de violação ao princípio da anterioridade da lei eleitoral (CF, art. 16) e às garantias individuais da segurança jurídica e do devido processo legal (CF, art. 5º, *caput*, e LIV). Limites materiais à atividade do legislador constituinte reformador. [...]. Relator: Min. Ellen Gracie, 22 de março de 2006. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur92320/false>. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.845/MT**. Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária de terceiros por infrações. Lei estadual em conflito com regramento da norma geral federal. Inconstitucionalidade formal. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 13 de fevereiro de 2020b. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur419784/false>. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 6.284/GO**. Direito constitucional e tributário. Ação direta de inconstitucionalidade. Responsabilidade tributária solidária do contabilista. Ausência de ofensa reflexa à Constituição. Competência concorrente. Legislação estadual que conflita com as regras gerais do CTN. Inconstitucionalidade. Relator: Min. Luís Barroso, 3 a 14 de setembro de 2021a. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur453240/false>. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Ação Direta de Inconstitucionalidade 4.612/SC**. Ação direta de inconstitucionalidade. Pertinência temática. Presença. Direito Tributário. IPVA. Fato gerador. Propriedade, plena ou não, de veículo automotor. Capacidade ativa. Ponderações. Hipóteses de responsabilidade. Necessidade de observância das normas gerais. Ação direta julgada parcialmente procedente. Relator: Min. Dias Toffoli, 16 de junho de 2020c. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur429390/false>. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Agravo Regimental em Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 951/DF**. Agravo regimental em arguição de descumprimento de preceito fundamental. Art. 448-A da CLT. Conjunto de decisões da justiça trabalhista que alegadamente atribuem responsabilidade solidária às empresas sucedidas sem a devida comprovação de fraude. Ilegitimidade ativa. Inobservância do requisito da subsidiariedade. Utilização da ADPF como sucedâneo recursal. Agravo regimental não provido. Relator: Min. Alexandre de Moraes, 13 de novembro de 2023d. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur495175/false>. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Arguição de Descumprimento de Preceito Fundamental 488/DF** Constitucional. ADPF. Execução de créditos trabalhistas. Inclusão de pessoas não constantes do título exequendo. Pessoas físicas ou jurídicas integrantes de um mesmo grupo econômico, sem prévia participação na fase de conhecimento. Subsidiariedade. ADPF não conhecida. Relatora: Min. Rosa Weber, 13 de novembro de 2023c, grifos da autora. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur495993/false>. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Embargos de Declaração no Recurso Extraordinário 562.276/PR**. Embargos de declaração. Inexistência de vício. Desprovimento. Relator: Min. Ellen Gracie, 18 de setembro de 2014a. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur280034/false>. Acesso em: 31 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Questão de Ordem no Agravo de Instrumento 664.567/RS**. Questão de ordem. Recurso extraordinário, em matéria criminal, e exigência constitucional de repercussão geral [...]. Relator: Min. Sepúlveda Pertence, 18 de junho de 2007a.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 560.626/RS**. Prescrição e decadência tributárias. Matérias reservadas a lei complementar. Disciplina no Código Tributário Nacional. Natureza tributária das contribuições para a seguridade social. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei 1.569/77. Recurso Extraordinário não provido. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Relator: Min. Gilmar Mendes, 12 de junho de 2008a. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur1936/false>. Acesso em: 30 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 556.664-1/RS**. Prescrição e decadência tributárias. Matérias reservadas a lei complementar. Disciplina no Código Tributário Nacional. Natureza tributária das contribuições para a seguridade social. Inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91 e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-Lei 1.569/77. Recurso extraordinário não provido. Modulação dos efeitos da declaração de inconstitucionalidade. Relator: Min. Gilmar Mendes, 12 de junho de 2008b. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur1762/false>. Acesso em: 30 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 796.376/SC**. Constitucional e Tributário. Imposto de Transmissão de Bens Imóveis - ITBI. Imunidade prevista no art. 156, § 2º, I da Constituição. Aplicabilidade até o limite do capital social a ser integralizado. Recurso extraordinário improvido. Relator: Min. Marco Aurélio, 5 de agosto de 2020a. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur429670/false>. Acesso em: 30 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 562.276/PR**. Direito tributário. Responsabilidade tributária. Normas gerais de direito tributário. Art. 146, III, da CF. Art. 135, III, do CTN. Sócios de sociedade limitada. Art. 13 da Lei 8.620/93. Inconstitucionalidades formal e material. Repercussão geral. Aplicação da decisão pelos demais tribunais. Relatora: Min. Ellen Gracie, 3 de novembro de 2010a. p. 427. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur187403/false>. Acesso em: 30 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 636.562/SC**. Direito tributário. Recurso Extraordinário. Repercussão geral. Execução fiscal. Prescrição intercorrente. Art. 40 da Lei n.º 6.830/1980 e art. 146, III, b, da CF/1988. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 10 a 17 de fevereiro de 2023a. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur475581/false>. Acesso em: 30 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Recurso Extraordinário 138.284/CE**. Constitucional. Tributário. Contribuições sociais. Contribuições incidentes sobre o lucro das pessoas jurídicas. Lei n. 7.689, de 15.12.88. Relator: Min. Carlos Velloso, 1 de julho de 1992. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/sjur113170/false>. Acesso em: 30 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal (Tribunal Pleno). **Repercussão Geral no Recurso Extraordinário 1.387.795/MG**. Recurso extraordinário. Representativo da controvérsia. Direito processual civil e trabalhista. Execução. Inclusão de empresa integrante do mesmo grupo econômico no polo passivo. Responsabilidade solidária. Empresa que não participou da fase de conhecimento. Procedimento previsto no artigo 513, § 5º, do Código De Processo Civil. Alegada ofensa à Súmula Vinculante 10 e aos princípios da ampla defesa e do contraditório. Multiplicidade de recursos extraordinários. Papel uniformizador do Supremo Tribunal Federal. Relevância da questão constitucional. Manifestação pela existência de repercussão geral. Relator: Min. Luiz Fux, 8 de setembro de 2022c. Disponível em: <https://jurisprudencia.stf.jus.br/pages/search/repercussao-geral12823/false>. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 1.232**: Possibilidade de inclusão no polo passivo da lide, na fase de execução trabalhista, de empresa integrante de grupo econômico que não participou do processo de conhecimento. Relator: Min. Dias Toffoli, 21 de fevereiro de 2024b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=6422105&numeroProcesso=1387795&classeProcesso=RE&numeroTema=1232>. Acesso em: 3 jun. 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 13**: Responsabilidade solidária dos sócios das empresas por quotas de responsabilidade limitada por dívidas junto à Seguridade Social. Relator: Min. Ellen Gracie, 2010c. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=2555009&numeroProcesso=562276&classeProcesso=RE&numeroTema=13>. Acesso em: 30 maio 2024.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 390**: Reserva de lei complementar para tratar da prescrição intercorrente no processo de execução fiscal. Relator: Min. Luís Roberto Barroso, 22 de fevereiro de 2023b. Disponível em: <https://portal.stf.jus.br/jurisprudenciaRepercussao/verAndamentoProcesso.asp?incidente=4043240&numeroProcesso=636562&classeProcesso=RE&numeroTema=390>. Acesso em: 30 maio 2024.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da Terceira Região (3. Turma). **Agravo de Instrumento n.º 5014342-71.2021.4.03.0000**. Agravo de instrumento. Execução fiscal. Incidente de resolução de demandas repetitivas n.º 0017610-97.2016.4.03.0000. Análise quanto ao redirecionamento da execução fiscal. Instauração do incidente de desconsideração da personalidade jurídica. Necessidade. Perda parcial do objeto em razão da exclusão dos agravantes da execução fiscal. Agravo de instrumento não provido. Relatora: Desa. Mônica Nobre, 29 de junho de 2021c. Disponível em: <https://pje2g.trf3.jus.br:443/pje/Processo/ConsultaDocumento/listView.seam>. Acesso em: 4 jun. 2024.

BRASIL. Tribunal Superior do Trabalho. **Súmula n.º 205**. O responsável solidário, integrante do grupo econômico, que não participou da relação processual como reclamado e que, portanto, não consta no título executivo judicial como devedor, não pode ser sujeito passivo na execução. Brasília, DF: TST, 2003a. Disponível em: https://www3.tst.jus.br/jurisprudencia/Sumulas_com_indice/Sumulas_Ind_201_250.html. Acesso em: 3 jun. 2024.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Grupo econômico e solidariedade tributária: apontamentos à jurisprudência do STJ. In: HENARES NETO, Halley *et al.* (org.). **Temas de direito tributário nos tribunais superiores e administrativos – STJ e STF**: estudos em homenagem ao ministro Luiz Alberto Gurgel de Faria. São Paulo: Noeses, 2023. p. 619-648.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário**: fundamentos jurídicos da incidência. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

CARVALHO, Paulo de Barros; AQUINO, Sérgio Serafim. A natureza da hierarquia entre lei complementar e lei ordinária em matéria tributária. **Revista da Faculdade de Direito UFPR**, Curitiba, v. 65, n. 1, p. 81-99, jan./abr. 2020. Disponível em: <https://revistas.ufpr.br/direito/article/view/67676>. Acesso em: 12 mai. 2024.

CLAUS, Ben-Hur Siqueira. O grupo econômico trabalhista após a Lei n.º 13.467/2017. **Revista Do Tribunal Regional do Trabalho da 10ª Região**, v. 22, n. 2, p. 13-39, 2018. Disponível em: <https://revista.trt10.jus.br/index.php/revista10/article/view/230>. Acesso em: 3 jun. 2024.

COELHO, Aline Fossati. **Requisitos configuradores do grupo econômico e limites a sua responsabilidade tributária**. 2023. Dissertação (Mestrado em Direito) — Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2023. Disponível em: <https://repositorio.pucsp.br/jspui/handle/handle/39403>. Acesso em: 3 jun. 2024.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. **Revista da Faculdade de Direito da UFMG**, Belo Horizonte, n. 37, p. 313-338, 2000. Disponível em: <https://revista.direito.ufmg.br/index.php/revista/article/view/1150>. Acesso em: 30 maio 2024.

DALLEMOLE, Deborah Soares; FLEISCHMANN, Simone Tassinari Cardoso. Desconsideração da personalidade jurídica em sociedades limitadas após a Lei da Liberdade

Econômica. **Revista da Faculdade de Direito da UERJ**, Rio de Janeiro, n. 37, p. 116-141, jun. 2020. Disponível em: <https://www.e-publicacoes.uerj.br/rfduerj/article/view/49565>. Acesso em: 3 jun. 2024.

FARACO, Alexandre Ditzel. Responsabilidade solidária no grupo econômico por infrações da ordem econômica. **Revista de Defesa da Concorrência**, Brasília, DF, v. 10, n. 2, p. 126-139, 2022. p. 130. Disponível em: <https://revista.cade.gov.br/index.php/revistadedefesadaconcorrenca/article/view/984>. Acesso em: 3 jun. 2024.

FARIA, Luiz Alberto Gurgel de. Possibilidades de sujeição passiva no Direito Tributário. **Revista Esmafe**: Escola de Magistratura Federal da 5ª Região, Recife, n. 5, p. 137-150, nov. 2003. Disponível em: <http://bdjur.stj.jus.br/dspace/handle/2011/27632>. Acesso em: 31 maio 2024.

FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 229, p. 88-101, out. 2014.

MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Orientador: Humberto Ávila. 2017. 140 f. Dissertação (Mestrado em Direito) — Faculdade de Direito, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, Porto Alegre, 2017. Disponível em: <https://lume.ufrgs.br/handle/10183/170690>. Acesso em: 31 maio 2024.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributárias**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora, 2014.

PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da Lei 6.404/1976. **Revista Direito GV**, São Paulo, v. 1, n. 2, p. 5-28, jun./dez. 2005. Disponível em: <https://periodicos.fgv.br/revdireitogv/article/view/35227>. Acesso em: 3 jun. 2024.

TORRES, Ricardo Lobo. O Poder de Tributar no Estado Democrático de Direito. *In*: TORRES, Heleno Taveira (org.). **Direito e poder nas instituições e nos valores do público e do privado contemporâneos**: estudos em homenagem a Nelson Saldanha. Barueri: Manole, 2005. p. 460-504.