

Inspere

LLM em Direito Tributário

Alexandre Levinzon

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO INCISO IX DO ARTIGO 30 DA LEI Nº
8.212/91**

São Paulo

2019

Alexandre Levinzon

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO INCISO IX DO ARTIGO 30 DA LEI Nº
8.212/91**

Trabalho de Conclusão de Curso apresentado ao Instituto de Ensino e Pesquisas (INSPER) relativamente ao curso LLM em Direito Tributário como requisito parcial para a obtenção do título pós-graduado em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Dr. Régis Fernando de Ribeiro Braga

**São Paulo
2019**

Levinzon, Alexandre.

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO INCISO IX DO ARTIGO 30
DA LEI Nº 8.212/91./ Alexandre Levinzon.** – São Paulo, 2019.

TCC (LLM em Direito Tributário) – Insper, 2019

Orientador: Régis Fernando de Ribeiro Braga

1.Direito. 2.Tributário. 3.Responsabilidade. 4.Grupo Econômico I. Autor. II. Título

Alexandre Levinzon

**ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE DO INCISO IX DO ARTIGO 30 DA LEI Nº
8.212/91**

TCC apresentado ao programa LLM em Direito Tributário como requisito parcial para a obtenção do título pós-graduado em Direito Tributário.

Orientador: Prof. Régis Fernando de Ribeiro Braga

Banca Examinadora

RESUMO

O tema do presente trabalho acadêmico é a responsabilidade de grupo econômico em matéria tributária, mais especificamente a análise da constitucionalidade do artigo 30, inciso IX, da Lei nº 8.212/91, o qual determina que empresas do mesmo grupo respondem por contribuições devidas à Seguridade Social umas das outras.

A norma em questão permite ao Fisco Federal incluir em processos administrativos e judiciais empresas consideradas como pertencentes ao mesmo grupo econômico e cobrar de forma solidária os débitos previdenciários umas das outras.

A possibilidade de responsabilização de terceiros por tributos está prevista no ordenamento jurídico mais precisamente no Código Tributário Nacional, artigos 121, 124, 128, 134 e 135.

O Código Tributário Nacional, apesar de formalmente ser uma lei ordinária, é tratado pela jurisprudência e doutrina como materialmente lei complementar, portanto é necessário analisar se a responsabilização prevista no inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (lei ordinária), trata ou não de matéria que precisaria ser veiculada por lei complementar, a qual precisa de um quórum de aprovação maior que a lei ordinária.

E o artigo 146, III, da Constituição Federal é expresso ao determinar as hipóteses de cabimento de lei complementar para “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”, no que se destaca a alínea “a”, a qual fala sobre “obrigação tributária”, na qual está incluída a responsabilidade tributária .

Diante desse cenário, é preciso analisar se o referido dispositivo cria (ou não) hipótese nova de responsabilização não prevista no ordenamento jurídico tributário. A questão que se coloca é: a responsabilidade de grupo econômico está implícita no ordenamento ou deve estar de forma clara e escrita em lei?

Palavras-chave: direito, tributário, responsabilidade, grupo econômico, constitucionalidade.

ABSTRACT

The subject of this academic paper is the responsibility of the economic group in tax matters, more specifically the analysis of the constitutionality of article 30, item IX, of Law No. 8.212/91, which determinates that companies who belong to the same economic group are responsible together for taxes due to Social Security.

One such prediction allows the Federal Tax Authorities to include in administrative and judicial proceedings companies that considered as belonging to the same economic group and to collectively collect the social security debts of each other.

The possibility of liability of third parties for taxes is provided for in the legal system more precisely in the Brazilian National Tax Code, articles 121, 124, 128, 134 and 135. Although the Brazilian National Tax Code is formally an ordinary law, it is treated by jurisprudence and doctrine as a complementary law (in terms of matter), so it is necessary to analyze whether the liability provided in item IX of Article 30 of Law No. 8.212, of July 24th, 1991 (ordinary law), deals with matters that would need to be conveyed by complementary law, which requires a quorum of approval larger than ordinary law.

And article 146, III, of the Federal Constitution is expressed in determining the hypotheses of complementary law to “establish general rules on tax legislation”, with emphasis on point “a”, which talks about “tax obligation”, which includes tax liability. Given this scenario, it is necessary to analyze whether this law statement creates (or not) a new hypothesis of liability not provided for in the brazilian tax law. The question that arises is: is economic group responsibility implicit in the brazilian tax law or should it be clearly written?

Keywords: law, tax, liability, economic group, constitutionality.

SUMÁRIO

1 INTRODUÇÃO	8
2 A RESPONSABILIDADE PREVISTA NO ARTIGO 30, INCISO IX, DA LEI Nº 8.212/91	10
3 O CONCEITO DE GRUPO ECONÔMICO	11
3.1. Impossibilidade trazida pela Medida Provisória nº 881/2019 de presunção de grupo econômico sem preenchimento dos requisitos do artigo 50 do Código Civil.....	13
4 LEI ORDINÁRIA E LEI COMPLEMENTAR – RELAÇÃO DE HIERARQUIA OU COMPETÊNCIAS DIVERSAS	15
5 RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.276/PR	17
6 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA	18
6.1. Artigo 121 do CTN	19
6.1.1. Artigo 121 do CTN em confronto com inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91	21
6.2. Artigo 124 do CTN	22
6.2.1. Artigo 124 do CTN em confronto com inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91	25
6.3. Artigo 128 do CTN	33
6.3.1. Artigo 128 do CTN em confronto com inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91	34
6.4. Artigos 134 e 135 do CTN	35
7 ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DO INCISO IX DO ART. 30 DA LEI Nº 8212/91	37
8 CONSIDERAÇÕES FINAIS	38
REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	43
REFERÊNCIAS LEGAIS E NORMATIVAS	45
REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS	46
OBRAS COMPLEMENTARES	47

1 INTRODUÇÃO

O objeto de estudo do presente trabalho é a constitucionalidade do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, o qual determina que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da referida lei, no que tange à arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social.

A norma em questão permite ao Fisco Federal incluir empresas consideradas do mesmo grupo econômico em autuações relativas a débitos previdenciários, bem como requerer ao Juízo das Execuções Fiscais Federais a inclusão de empresas que sejam reconhecidas como parte do mesmo grupo econômico da empresa executada no polo passivo de execuções fiscais.

A possibilidade de responsabilização de terceiros por tributos está prevista no ordenamento jurídico mais precisamente no Código Tributário Nacional, artigos 121,124,128, 134 e 135.

O Código Tributário Nacional, apesar de formalmente ser uma lei ordinária, é tratado pela jurisprudência e doutrina como materialmente lei complementar, portanto é necessário analisar se a responsabilização prevista no inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, trata ou não de matéria que precisaria ser veiculada por lei complementar, a qual requer um quorum de aprovação maior que a lei ordinária.

Além disso, é preciso analisar se o referido dispositivo cria (ou não) hipótese nova de responsabilização não prevista no ordenamento jurídico tributário.

Ademais, nesse ínterim, é necessário analisar o conceito de grupo econômico tratado pela doutrina e jurisprudência a fim de verificar como a legislação pode dar o devido respeito em questão de responsabilização de empresas consideradas do mesmo grupo (especificamente: como considerar se empresas são ou não do mesmo grupo).

Diante desse cenário, conforme aduzido, cabe analisar a legalidade e constitucionalidade do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991.

A pesquisa realiza-se através do método lógico-dedutivo por do qual se fará breve exposição bibliográfica a elucidação da temática abordada, mediante levantamento da literatura jurídica pertinente, tomando-se por base os preceitos

abarcados pela Constituição Federal e pelo Código Tributário Nacional. Por derradeiro, expõem-se as considerações finais.

2 A RESPONSABILIDADE PREVISTA NO ARTIGO 30, INCISO IX, DA LEI Nº 8.212/91

A Lei nº 8.212/91 "dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências" e prevê em seu artigo 1º:

Art. 1º. A Seguridade Social compreende um conjunto integrado de ações de iniciativa dos poderes públicos e da sociedade, destinado a assegurar o direito relativo à saúde, à previdência e à assistência social.

Na relação de custeio da Seguridade Social, é aplicável o princípio de que a cobertura dos riscos provenientes da perda ou redução da capacidade de trabalho ou dos meios de subsistência devem ser financiadas por todos que compõem a sociedade.

A forma de financiamento da Seguridade Social está prevista nos artigos 10 e 11 da Lei nº 8.212/91:

Art. 10. A Seguridade Social será financiada por toda sociedade, de forma direta e indireta, nos termos do art. 195 da Constituição Federal e desta Lei, mediante recursos provenientes da União, dos Estados, do Distrito Federal, dos Municípios e de contribuições sociais.

Art. 11. No âmbito federal, o orçamento da Seguridade Social é composto das seguintes receitas:

I - receitas da União;

II - receitas das contribuições sociais;

III - receitas de outras fontes.

Parágrafo único. Constituem contribuições sociais:

a) as das empresas, incidentes sobre a remuneração paga ou creditada aos segurados a seu serviço;

b) as dos empregadores domésticos;

c) as dos trabalhadores, incidentes sobre o seu salário-de-contribuição;

d) as das empresas, incidentes sobre faturamento e lucro;

e) as incidentes sobre a receita de concursos de prognósticos.

Por sua vez, o artigo 30 determinou as normas concernentes à arrecadação e ao recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social, estabelecendo no inciso I as obrigações das empresas e no inciso IX que as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da Lei nº 8.212/91. Eis a redação do dispositivo legal:

Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas:

[...]

I - a empresa é obrigada a:

- a) arrecadar as contribuições dos segurados empregados e trabalhadores avulsos a seu serviço, descontando-as da respectiva remuneração;
- b) recolher os valores arrecadados na forma da alínea a deste inciso, a contribuição a que se refere o inciso IV do art. 22 desta Lei, assim como as contribuições a seu cargo incidentes sobre as remunerações pagas, devidas ou creditadas, a qualquer título, aos segurados empregados, trabalhadores avulsos e contribuintes individuais a seu serviço até o dia 20 (vinte) do mês subsequente ao da competência;
- c) recolher as contribuições de que tratam os incisos I e II do art. 23, na forma e prazos definidos pela legislação tributária federal vigente;

[...]

IX - as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei;

(Grifos nossos)

Assim, a seguir será realizado estudo e análise acerca da constitucionalidade do inciso IX supramencionado. Inicialmente será estudado o conceito dado pela doutrina e jurisprudência sobre grupo econômico e, posteriormente, será verificada constitucionalidade formal (possibilidade de veiculação dessa norma por lei ordinária) e material (se há compatibilidade com o princípio da livre iniciativa).

3 O CONCEITO DE GRUPO ECONÔMICO

O direito brasileiro disciplina o conceito de grupo empresarial de dois modos, o de “direito” e o “de fato”, cuja maior diferença é a sua previsão legal.

No tocante aos grupos econômicos “de direito”, consta no artigo 265 da Lei nº 6.404/76, denominada “Leis das S.A.”, que a sociedade controladora e suas controladas podem constituir, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

Importante salientar que os grupos econômicos “de direito” são raros no Brasil e tem pouca repercussão na jurisprudência, especialmente pelo fato de que o artigo 265 trata da constituição de grupo econômico por convenção, sendo mais comum a análise do grupo econômico pelas características fáticas, visando uma possível responsabilização.

Por outro lado, os grupos econômicos caracterizados como “de fato” constituem a parte majoritária dos litígios judiciais e administrativos em território nacional, pois

não estão expressamente previstos em lei e dependem de diversos fatores para provar sua existência.

Assim, não está claro se o inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 trata de grupo econômico de direito ou de fato, uma vez que esse dispositivo não traz a definição de grupo econômico nem faz qualquer menção a outra legislação.

Segundo Maria Rita Ferragut¹ os grupos societários ainda podem ser colocados em duas categorias: (i) aqueles com unicidade e controle e direção identificados a partir da formação societária e (ii) presumidos a partir da identificação de direção comum, subordinação ou confusão patrimonial.

Já a segunda hipótese, apesar da Receita Federal ter definido o que seria grupo econômico pela Instrução Normativa-RFB nº 971/09, com fulcro em seu artigo 494, como “2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica”, a jurisprudência vem reconhecendo a existência de grupos econômicos em decorrência de situações fáticas com as seguintes situações:

- Independência meramente formal de pessoas jurídicas (que, na realidade, submetem-se a uma mesma unidade gerencial, laboral e patrimonial);
- Identidade de administradores e contadores;
- Formação de quadro societário pelos mesmos indivíduos ou seus parentes;
- Estrutura administrativa compartilhada;
- Recíprocas transferências de empregados;
- Atuação idêntica, similar ou complementar;
- Identidade de logomarcas;
- Negociações comuns;
- Escoamento total da produção para uma pessoa jurídica;
- Possibilidade de movimentação das contas bancárias umas das outras;
- Reconhecimento da existência de grupo econômico pela Justiça do Trabalho.

¹ FERRAGUT, MARIA RITA. Grupo Econômico e responsabilidade tributária. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/grupo-economico-e-responsabilidade-tributaria-06112017>>. Acesso em: 14 mai 2018.

Ainda cabe ressaltar que a matéria sobre grupo econômico não é disciplinada no CTN tendo em vista que este fora publicado em 1966, entre a segunda e a terceira fase do Direito Empresarial Brasileiro, portanto não foi uma preocupação do legislador à época, conforme explica Júnia Roberta Gouveia Sampaio:

A regulamentação de grupos econômicos não era uma preocupação. Com a publicação da Lei das Sociedades Anônimas em 1976, os grupos econômicos passaram a receber tratamento legislativo. No entanto, a partir da década de 90, intensifica-se a criação e a expansão desses grupos em razão da busca da otimização de recursos disponíveis, redução de custos e aumento da produtividade.²

Assim, o que se verifica atualmente é que a responsabilização sobre os grupos econômicos na verdade ocorre em situações nas quais há afrontas aos dispositivos do Código Tributário Nacional que regulamentam a responsabilidade tributária de terceiros, em especial o artigo 121 a 135.

Disso tudo, fica claro que a análise de subsunção do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 ao caso fático acaba (na prática) por ser puramente circunstancial sem haver um delineamento específico do que se trata grupo econômico. Portanto, não havendo definição legal precisa de grupo econômico, a responsabilidade acaba por ser casuística.

3.1. Impossibilidade trazida pela Medida Provisória nº 881/2019 de presunção de grupo econômico sem preenchimento dos requisitos do artigo 50 do Código Civil

O art. 7º da Medida Provisória nº 881, de 30 de abril de 2019, deu nova redação ao artigo 50 do Código Civil, o qual trata da possibilidade de responsabilização dos administradores ou de sócios da pessoa jurídica, podendo estes responderem com seus bens particulares. Eis a redação do dispositivo legal:

Art. 7º. A Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - Código Civil, passa a vigorar com as seguintes alterações:

“Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento

² SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. In: “MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MURICI, Gustavo Lanna; RODRIGUES, Raphael Silva. O Cinquentenário do Código Tributário Nacional. Belo Horizonte: Del Plácido Editora, 2017, p. 582.

da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

§ 1º. Para fins do disposto neste artigo, desvio de finalidade é a utilização dolosa da pessoa jurídica com o propósito de lesar credores e para a prática de atos ilícitos de qualquer natureza.

§ 2º. Entende-se por confusão patrimonial a ausência de separação de fato entre os patrimônios, caracterizada por:

I - cumprimento repetitivo pela sociedade de obrigações do sócio ou do administrador ou vice-versa;

II - transferência de ativos ou de passivos sem efetivas contraprestações, exceto o de valor proporcionalmente insignificante; e

III - outros atos de descumprimento da autonomia patrimonial.

§ 3º. O disposto no caput e nos § 1º e § 2º também se aplica à extensão das obrigações de sócios ou de administradores à pessoa jurídica.

§ 4º. A mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica.

§ 5º. Não constitui desvio de finalidade a mera expansão ou a alteração da finalidade original da atividade econômica específica da pessoa jurídica.”

Na votação da Medida Provisória no Congresso Nacional, esse dispositivo foi mantido com pequenas alterações (que não mudam o sentido dado pela norma).

Interessante verificar que o §4º do artigo 50 do Código Civil foi incluído pela Medida Provisória deixando claro que a *“mera existência de grupo econômico sem a presença dos requisitos de que trata o caput não autoriza a desconsideração da personalidade da pessoa jurídica”*. Isso demonstra que o Poder Executivo Federal firmou entendimento, o qual foi cancelado pelo Poder Legislativo Federal, de que a desconsideração da personalidade jurídica sobre grupos econômicos não se dá sem a existência de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade³ ou pela confusão patrimonial⁴.

³ “Desvio de finalidade. A identificação do desvio de finalidade nas atividades da pessoa jurídica deve partir da constatação da efetiva desenvoltura com que a pessoa jurídica produz a circulação de serviços ou de mercadorias por atividade lícita, cumprindo ou não o seu papel social, nos termos dos traços de sua personalidade jurídica. Se a pessoa jurídica se põe a praticar atos ilícitos ou incompatíveis com sua atividade autorizada, bem como se com sua atividade favorece o enriquecimento de seus sócios e sua derrocada administrativa e econômica, dá-se ocasião de o sistema de direito desconsiderar sua personalidade e alcançar o patrimônio das pessoas que se ocultam por detrás de sua existência jurídica.”

(NERY JUNIOR, Nelson, Código civil comentado, 7ª ed., rev., ampl. e atual., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, págs. 261/262)

⁴ “Confusão patrimonial. Também é aplicada a desconsideração nos casos em que houver confusão entre o patrimônio dos sócios e da pessoa jurídica. Essa situação decorre da não separação do patrimônio do sócio e da pessoa jurídica por conveniência da entidade moral. Neste caso, o sócio responde com seu patrimônio para evitar prejuízos aos credores, ressalvada a impenhorabilidade do bem de família e os limites do patrimônio da família.”

(NERY JUNIOR, Nelson, Código civil comentado, 7ª ed., rev., ampl. e atual., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009, pág. 262)

Trata-se de demonstração de que a responsabilidade em matéria de grupos econômicos não se dá simplesmente por empresas fazerem parte do mesmo grupo. Pelo entendimento formado, deve-se preservar a individualidade das instituições. A responsabilidade fundamentada no artigo 50 do Código Civil tem o claro intuito de responsabilizar apenas os grupos econômicos que tiverem um intuito fraudulento, que não seja possível fazer a separação formal e física das empresas (ausência de separação de fato entre os patrimônios) ou que haja um desvio de finalidade.

Essa questão será melhor tratada ao se falar sobre a responsabilidade prevista no inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 em confronto com os ditames do artigo 124 do CTN.

4. LEI ORDINÁRIA E LEI COMPLEMENTAR – RELAÇÃO DE HIERARQUIA OU COMPETÊNCIAS DIVERSAS

Antes de analisar a constitucionalidade do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91, é preciso expor e refletir sobre as diferenças e utilidades da lei complementar e da lei ordinária, pois isto será relevante para a conclusão de compatibilidade do dispositivo mencionado com a Carta Magna.

Segundo a doutrina de Hugo de Brito Machado, lei complementar e lei ordinária tem uma relação de hierarquia entre elas, sendo que a lei complementar seria hierarquicamente superior, haja vista que necessita de um quórum de aprovação maior para sua edição.

Portanto, seguindo essa linha da doutrina, uma lei complementar que instituiu um tributo, só poderia ser revogada por outra lei complementar, sendo inútil qualquer modificação por lei ordinária.

A posição de outra parte da doutrina (corrente majoritária), encabeçada por Luís Eduardo Schoueri, é de que lei ordinária e lei complementar se diferem pela distribuição material de competência. Assim, ambas não apresentam entre si uma relação de hierarquia, mas considera-se que para cada uma existe uma atribuição específica. Cabe à lei complementar as funções especificadas no artigo 146 da Constituição Federal e à lei ordinária as matérias residuais (não inclusas nesse dispositivo e que a Constituição não tenha especificamente atribuído competência à lei complementar).

A posição de distribuição material de competência é a que vem sendo aceita pela jurisprudência, sendo que Schoueri dá alguns exemplos em sua obra, como o RE nº 377.457/PR, cujo julgamento ocorreu em 17/9/2008, porém há outro julgamento de 2015 do Supremo Tribunal Federal que corrobora com esse entendimento:

DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. COFINS. ISENÇÃO. REVOGAÇÃO MEDIANTE MEDIDA PROVISÓRIA. POSSIBILIDADE. AUSÊNCIA DE HIERARQUIA ENTRE LEI COMPLEMENTAR E LEI ORDINÁRIA. CONSONÂNCIA DA DECISÃO RECORRIDA COM A JURISPRUDÊNCIA CRISTALIZADA NO SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL. RECURSO EXTRAORDINÁRIO QUE NÃO MERECE TRÂNSITO. ACÓRDÃO RECORRIDO PUBLICADO EM 16.3.2011. O entendimento adotado pela Corte de origem, nos moldes do que assinalado na decisão agravada, não diverge da jurisprudência firmada no âmbito deste Supremo Tribunal Federal, no sentido de que inexistente reserva de lei complementar para dispor sobre isenção pertinente à Cofins, bem como **ausente relação hierárquica entre lei complementar e lei ordinária (arts. 59 e 69 da Constituição) porquanto, em matéria tributária, a reserva de lei complementar é definida em razão da matéria.** As razões do agravo regimental não se mostram aptas a infirmar os fundamentos que lastrearam a decisão agravada. Agravo regimental conhecido e não provido.⁵
(Grifos nossos)

E ainda, corroborando com a tese de não hierarquia, o STF já decidiu pela “inexistência de vínculo hierárquico-normativo entre a lei complementar e lei ordinária”, pois se tratam de “espécies legislativas que possuem campos de atuação materialmente distintos”⁶.

Schoueri afirma categoricamente que esse posicionamento está pacificado na jurisprudência:

Pacificado, pois, pelo menos na jurisprudência, o entendimento de que uma matéria veiculada por lei complementar formal pode ser modificada por lei ordinária, quando o constituinte não reservou o tema a lei complementar.⁷

Em face do fenômeno constitucional da recepção, o Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66) foi recebido na ordem constitucional anterior e na atual com eficácia de lei complementar, mesmo sendo formalmente lei ordinária.

⁵ ARE 669074 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 24/02/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-045 DIVULG 09-03-2015 PUBLIC 10-03-2015.

⁶ STF – 2T- RE 587.648 ED/RS – RIO GRANDE DO SUL – Rel. Min. Celso de Mello, Dje, 16-12-2010.

⁷ SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 99

O artigo 146, III, da Constituição Federal é expresso ao determinar as hipóteses de cabimento de lei complementar, o que se destaca a alínea “a”, que fala sobre “obrigação tributária”:

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; (Grifos nossos)

Dentro da “obrigação” mencionada obviamente está a responsabilidade tributária, uma vez que o “Título II” do CTN trata de “Obrigação Tributária” e dentro deste está Capítulo I (Disposições Gerais), o Capítulo II (Fato Gerador), o Capítulo III (Sujeito Ativo), o Capítulo IV (Sujeito Passivo) e o Capítulo V (Responsabilidade Tributária). E nesse último, encontram-se as Seções III e IV denominadas “Responsabilidade de Terceiros” e “Responsabilidade por Infrações”.

Desse modo, a responsabilidade tributária prevista no inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 deve estar em consonância com os preceitos do Código Tributário Nacional, em especial com a responsabilização de terceiros. E ainda: não basta apenas não conflitar com o CTN, é preciso que haja nesse *Codex* o fundamento jurídico específico para responsabilização de grupos econômicos.

Essa questão será analisada nos tópicos a seguir, porém antes será necessário tratar do julgamento do RE 562.276/PR pelo Supremo Tribunal Federal, no qual a Suprema Corte houve por declarar inconstitucional o artigo 13 da Lei nº. 8.620/93. Em grande parte dos trabalhos acadêmicos que tratam acerca da constitucionalidade do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 analisa-se o julgamento do RE 562.276/PR para fazer um paralelo à questão.

5. RECURSO EXTRAORDINÁRIO 562.276/PR

Para a análise da constitucionalidade do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 deve-se considerar o conteúdo do decidido em 2010 no Recurso Extraordinário nº 562.276/PR sob relatoria da Ministra Ellen Gracie. Assim, mister

destacar sua importância devido à sua similaridade com o retratado no presente caso, especialmente tendo em vista que os artigos e trabalhos acadêmicos sobre a constitucionalidade do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 analisam se o julgamento do RE nº 562.276/PR trata de situação análoga a esse dispositivo legal.

No RE nº 562.276/PR o Supremo Tribunal Federal houve por declarar inconstitucional o artigo 13 da Lei nº 8.620/93, o qual tem a seguinte redação:

Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.
Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.

Segundo o Acórdão do RE nº 562.276/PR, o dispositivo em questão se reveste tanto de inconstitucionalidade formal quanto de inconstitucionalidade material.

Em primeiro lugar, foi reconhecida a inconstitucionalidade formal por invasão da reserva de lei complementar do artigo 146, III, “b”, da Constituição Federal, uma vez que apenas lei complementar pode elencar normas gerais de Direito Tributário. O legislador, por sua vez, não respeitou esse pressuposto, na visão do STF, e instituiu obrigação de custeio da seguridade social e responsabilidade tributária por lei ordinária.

O STF também reconheceu o artigo 13 da Lei nº 8.620/93 como materialmente inconstitucional, pois, segundo o RE nº 562.276/PR, o legislador estabeleceu confusão entre os patrimônios de pessoa física e jurídica, para fins de garantia de débitos de caráter social. Segundo a Corte Suprema, tal disposto evidencia uma ofensa aos princípios do Direito de Empresa, uma vez que sua essência promove o distanciamento do patrimônio dos sócios e da sociedade e a responsabilidade solidária é limitada apenas à participação do sócio em seu capital social. Além disso, fere gravemente a garantia constitucional de livre iniciativa.

6. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Conforme exposto na parte introdutória, a possibilidade de responsabilização de terceiros por tributos está prevista nos artigos 121, 124, 128, 134 e 135 do Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional, apesar de formalmente ser uma lei ordinária, é tratado pela jurisprudência e doutrina como materialmente lei complementar, portanto é necessário analisar se a responsabilização prevista no inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991, trata ou não de matéria que precisaria ser veiculada por lei complementar, a qual requer um quorum de aprovação maior que a lei ordinária.

Além disso, é preciso analisar se o referido dispositivo cria (ou não) hipótese nova de responsabilização não prevista no ordenamento jurídico tributário.

Diante desse cenário, conforme aduzido, cabe primeiro fazer um estudo sobre o campo de aplicação dos artigos 121,124,128, 134 e 135 do CTN e, simultaneamente, analisar a compatibilidade do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 com cada um deles.

6.1. Artigo 121 do CTN

Estabelece o artigo 121 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:
I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;
II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

O dispositivo mencionado faz uma subdivisão dos sujeitos passivos da obrigação principal em contribuinte e responsável. O contribuinte tem relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador. O responsável é aquele que não se reveste na condição de contribuinte, porém é obrigado ao pagamento do tributo quando sua obrigação ocorra expressamente de lei.

Hugo de Brito Machado explica que a vinculação do responsável tributário (previsto no artigo 121, parágrafo único, inciso II) com o contribuinte se dá em relação ao fato gerador:

Mas também é usada em sentido restrito, especialmente quando o Código refere-se ao responsável como sujeito passivo diverso do contribuinte (art. 121, II).

[...]

Não uma vinculação pessoal e direta, pois assim sendo configurada está a condição de contribuinte. Mas é indispensável uma relação, uma vinculação

com o fato gerador para que alguém seja considerado responsável, vale dizer, sujeito passivo indireto.⁸

Hugo Funaro analisa de forma mais intensa os requisitos para caracterização do vínculo do responsável com o fato gerador, como se vê:

A exigência de vínculo do responsável com o aspecto material ou pessoal da obrigação tributária possui raiz constitucional. O tributo deve onerar quem pratica o fato econômico que constitui seu pressuposto. Exigir tributo de pessoa diversa importaria em alargar a competência constitucional. Dessa forma, o responsável deve ter meios para evitar a diminuição do seu patrimônio, ou para recompô-lo à conta do contribuinte.

Nesse contexto, somente pode ser responsável quem: (a) tenha o poder de viabilizar a ocorrência do fato gerador, devendo evitá-la quando não se cumpram as exigências legais (caso do tabelião que somente pode lavrar a escritura de transmissão de imóvel mediante apresentação da prova de recolhimento do ITBI); (b) tenha relação com o substrato econômico do fato gerador que lhe permita auferir o montante que seria devido pelo natural obrigado e carregá-lo aos cofres públicos (caso da intuição financeira que recolhe os tributos incidentes nas operações que realiza no interesse de seus clientes); ou (c) tenha vínculo com o contribuinte que importe a transmissão da obrigação de recolher o tributo (caso do herdeiro que responde com seu quinhão pelo crédito tributário decorrente de fato gerador realizado no passado).⁹

Verifica-se que o Autor, embasado nos posicionamentos de Luciano Amaro, Alfredo Augusto Becker e Ricardo Lobo Torres, pontua que o responsável deve ter o poder de viabilizar a ocorrência do fato gerador. Assim, não há como responsabilizar aquele que não está apto a impedir que o fato gerador (por exemplo, a prestação de um serviço ou a importação de um produto) ocorra. Ora, o Direito não pode exigir uma conduta daquele que não tem poderes para impedir determinado fato.

Ademais, Hugo Funaro aduz que o responsável deve ter relação com o substrato econômico do fato gerador que lhe permita auferir o montante que seria devido pelo natural obrigado. O que significa que o responsável deve ter conhecimento do valor envolvido na operação, prestação de serviço etc., quantia essa que será alvo da formulação da base de cálculo do tributo incidente sobre a questão.

Por fim, é preciso que o responsável tenha vínculo com o contribuinte que importe a transmissão da obrigação de recolher o tributo, dando Hugo Funaro o exemplo do herdeiro que responde com seu quinhão pelo crédito tributário decorrente

⁸ MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016. p. 154.

⁹ FUNARO, Hugo. Sujeição Passiva Indireta no Direito Tributário Brasileiro, Série Doutrina Tributária, Vol. X, São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 61-62.

de fato gerador realizado no passado. Percebe-se que é necessária uma afinidade entre contribuinte e responsável, pois o responsável é o que responde em nome do contribuinte.

Vista a interpretação do artigo 121 do CTN, cabe analisar se ele está em conformidade com os termos do artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91, de modo que empresas do mesmo grupo econômico do contribuinte podem ser consideradas responsáveis pelas obrigações umas das outras.

6.1.1. Artigo 121 do CTN em confronto com inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91

A grande parte da doutrina e da jurisprudência entende que artigo 30, IX, da Lei nº 8.212/91 trata de caso previsto no inciso II do parágrafo único do artigo 121 do CTN, ou seja, as empresas do mesmo grupo econômico do contribuinte eventualmente responsabilizadas não detêm o conceito de “contribuinte”, mas sim de “responsável” pelas obrigações tributárias.

Renato Lopes Becho justifica que o inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 trata de responsável tributário, nos termos do artigo 121, parágrafo único, II, do CTN, pois ele *“é indicado pela lei sem que tenha realizado o acontecimento no mundo físico ou no mundo jurídico que fez nascer a obrigação tributária”*¹⁰. No entanto, ele alerta que se o legislador ordinário puder considerar qualquer pessoa como responsável tributário, ele terá suplantado outras construções constitucionais, notadamente a regra-matriz de incidência dos tributos. E complementa:

Em outras palavras, se a Constituição indica que a atividade desenvolvida por “a” possa ser tributada, e a lei ordinária estabelece que “b” deverá recolher tal tributo, a disciplina terá sido vazia de significado.¹¹

Desse modo, o Autor entende que, para que tal arbitrariedade não seja cometida, é necessário que se submeta a norma do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 ao artigo 128 do CTN, notadamente na expressão “[pessoa] vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”. Esse dispositivo será tratado com maior ênfase em tópico específico a seguir.

¹⁰ Becho, Renato Lopes. Execução Fiscal: análise crítica. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 200.

¹¹ Becho, Renato Lopes. Execução Fiscal: análise crítica. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 201.

6.2. Artigo 124 do CTN

Dispõe o art. 124 do CTN:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

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

Segundo o disposto, são solidariamente devedores das obrigações tributárias as pessoas que tenham relação pessoal com a situação que constituía o fato gerador (inciso I) ou aquelas pessoas expressamente designadas por lei (inciso II).

Hugo de Brito Machado sintetiza a distinção entre as responsabilidades dos incisos I e II do artigo 124 do CTN:

Diz o CTN que são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal (art. 124, inc. I) e também as pessoas expressamente designadas por lei (art. 124, inc. II).

As pessoas com interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo são solidariamente obrigadas a esse pagamento, mesmo que a lei específica do tributo em questão não o diga. É uma norma geral, aplicável a todos os tributos.

Também são solidariamente obrigadas as pessoas expressamente designadas por lei, isto é, a lei pode estabelecer a solidariedade entre pessoas que não tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo. Se há interesse comum, a solidariedade decorre do próprio Código Tributário Nacional. Independe de dispositivo da lei do tributo. Se não há interesse comum, a existência de solidariedade depende de previsão expressa da lei do tributo.¹²

Verifica-se que a distinção feita pelo autor é de que o inciso I prevê a responsabilidade (àquele que tenha interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação de pagar um tributo) a qual é aplicável a todos os tributos (a solidariedade decorre do próprio CTN), enquanto que o inciso II, é aplicável na ausência de interesse comum, pois apenas depende de expressa previsão em lei.

¹² MACHADO, Hugo de Brito. Curso de Direito Tributário. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003. p. 128.

Cumprido destacar que a Receita Federal do Brasil editou o Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018 de modo a dar a sua interpretação sobre o conceito de interesse comum constante no inciso I do artigo 124 do CTN. Nesse documento, cita-se o seguinte trecho da obra de Juliana Furtado Costa Araújo, Paulo Cesar Conrado e Camila Campos Vergueiro:

Por esse entendimento, haveria uma extensão da interpretação a ser dada ao interesse comum, tomando como presente se houver a realização conjunta do fato jurídico tributário ou na hipótese de comprovação da atuação com fraude ou conluio.¹³

E, conforme se verifica no trecho abaixo do referido Parecer, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária:

16. Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito.

E prossegue o Parecer destacando hipótese de responsabilização do artigo 124, I, como abuso da personalidade jurídica, evasão e simulação fiscal (e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes), abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo):

19. Destarte, além do cometimento em conjunto do fato jurídico tributário, pode ensejar a responsabilização solidária a prática de atos ilícitos que englobam: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única ("grupo econômico irregular"); (ii) evasão e simulação fiscal e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

¹³ ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. Responsabilidade tributária. São Paulo: Revista dos tribunais, 2017, p. 47.

Conclui então o documento emitido pela Receita Federal do Brasil o seguinte:

30.1. O interesse comum resta caracterizado na medida em que a personalidade jurídica não está em consonância com as prescrições legais do direito privado, tampouco corresponde ao resultado econômico desejado. Em verdade, trata-se de atos anormais de gestão, que atentaram contra o próprio objeto social da sociedade e cujos efeitos não podem e não devem ser opostos ao Fisco.

Hugo de Brito Machado Segundo faz críticas ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018 destacando que “situação que constitui o fato” é algo muito diferente de – e muito mais restrito que - “situação vinculada ao fato”, sendo a última expressão abrangente de tudo o que se relaciona ao fato, e não apenas alusiva a ele próprio. Nas palavras do autor:

Aliás, além do desrespeito à legalidade, o parecer viola o próprio artigo 124, I, do CTN, que diz estar interpretando. Com efeito, mesmo que dele se pudesse extrair a permissão de responsabilização sem lei que a estabeleça, ela só poderia ser imputada a quem tivesse “interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal” (CTN, artigo 124, I), o que não abrange pessoas interessadas em, como consta do Parecer COSIT 4/2018, “situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária, como o ilícito que a desfigurou.”

“Situação que constitui o fato” é algo muito diferente de – e muito mais restrito que - “situação vinculada ao fato”, sendo a última expressão abrangente de tudo o que se relaciona ao fato, e não apenas alusiva a ele próprio. Por outro lado, “interesse comum” não é o mesmo que interesse coincidente, convergente ou complementar. Têm interesse comum pessoas que praticam, juntas, o mesmo ato, com o mesmo propósito. Coproprietários de um bem imóvel têm interesse em sua propriedade. Mas comprador e vendedor, em um contrato de compra e venda, não têm interesse comum; são interesses antagônicos, que se complementam.¹⁴

Regina Helena Costa entende que o inciso II do artigo 124 trata de casos de responsabilidade de terceiros por ilícitos eventualmente cometidos, o que, no seu entender, constitui modalidade de sujeição passiva direta (tanto que o parágrafo único afasta o benefício de ordem):

Importa salientar que a solidariedade, sob esse fundamento, não constitui modalidade de sujeição passiva indireta, como sustentam alguns doutrinadores, visto que os devedores solidários não são terceiros, porquanto realizam a situação fática descrita na hipótese de incidência. Por intermédio desse expediente, não se inclui terceira pessoa no polo passivo da obrigação

¹⁴ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Responsabilidade de pessoas meramente "interessadas" no fato tributável é ilegal. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-set-04/responsabilidade-interessados-fato-tributavel-ilegal>>. Acesso em: 06 nov 2019.

tributária, representando apenas “forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo”.

Já a prescrição do inciso II parece, à primeira vista, inócua, pois a solidariedade tributária sempre decorre da lei. O que o dispositivo estabelece é que a lei poderá apontar pessoas que, mesmo não sendo partícipes da situação fática que constitua a hipótese de incidência tributária, respondam solidariamente pelo débito. A justificativa para isso está no fato de que essas pessoas assumem a responsabilidade solidária em virtude de outro vínculo jurídico, deflagrado pela prática de ato ilícito. Não se cuida, portanto, de solidariedade propriamente dita, vale dizer, aquela que respeita à obrigação principal, como já mencionado.¹⁵

De todo exposto, é possível perceber que ambos incisos tratam de situações genéricas e subjetivas que devem ser vistas caso a caso, ainda mais pelo fato de que o alcance da expressão “interesse comum” é tema bastante controvertido.

6.2.1. Artigo 124 do CTN em confronto com inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91

Resta a análise da compatibilidade do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 ao artigo 124 do CTN.

Segundo Renata Melo Noger, o fundamento para a responsabilização do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 é o inciso I do artigo 124 do CTN:

Assim, na medida em que se considera todo o grupo econômico como uma única sociedade empresarial, tem-se que todos os seus membros teriam praticado o fato gerador da obrigação tributária, hábil a atrair a aplicação do art. 124, I, do CTN.

Na fraude ou conspiração entre sociedades empresárias que integram o mesmo aglomerado econômico, o interesse comum se evidencia pelo próprio acordo entre as partes, propiciando a sonegação fiscal. Nessa hipótese de grupo econômico fraudulento não há o que se discutir acerca da validade de atribuição de responsabilidade tributária passiva.

[...]

Assim, ao enxergar o grupo econômico fraudulento como uma só pessoa jurídica, fica fácil perceber que todas as sua (sic) unidades praticam a situação que configura o fato gerador de obrigação tributária, tendo o condão de atrair a incidência da responsabilidade solidária do inciso I, art. 124, do CTN.

[...]

Em vista da farta argumentação acima, tem-se que a responsabilidade tributária dos membros do grupo econômico por débitos para com a Seguridade Social é solidária, com fundamento no art. 30, IX, da Lei 8.212/91, o qual retira sua validade constitucional do art. 124, I, do CTN, sempre que restar comprovado que a estrutura do grupo é apenas formal e que, na

¹⁵ COSTA, Regina Helena. Curso de direito tributário. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 2012.

verdade, todos os membros do aglomerado se tratam de uma única pessoa, praticando conjuntamente o fato gerador da obrigação tributária.¹⁶

Vê-se que o autor entende a possibilidade de responsabilização de grupo econômico nos termos do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 apenas se “*restar comprovado que a estrutura do grupo é apenas formal e que, na verdade, todos os membros do aglomerado se tratam de uma única pessoa, praticando conjuntamente o fato gerador da obrigação tributária*”. Trata-se de caso de abuso de personalidade, fraude, conluio e não simples descumprimento da obrigação tributária.

Cristiane I. Matsumoto Gago e Christiane A. Alvarenga também seguem esse entendimento da compatibilidade do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 com o inciso I do artigo 124 do CTN, porém desde que configurado o interesse comum, a ser visto caso, veja-se:

Dessa forma, volta-se a análise ao artigo 124, inciso I, do CTN, que exige o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal para que se configure a responsabilidade solidária. Assim, a nosso ver, para que haja a responsabilização solidária de uma empresa pelos débitos previdenciários de outra, pertencente a um mesmo grupo econômico, deve-se verificar, no caso concreto, se existe um conjunto fático probatório de que houve o interesse comum entre as empresas na constituição do fato gerador que deu origem ao débito previdenciário.

Enfim, é importante lembrar que a responsabilidade solidária não se presume, deve ser, ao contrário, comprovada.¹⁷

Cumprido destacar que há decisões dos Tribunais Regionais Federais e do STJ fundamentando a aplicabilidade no artigo IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 com base no artigo 124, II, do CTN. Eis alguns exemplos:

TRIBUTÁRIO E PREVIDENCIÁRIO. RECURSO ESPECIAL. PENALIDADE PECUNIÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DE EMPRESAS INTEGRANTES DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. INTELIGÊNCIA DO ART. 265 DO CC/2002, ART. 113, § 1º, E 124, II, DO CTN E ART. 30, IX, DA LEI 8.212/1991.

1. A Lei 8.212/1991 prevê, expressamente e de modo incontroverso, em seu art. 30, IX, a solidariedade das empresas integrantes do mesmo grupo econômico em relação às obrigações decorrentes de sua aplicação.

2. Apesar de serem reconhecidamente distintas, o legislador infraconstitucional decidiu dar o mesmo tratamento – no que se refere à

¹⁶ NOGER, Renata Melo. Revista da AGU, Brasília-DF, v. 16, n. 03, p. 239-266, jul./set. 2017, p. 264/265.

¹⁷ GAGO, Cristiane I. Matsumoto; ALVARENGA, Christiane A. Responsabilidade solidária pela formação de grupo econômico. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI205936,41046-Responsabi>>. Acesso em: 20 ago. 2019.

exigibilidade e cobrança – à obrigação principal e à penalidade pecuniária, situação em que esta se transmuda em crédito tributário.

3. O tratamento diferenciado dado à penalidade pecuniária no CTN, por ocasião de sua exigência e cobrança, possibilita a extensão ao grupo econômico da solidariedade no caso de seu inadimplemento.

4. Recurso Especial provido.¹⁸

AGRAVO LEGAL. APELAÇÃO. GRUPO ECONÔMICO. INTELIGÊNCIA DO ART. 135 DO CTN. IMPROVIMENTO.

É entendimento pacificado nesta Corte de que comprovada a existência de grupo econômico de fato, a responsabilidade é solidária de todas as empresas que o integram, nos termos do art. 124, II do CTN c/c art. 30, IX da Lei n.º 8.212/91.

In casu, observa-se que as empresas em questão, são administradas pelos mesmos diretores, estando submetidas a um mesmo poder de controle, o que evidencia a existência de grupo econômico de fato, acarretando a responsabilidade solidária por dívida fiscal entre integrantes do mesmo grupo econômico.

A inclusão dessas empresas no polo passivo da execução fiscal, encontra respaldo nos arts. 124, II e 135, III do CTN, no art. 30, IX, da Lei 8.212/91 e nos arts. 591 e 592, II do CPC.

É certo que a simples existência de grupo econômico não autoriza a constrição de bens de empresa diversa daquela executada, o que só pode ser deferido em situações excepcionais, nas quais há provável confusão de patrimônios, como forma de encobrir débitos tributários como ocorre no caso sob exame, já que a empresa executada é considerada grande devedora perante a Fazenda Pública.

O Superior Tribunal de Justiça, aliás, já se manifestou em diversas ocasiões, no sentido de ser possível atingir, com a desconsideração da personalidade jurídica, empresa pertencente ao mesmo grupo, quando evidente que a estrutura deste é meramente formal, sendo possível, ainda, a desconstituição no bojo do processo executivo.

Ademais, posterior alegação de que a agravante não integra o grupo econômico e, portanto, estariam ausentes os requisitos da solidariedade, previsto na legislação, é matéria que requer dilação probatória, constituindo, por isso, defesa a ser deduzida em sede de embargos à execução.

Agravo legal a que se nega provimento.¹⁹

TRIBUTÁRIO. EMBARGOS DECLARATÓRIOS. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO À SÓCIA. GRUPO ECONÔMICO. OBSCURIDADES E OMISSÕES CONFIGURADAS. VÍCIOS SANADOS. SEM EFEITOS INFRINGENTES. 1. Configurada a existência das alegadas obscuridade e omissões no acórdão recorrido. 2. A agravante tem legitimidade e interesse para recorrer da decisão que a incluiu na execução fiscal movida contra a empresa da qual era sócia, sendo cabível a interposição de agravo de instrumento (CPC, arts. 162, § 2º, e 522). 3. A agravante não questionou a "inocorrência de dissolução irregular", senão a imediata responsabilidade pessoal dos sócios em decorrência da dissolução sem a prova dos requisitos do art. 135/III do CTN. 4. A agravante foi responsabilizada por integrar grupo econômico da qual a executada, empresa dissolvida irregularmente, também fazia parte. 5. Dispõe o art. 124/II do CTN que são solidariamente obrigadas

¹⁸ REsp 1199080/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2010, DJe 16/09/2010.

¹⁹ TRF 3ª Região, PRIMEIRA TURMA, AC - APELAÇÃO CÍVEL - 1551850 - 0009999-55.2008.4.03.6182, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL JOSÉ LUNARDELLI, julgado em 06/08/2013, e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/08/2013.

"as pessoas expressamente designadas por lei". Tratando-se de valores destinados à Seguridade Social, aplica-se o disposto no art. 30/IX da Lei 8.212/1991: "As empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei." 6. Embargos declaratórios do agravante providos sem efeito infringente. A Turma, por unanimidade, deu provimento aos embargos declaratórios sem efeito infringente.²⁰

Andrei Pitten Velloso critica esse entendimento, entendendo que não há compatibilidade entre o artigo IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 e o 124, II, do CTN:

De outro lado, o art. 124, II, do CTN não confere um cheque em branco ao legislador ordinário para estabelecer hipóteses de responsabilidade solidária. Não autoriza, em particular, a criação, por lei ordinária, de normas de responsabilização solidária sem a observância do pressuposto fundamental estabelecido pelo art. 128 da codificação, *in verbis*: "a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação". Por consequência, as "pessoas expressamente designadas por lei" para assumirem a responsabilidade tributária, em caráter solidário, têm, necessariamente, de ser vinculadas aos fatos imponíveis, como decidiu o Supremo Tribunal Federal ao julgar o Tema nº 13 da Repercussão Geral ("Responsabilidade solidária dos sócios das empresas por quotas de responsabilidade limitada por dívidas junto à Seguridade Social"), nos autos do RE 562.276.

Nesse julgamento, a Suprema Corte entendeu, outrossim, que a desconconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica, que fora estabelecida pelo art. 13 da Lei 8.620/1993 ao responsabilizar solidariamente os sócios pelos débitos securitários das empresas limitadas, era ofensiva ao princípio constitucional da livre iniciativa e, por consequência, inválida.

A mesma conclusão pode ser aplicada ao inciso IX do art. 30 da Lei 8.212/1991: a norma é inconstitucional por estabelecer a desconconsideração ex lege e objetiva da personalidade jurídica das empresas integrantes de grupos econômicos.²¹

Reportamo-nos ao RE nº 562.276/PR²² mencionado no trecho acima, no qual declarou-se inconstitucional o artigo 13 da Lei nº 8.620/93²³ sob o entendimento de que ele não é compatível com o art. 124, II, do CTN:

²⁰ ACORDAO 00458904520104010000, DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA, TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 DATA:17/10/2014, PAGINA:1127.

²¹ VELLOSO, Andrei Pitten. Responsabilização solidária de grupos econômicos: inconstitucionalidade do artigo 30, IX, da Lei 8.212/1991. Carta Forense, 2017. Disponível em:

<<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilizacao-solidaria-de-grupos-economicosinconstitucionalidade-do-art-30-ix-da-lei-82121991/17883>>. Acesso em: 20 ago. 2019.

²² Tratado anteriormente.

²³ Art. 13. O titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondem solidariamente, com seus bens pessoais, pelos débitos junto à Seguridade Social.

O art. 13 da Lei nº 8.620/93, pois, ao vincular à simples condição de sócio a obrigação de responder solidariamente pelos débitos da sociedade limitada perante a Seguridade Social, estabeleceu exceção desautorizada à norma geral de direito tributário consubstanciada no art. 135, III, do CTN, o que evidencia a invasão da esfera reservada à lei complementar pelo art. 146, III, da CF.

O argumento da União, de que o art. 13 da Lei nº 8.620/93 estaria no espaço aberto pelo art. 124, II, do CTN, não resiste a uma interpretação mais rigorosa.

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

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

[...]

O que fez o art. 13 da Lei nº 8.620/93 não foi simplesmente estabelecer a solidariedade de obrigações a fim de que pudesse encontrar amparo no art. 124, II, do CTN, mas, sim, e de modo inconstitucional, invadir o espaço reservado à normas gerais de Direito Tributário e já disciplinado de modo diverso pelo art. 135, III, do CTN.

Está o art. 13 da Lei nº 8.620/93, assim, eivado de inconstitucionalidade formal por ofensa ao art. 146, III, da Constituição Federal.²⁴

Sarah Mila Barbassa também advoga que haveria inconstitucionalidade do artigo IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 tomando como base o julgamento do STF no RE nº 562.276/PR:

Assim, entendemos que, pelo fato de a questão envolvendo os limites aos quais o legislador brasileiro deve se submeter ao exercitar a competência que lhe foi outorgada pelo art. 124, II, do CTN, possuir cunho constitucional, ela deve ainda passar pelo crivo do STF. E, segundo pensamos, quando isso ocorrer, deve ser declarada a sua inconstitucionalidade, a exemplo do que ocorreu no caso do art. 13 da lei n. 8.620/93, na medida em que, ao não observar o comando do art. 128 do CTN, o art. 30, inciso IX, da lei n. 8.212/91 viola, a um só tempo, os princípios constitucionais aplicáveis à tributação e o art. 146, III, da CF, segundo o qual compete à lei complementar (CTN)

Parágrafo único. Os acionistas controladores, os administradores, os gerentes e os diretores respondem solidariamente e subsidiariamente, com seus bens pessoais, quanto ao inadimplemento das obrigações para com a Seguridade Social, por dolo ou culpa.

²⁴ RE 562276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442.

disciplinar as normais gerais de direito tributário, dentre as quais estão as que tratam da responsabilidade. Além disto, ofenderia o princípio da proporcionalidade, por desconsiderar, de forma objetiva, a pessoa jurídica.²⁵

Por sua vez, Renato Lopes Becho entende que não há incompatibilidade entre o artigo IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 e o 124, II, do CTN desde que as empresas envolvidas do mesmo grupo econômico tenham atuado conjuntamente, de alguma forma, para permitir que o fato gerador em concreto tenha sido realizado, *in verbis*:

A inconstitucionalidade dos referidos artigos da Lei de Custeio da Seguridade Social advém de suas incompatibilidades com o Código Tributário Nacional que, conforme assentado, tem força de lei complementar (CF, art. 146, III).

Pelo que se depreende das considerações acima apresentadas, não nos parece ser o caso, desde logo, de consideração da inconstitucionalidade do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991. Basta que o dispositivo legal receba a interpretação sistemática que o compatibilize com o ordenamento jurídico brasileiro.

Assim, parece ser imprescindível, em nosso sistema tributário, que, para a aplicação do art. 30, IX, da Lei de Custeio da Seguridade Social, as empresas envolvidas do mesmo grupo econômico tenham atuado conjuntamente, de alguma forma, para permitir que o fato gerador em concreto tenha sido realizado.²⁶

Inclusive, como se vê nos julgados abaixo proferidos pelo STJ, afastou-se a solidariedade nos termos do artigo 124, I, do CTN pelo simples fato das empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, devendo haver mais motivos para responsabilização:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. EMPRESA DE MESMO GRUPO ECONÔMICO.SOLIDARIEDADE PASSIVA.

1. Inexiste solidariedade passiva em execução fiscal apenas por pertencerem as empresas ao mesmo grupo econômico, já que tal fato, por si só, não justifica a presença do "interesse comum" previsto no artigo 124 do Código Tributário Nacional. Precedente da Primeira Turma (REsp 859.616/RS, Rel. Min. Luiz Fux, DJU de 15.10.07).
2. Recurso especial não provido.²⁷

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO.

1. "Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo

²⁵ BARBASSA, Sarah Mila. Responsabilidade tributária de empresas que compõem o mesmo grupo econômico. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) - FGV/SP - Escola de Direito, p. 104.

²⁶ BECHO, Renato Lopes. Execução Fiscal: análise crítica. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 205.

²⁷ STJ, Recurso Especial nº 1001450/RS, Relator Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 11.03.2008.

devido por uma das empresas" (HARADA, Kiyoshi. "Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador").

2. 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.

3. Recurso especial desprovido.²⁸

Cumprido destacar que a Segunda Turma do Tribunal Regional Federal da 4ª Região decidiu em 19/09/2017 suscitar incidente de inconstitucionalidade do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91, nos autos do agravo de instrumento nº 5026788-21.2017.4.04.0000, consignando o seguinte:

É de ser suscitado incidente de inconstitucionalidade do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991, por ofensa ao art. 146, III, a, da Constituição Federal, já que não observou as prescrições da lei complementar ao atribuir responsabilidade solidária a terceiros integrantes do mesmo grupo econômico, sem vinculação ao fato gerador e sem meios de ressarcir-se do pagamento feito por conta do contribuinte.²⁹

Como é possível perceber, a questão de compatibilidade do artigo 124 do CTN com o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212, de 1991 não é pacífica e gera diversas discussões e posicionamentos. Leonardo Nuñez Campos e Juliana Furtado Costa Araujo pontuam como esse cenário de dúvidas sobre aplicação da legislação tributária, não resolvida pela jurisprudência do STJ (especialmente por não tratar especificamente do conceito de grupos econômicos), acaba por fazer reinar a insegurança jurídica para os envolvidos na relação jurídica de natureza tributária:

Diante do cenário jurisprudencial, percebe-se que o STJ ainda não enfrentou uma série de questões importantes sobre o tema da responsabilidade tributária de grupos econômicos. Além da questão da fraude e da constitucionalidade da responsabilização por contribuições previdenciárias, a própria definição do que seriam os grupos econômicos para efeitos de responsabilização em matéria tributária há de ser esclarecida.

[...]

Diante de todo o panorama demonstrado, verificamos que algumas questões relativas à responsabilidade tributária de grupos econômicos seguem em aberto e devem ser enfrentadas futuramente pelo STJ. Enquanto isso não ocorre e enquanto a legislação não for aperfeiçoada, reina a insegurança

²⁸ STJ, Recurso Especial nº 834044/RS, Relator. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11.11.2008.

²⁹ TRF4, AG 5026788-21.2017.4.04.0000, SEGUNDA TURMA, Relator RÔMULO PIZZOLATTI, juntado aos autos em 25/09/2017.

jurídica em matéria tão relevante a todos os envolvidos na relação jurídica de natureza tributária.³⁰

Destaque-se inclusive que Hugo de Brito Machado Segundo tece críticas ao Parecer Normativo COSIT/RFB nº 04/2018 anteriormente mencionado no que tange a sua interpretação quanto a responsabilidade de grupos econômicos, apontando que a questão de grupos econômicos considerados “irregulares” ou de “abuso” de personalidade jurídica deve ser tratada em lei e não em convenções dos particulares (convenções particulares não podem modificar o polo passivo da obrigação tributária, tendo esta natureza *ex lege*):

Outro ponto em que o parecer sugere respeitar os dispositivos legais que diz estar interpretando, mas fica só na sugestão mesmo, é aquele no qual afirma que não é todo grupo econômico que enseja a responsabilidade tributária, mas apenas o grupo econômico “irregular”. Até aí, pura aplicação do Direito Civil, e das regras, nele constantes, que versam sobre descon sideração da personalidade jurídica, sobre abuso, simulação, fraude à lei etc. O problema surge quando se verificam as hipóteses que o parecer entende serem de grupo econômico “irregular” ou de “abuso” da personalidade jurídica, para ele configurado sempre que “se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única (“grupo econômico irregular”).

Ou seja, aponta-se, no parecer, que a existência de uma direção única implica, por si só, desrespeito às autonomias, tornando irregular o grupo. Entretanto, é a direção única exatamente o que caracteriza um grupo econômico enquanto tal, o que significa dizer que, para o parecer, todos eles podem ser considerados “irregulares”.

Para reforçar essa conclusão, diante da evidente distinção de personalidades jurídicas, ainda que sujeitas a um mesmo centro decisório, o aludido parecer invoca o artigo 123 do CTN, o qual nada tem a ver com o tema. Segundo esse dispositivo, que apenas reflete o óbvio, a lei define quem é contribuinte, e quem é responsável tributário. Cabe a ela tratar de todos os elementos da norma tributária, antecedente e consequente. Inclusive do polo passivo da obrigação ali prevista. Daí porque convenções particulares não podem modificar esse polo passivo, tendo natureza *ex lege* a obrigação. Referidas convenções têm validade, e eficácia, entre as partes, que pactuam, por exemplo, que uma pagará os tributos devidos pela outra. Mas o Fisco nada tem com essa avença. Caberá a ele exigir o tributo daquele a quem a lei atribui a responsabilidade, o que nada tem a ver com descon sideração da personalidade jurídica.³¹

³⁰ CAMPOS, Leonardo Nuñez. Araujo, Juliana Furtado Costa. Responsabilidade tributária de grupos econômicos gera incertezas. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-jun-09/responsabilidade-tributaria-grupos-economicos-gera-incertezas>>. Acesso em: 02 set. 2019.

³¹ SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. Responsabilidade de pessoas meramente “interessadas” no fato tributável é ilegal. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-set-04/responsabilidade-interessados-fato-tributavel-ilegal>>. Acesso em: 06 nov 2019.

O trecho aponta como a questão de grupos econômicos pode ser muito capciosa se não estiver bem definida em lei, pois as convenções certamente servirão como norte para análise da responsabilidade, a fim de verificar a relação entre as empresas e a relação com o fato gerador.

Assim, a questão de compatibilidade do artigo 124 do CTN com o inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91, além de não ser pacífica, tem discussões sobre a incidência do inciso I ou inciso II do referido artigo.

6.3. Artigo 128 do CTN

Dispõe o 128 do CTN:

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

Luciano Amaro afirma que o vocábulo responsabilidade previsto no 128 do CTN não é o mesmo do artigo 121, parágrafo único, II, do CTN, pois o primeiro se refere a responsabilidade de caráter supletivo e o último se refere a responsabilidade do contribuinte no sentido de sujeição do contribuinte ao cumprimento da obrigação, como se vê:

O art. 128 admite que, eleito o terceiro, a lei *exclua a responsabilidade do contribuinte* ou mantenha este como *responsável subsidiário* (ao prever que ao contribuinte pode ser atribuída responsabilidade em *caráter supletivo* caso o responsável nada pague ou pague menos que o devido).

Observe-se que, ao falar em "responsabilidade" do contribuinte, o Código não está usando o vocábulo no sentido correspondente ao art. 121, parágrafo único, II, em que se cuida do responsável como sujeito passivo *que não se confunde com o contribuinte* (ou que não "reveste" a condição de contribuinte). Aqui se fala de *responsabilidade* do contribuinte no sentido de *sujeição do contribuinte ao cumprimento da obrigação*.

Hugo Funaro, com fundamento na doutrina de Ricardo Lobo Torres, explica que o artigo 128 do CTN é caso de responsabilidade por substituição:

A responsabilidade prevista no art. 128 do Código é por substituição, tendo em vista que o responsável é colocado na condição de principal obrigado pela satisfação do crédito tributário, seja por completa exclusão da responsabilidade do contribuinte, seja porque este responde supletivamente

pela dívida, quer dizer, apenas na hipótese de o substituto não satisfazer a obrigação.³²

Um fato interessante é que o parágrafo único do artigo 124 determina que “a solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem” e o artigo 128 indiretamente acaba determinando um benefício de ordem, na medida em que prevê a atribuição (por meio de lei) de modo expresso da responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, podendo o contribuinte eventualmente responder supletivamente. Ou seja, a situação tratada no artigo 128 não admite uma responsabilização solidária direta, pois o cumprimento da obrigação tributária é esperado por um dos sujeitos e, caso este não cumpra, pode-se eventualmente cobrar o contribuinte originário.

6.3.1. Artigo 128 do CTN em confronto com inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91

Resta a análise da compatibilidade do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 com o artigo 128 do CTN.

Renato Lopes Becho coloca o artigo 128 do CTN como pressuposto para fins de fundamentar a validade, caso a caso, da aplicação da responsabilidade prevista no inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91:

Como apresentado acima, deixamos consignado que a aplicação do art. 30, IX, da Lei 8.212/1991 (Lei de Custeio da Seguridade Social), para fins de cobrança da de contribuição previdenciária, precisa estar fundada também no art. 128 do Código Tributário Nacional, que exige que sejam o contribuinte e o responsável vinculados quanto ao fato gerador do tributo, e não apenas vinculados em relação societária.³³

Por sua vez, como visto anteriormente (na análise da compatibilidade do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 com o artigo 124 do CTN), Andrei Pitten Velloso entende que o inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 não tem compatibilidade com o artigo 128 do CTN, pois se trata de criação, por lei ordinária, de normas de responsabilização solidária sem a observância do pressuposto fundamental estabelecido pelo artigo 128.

³² FUNARO, Hugo. Sujeição Passiva Indireta no Direito Tributário Brasileiro, Série Doutrina Tributária, Vol. X, São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 82.

³³ BECHO, Renato Lopes. Execução Fiscal: análise crítica. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2018, p. 208.

Verifica-se que a questão se resume em definir se o inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 estabeleceu exceção desautorizada à norma geral de direito tributário, invadindo a esfera reservada à lei complementar, conforme determinado pelo artigo 146, III, da CF ou se apenas criou um critério que deve ser analisado conforme o artigo 128, de modo que os responsáveis devem estar vinculados ao fato gerador.

6.4. Artigos 134 e 135 do CTN

Dispõem os artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional:

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

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

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

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

- I - as pessoas referidas no artigo anterior;
- II - os mandatários, prepostos e empregados;
- III - os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

O CTN traz em seu artigo 134 as hipóteses de responsabilidade tributária em um amplo rol de pessoas que devem ser solidariamente obrigadas a arcar com as obrigações tributárias na qualidade de terceiros. No artigo 135, por sua vez, o CTN elenca as pessoas responsáveis (no que se inclui as elencadas no artigo 134) pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Renato Lopes Becho elenca de forma precisa os critérios para aplicação do artigo 134 Código Tributário Nacional, bem como insere os seguintes pontos importantes:

Entendemos, atualmente, conforme já apresentado, que o art. 134 do CTN possui dois pressupostos de aplicação: a impossibilidade econômica de contribuinte solver o débito e a atuação culposa do responsável para que isso ocorra.

Desse entendimento extraímos alguns importantes efeitos:

- 1) é possível sustentar o caráter *subsidiário* da responsabilidade de terceiros. Talvez o legislador, por equívoco, tenha estipulado uma aparente solidariedade apenas no intuito de manter o contribuinte no polo passivo da ação de cobrança do crédito tributário;
- 2) a responsabilidade tributária de terceiros, notadamente a do art. 134 do CTN, é um tema propriamente de execução fiscal. Como o primeiro pressuposto para sua incidência é a impossibilidade econômica, esta será verificada justamente no processo referido. A responsabilidade tributária poderá ser discutida como um incidente processual, tanto em exceção de pré-executividade quanto em embargos à execução fiscal, dependendo das provas que o responsável possua;
- 3) corolário da conclusão anterior, não há condições para a indigitada responsabilidade tributária ser averiguada em procedimento prévio à execução fiscal;
- 4) considerando os riscos inerentes do insucesso empresarial, o legislador não incluiu os administradores de empresa (diretores, gerentes, empregados, representantes etc.) no art. 134 do CTN. A sistemática aduzida não se lhes é aplicável.³⁴

Ressalte-se que o artigo 134 trata de responsabilidade de pessoas no caso de “atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis”. Assim, por exemplo, no caso dos tabeliães, eles respondem pelos tributos que deixarem de exigir nos atos praticados, como a falta de exigência do ITCMD no ato de lavratura de escritura de inventário. Ou mesmo o síndico (atual administrador judicial) que ignorar tributos devidos pela massa falida também responde pessoalmente.

Já o artigo 135, III, trata dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado no que tange aos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado.

Relativamente ao artigo 135, Renato Lopes Becho traz o critério material para sua aplicação:

Critério material: realizar negócio jurídico lícito, em nome do contribuinte, mas contra seus interesses (agindo com excesso de poderes ou infração à lei – que rege a conduta do responsável -, contrato social ou estatuto), que faça nascer a obrigação tributária.³⁵

³⁴ BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 191

³⁵ BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros – CTN, arts. 134 e 135. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 192

7 ANÁLISE DA CONSTITUCIONALIDADE MATERIAL DO INCISO IX DO ART. 30 DA LEI Nº 8212/91

O STF entendeu, no RE nº 562.276/PR, que o artigo 13 da Lei nº 8.620/93 estava eivado, além da inconstitucionalidade formal anteriormente mencionada, de inconstitucionalidade material, por ofensa ao art. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da CF, afrontando o princípio da livre iniciativa.

Eis trechos do Acórdão do RE nº 562.276/PR que, para alguns doutrinadores, se encaixam no caso do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91, demonstrando a inconstitucionalidade mencionada:

7. O art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de inconstitucionalidade material, porquanto não é dado ao legislador estabelecer confusão entre os patrimônios das pessoas física e jurídica, o que, além de impor descon sideração 'ex lege' e objetiva da personalidade jurídica, descaracterizando as sociedades limitadas, implica irrazoabilidade e inibe a iniciativa privada, afrontando os arts. 5º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição.

[...]

Não há como deixar de reconhecer, ademais, que a solidariedade estabelecida pelo art. 13 da Lei 8.620/93 também se reveste de evidente inconstitucionalidade material. Isso porque não é dado ao legislador estabelecer simples confusão entre os patrimônios de pessoa física e jurídica, ainda que para fins de garantia dos débitos da sociedade perante a Seguridade Social.”

“É que impor confusão entre os patrimônios da pessoa jurídica e da pessoa física no bojo da sociedade em que, por definição, a responsabilidade dos sócios é limitada, compromete um dos fundamentos do Direito de Empresa, consubstanciado na garantia constitucional da livre iniciativa, entre cujos conteúdos está a possibilidade de constituir sociedade para o exercício de atividade econômica e partilha dos resultados, em conformidade com os tipos societários disciplinados por lei, o que envolve um regime de comprometimento patrimonial previamente disciplinado e que delimita o risco da atividade econômica.”

“Submeter-se o patrimônio pessoal do sócio de sociedade limitada à satisfação dos débitos da sociedade para com a Seguridade Social, independentemente de exercer ou não a gerência e de cometer ou não qualquer infração, inibiria demasiadamente a iniciativa privada, descaracterizando tal espécie societária e afrontando os art. 5.º, XIII, e 170, parágrafo único, da Constituição, de modo que o art. 13 da Lei 8.620/93 também se ressentiria de vício material.³⁶

³⁶ RE 562276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442.

Cumprе destacar que o Ministro Marco Aurélio afirmou concordar com a declaração de inconstitucionalidade material "porque atribuir a responsabilidade a um terceiro, que não tem ligação direta com a administração da pessoa jurídica, extravasa, a meu ver, o campo da razoabilidade".

8 CONSIDERAÇÕES FINAIS

De tudo que foi exposto, nos parece que o inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 cria uma nova espécie de responsabilidade que não é prevista no artigo 121 do CTN.

O artigo 121, parágrafo único, II, do CTN encarrega o responsável por ele estar vinculado ao fato gerador, conforme doutrina de Hugo de Brito Machado supracitada.

Cumprе destacar que o inciso II do parágrafo único do artigo 121 é expрesso ao determinar que o responsável não se reveste em hipótese alguma da condição de contribuinte, porém, no caso do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91, a simples responsabilidade solidária de empresa do mesmo grupo (sem que ela ao menos tenha participado do fato gerador) a caracteriza como contribuinte.

O inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 inclui como responsáveis empresas do mesmo grupo econômico revestindo-as efetivamente como contribuintes da obrigação, descaracterizando a condição de responsável definida no artigo 121, inciso II, do CTN.

Poder-se-ia alegar que as empresas do mesmo grupo são responsáveis em decorrência de disposição expressa de lei, ou seja, a previsão do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91. Porém, esta lei não faz qualquer ressalva quanto ao motivo da responsabilidade, se por inadimplemento, se por fraude ou qualquer outra razão. Fica claro que uma empresa é contribuinte de débitos uma da outra em qualquer situação de grupo econômico.

Situação diferente é o do responsável, por exemplo, quando se trata de empregador referente a tributos do empregado retidos na fonte. O motivo para essa responsabilidade é a facilidade na forma de arrecadação. E a responsabilidade decorre da relação de emprego. Não pode, por exemplo, um empregador ser condenado a recolher tributos relativos a relação de emprego que ele não participa.

No entanto, pela redação do inciso IX do art. 30 da Lei nº 8.212/91, a empresa do mesmo grupo econômico deve recolher os tributos da outra empresa (do grupo) senão ambas serão autuadas, uma vez que haveria a previsão legal para tanto.

Mas, como falado, é indispensável uma relação, uma vinculação com o fato gerador, para que alguém seja considerado responsável. Porém, sequer isso ocorre, pois, pela letra da lei, a empresa do mesmo grupo pode ser responsável sem sequer ter conhecimento da situação fática que se materializou em fato gerador.

Ou seja, uma empresa pode ser cobrada do tributo pelo simples fato de fazer parte do mesmo grupo econômico de outra empresa, logo, nesse caso, ela não está sendo exigida como responsável (inciso II do parágrafo único do artigo 121 do Código Tributário Nacional), mas sim como contribuinte (inciso I do parágrafo único do artigo 121 do Código Tributário Nacional).

No entanto, ela é contribuinte sem ter nenhuma relação pessoal e direta com a situação ou fato constituinte do fato gerador, ferindo assim o inciso I do parágrafo único do artigo 121 do Código Tributário Nacional.

Portanto, inaplicável o inciso II do parágrafo único do art. 121 do CTN para fundamentar a legitimidade de regra constante no inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91.

A solução proposta por doutrinadores para evitar a inconstitucionalidade é balizar o inciso IX do artigo 30 com o artigo 128 do CTN, vinculando ao fato gerador, não nos parece resolver a questão.

O inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 não faz ressalva quanto ao responsável por ter ou não concorrido para prática do fato gerador. Não há como se punir uma autoridade que aplicar o dispositivo legal de forma literal (até que ele seja declarado inconstitucional ou mesmo interpretado pela jurisprudência em consonância com o artigo 128 do CTN), pois assim está escrito na lei.

Para muitos doutrinadores, como a empresa de outro grupo só responde em casos específicos (por exemplo, em situações do artigo 50 do Código Civil), então ela teria a condição de responsável. No entanto, o inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 não faz uma ressalva específica para esses casos, uma vez que determina que empresas do mesmo grupo respondem por débitos umas das outras, situação em que fica nossa crítica a esse posicionamento.

Ora, se o STF entendeu, no RE nº 562.276/PR, que o artigo 13 da Lei nº 8.620/93 estava eivado de inconstitucionalidade formal por ofensa ao art. 146, III,

“b”, da Constituição Federal, não há como entender de forma diferente quanto à inconstitucionalidade do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91, uma vez que a forma de responsabilidade de ambos os dispositivos legais é incondicional e sem critérios específicos (qualquer sócio ou qualquer empresa de grupo econômico).

Comparando os dois dispositivos, verifica-se que o 13 da Lei nº 8.620/93 determinava que o titular da firma individual e os sócios das empresas por cotas de responsabilidade limitada respondiam solidariamente, enquanto que o inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 visa responsabilizar a empresa que é do mesmo grupo, sendo que ela pode nem ter relação direta com outra empresa solidária.

Verifica-se, portanto, que o inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 é por demais genérico, logo não pode ter validade, uma vez que a responsabilização deve ser específica a fim de garantir que o responsável tenha relação com o fato gerador.

Como não há um conceito legal específico de “grupo econômico” na legislação tributária, a responsabilidade acaba por se dar caso a caso, dando azo à criação de novas linhas de responsabilização que não estão previstas no CTN. A lei tem a função de trazer segurança jurídica e se cada questão deve ser decidida caso a caso, então não ocorre a devida aplicação da norma.

Ao se considerar constitucional o inciso IX do artigo 30, admite-se que uma empresa responder por débitos que sequer teve conhecimento da sua constituição, bastando que se alegue que faz parte de um grupo econômico, cuja definição legal atual é extremamente abrangente e imprecisa, além de, como visto, ser decidida caso a caso conforme circunstâncias diversas (identidade de administradores e contadores, formação de quadro societário pelos mesmos indivíduos ou seus parentes, estrutura administrativa compartilhada, recíprocas transferências de empregados, etc.).

A vinculação ao fato gerador pode ser um critério válido, porém é por demais abrangente, chegando a casos extremamente subjetivos que podem superar conceitos como a de personalidade jurídica própria.

Inclusive, levando-se em conta empresas de ramos diferentes, porém pertencentes a um mesmo grupo econômico, o desconhecimento sobre atuações umas das outras é mais possível ainda.

Além disso, não há um conceito legal preciso e expresso do que é grupo econômico e a responsabilidade tributária deve ter seus limites delineados de forma clara.

Portanto, fica evidente que a responsabilidade tributária de grupos econômicos imposta pelo inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 não é compatível com o artigo 124 e 128 do CTN. Destaque-se o seguinte trecho do RE nº 562.276/PR, o qual pode ser aplicado ao inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91:

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

A previsão legal de solidariedade entre devedores – de modo que o pagamento efetuado por um aproveite os demais, que a interrupção da prescrição em favor ou contra um dos obrigados, também lhes tenha efeitos comuns e que a isenção ou remissão de crédito exonere a todos os obrigados quando não seja pessoal (art. 125 do CTN) – pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente e que não decorra de norma geral o caráter subsidiário da responsabilidade no caso.³⁷

Mister lembrar a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com um fato próprio e o mais importante, sujeitos próprios. O terceiro não participa da relação contributiva, mas apenas de uma relação específica de responsabilidade tributária. Ou seja, o terceiro apenas pode ser responsabilizado legalmente quando tenha contribuído diretamente com a situação de inadimplemento do contribuinte principal. O fato de uma corporação que é inadimplente ter uma “suposta” relação com outra não muda e não caracteriza a obrigatoriedade da solidariedade presente no artigo 135 do CTN, até porque essa relação não necessariamente pode decorrer de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Nesse sentido vale destacar trecho do RE nº 562.276/PR em que se analisa a compatibilidade do artigo 13 da Lei nº 8.620/93 com o artigo 135, III, do CTN, e se conclui que a responsabilidade só em possível sobre quem realiza a prática de atos, por quem esteja na gestão ou representação da sociedade:

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

³⁷ RE 562276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442.

na gestão ou representação da sociedade, com excesso de poder ou a infração à lei, contrato social, ou estatutos e que tenham implicado, se não o surgimento, ao menos o inadimplemento de obrigações tributárias.³⁸

Assim, verifica-se que o artigo 134 não contempla qualquer hipótese de responsabilidade de grupo econômico, devendo-se apenas responsabilizar o agente que cometer algum ato que justifique a aplicação do artigo 135 do CTN (excesso de poderes, infração à lei ou ao contrato social ou estatuto). Logo, o inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91 não pode ser fundamentado em qualquer um desses dispositivos normativos.

Além disso, a falta de definição precisa sobre o que vem a ser grupo econômico traz enorme insegurança jurídica, o que afeta a economia inteira do país, de modo que os investidores não têm a efetiva segurança da regularidade de qualquer empresa.

E, por fim, nítida a inconstitucionalidade material do inciso IX do artigo 30 da Lei nº 8.212/91, tendo em vista que esse dispositivo estabelece confusão entre os patrimônios de pessoas jurídicas, impondo uma desconsideração “ex lege” e objetiva da personalidade jurídica, o que descaracteriza as sociedades limitadas.

³⁸ RE 562276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

FERRAGUT, MARIA RITA. **Grupo Econômico e responsabilidade tributária**. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/grupo-economico-e-responsabilidade-tributaria-06112017>>. Acesso em: 14 mai 2018.

SAMPAIO, Júnia Roberta Gouveia. In: "MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MURICI, Gustavo Lanna; RODRIGUES, Raphael Silva. **O Cinquentenário do Código Tributário Nacional**. Belo Horizonte: Del Plácido Editora, 2017.

NERY JUNIOR, Nelson, **Código civil comentado**, 7ª ed., rev., ampl. e atual., São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2009.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 37. ed. São Paulo: Malheiros, 2016.

FUNARO, Hugo. **Sujeição Passiva Indireta no Direito Tributário Brasileiro, Série Doutrina Tributária, Vol. X**, São Paulo: Quartier Latin, 2013.

BECHO, Renato Lopes. **Execução Fiscal: análise crítica**. 1ª Ed. São Paulo: Noeses, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Malheiros, 2003.

ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. **Responsabilidade tributária**. São Paulo: Revista dos tribunais, 2017.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Responsabilidade de pessoas meramente "interessadas" no fato tributável é ilegal**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-set-04/responsabilidade-interessados-fato-tributavel-ilegal>>. Acesso em: 06 nov 2019.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário**. 2. ed. São Paulo : Saraiva, 2012.

NOGER, Renata Melo. **Revista da AGU**, Brasília-DF, v. 16, n. 03, p. 239-266, jul./set. 2017.

GAGO, Cristiane I. Matsumoto; ALVARENGA, Christiane A. **Responsabilidade solidária pela formação de grupo econômico**. Disponível em: <<https://www.migalhas.com.br/dePeso/16,MI205936,41046-Responsabi>>. Acesso em: 20 ago. 2019.

VELLOSO, Andrei Pitten. **Responsabilização solidária de grupos econômicos: inconstitucionalidade do artigo 30, IX, da Lei 8.212/1991**. Carta Forense, 2017. Disponível em: <<http://www.cartaforense.com.br/conteudo/colunas/responsabilizacao-solidaria-de-grupos-economicosinconstitucionalidade-do-art-30-ix-da-lei-82121991/17883>>. Acesso em: 20 ago. 2019.

BARBASSA, Sarah Mila. **Responsabilidade tributária de empresas que compõem o mesmo grupo econômico**. 2015. Dissertação (Mestrado em Direito) - FGV/SP - Escola de Direito.

CAMPOS, Leonardo Nuñez. Araujo, Juliana Furtado Costa. **Responsabilidade tributária de grupos econômicos gera incertezas**. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-jun-09/responsabilidade-tributaria-grupos-economicos-gera-incertezas>>. Acesso em: 02 set. 2019.

REFERÊNCIAS LEGAIS E NORMATIVAS

Brasil. Medida Provisória nº 881 de 30 de abril de 2019. Institui a Declaração de Direitos de Liberdade Econômica, estabelece garantias de livre mercado, análise de impacto regulatório, e dá outras providências. **Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 30 abr. 2019.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2019-2022/2019/Mpv/mpv881.htm> Acesso em: 05 set. 2019.

Brasil. Lei nº 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. **Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 11 jan. 2002.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/l10406.htm> Acesso em: 05 set. 2019.

Brasil. Lei nº 8.620 de 05 de janeiro de 1993. Altera as Leis nºs 8.212 e 8.213, de 24 de julho de 1991, e dá outras providências. **Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 06 jan. 1993.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L8620.htm> Acesso em: 05 set. 2019.

Brasil. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 05 out. 1988** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm> Acesso em: 05 set. 2019.

Brasil. Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. **Palácio do Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 25 out. 1966.** Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm> Acesso em: 28 ago. 2018.

REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

ARE 669074 AgR, Relator(a): Min. ROSA WEBER, Primeira Turma, julgado em 24/02/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-045 DIVULG 09-03-2015 PUBLIC 10-03-2015.

STF – 2T- RE 587.648 ED/RS – RIO GRANDE DO SUL – Rel. Min. Celso de Mello, Dje, 16-12-2010.

REsp 1199080/SC, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, julgado em 26/08/2010, DJe 16/09/2010.

TRF 3ª Região, PRIMEIRA TURMA, AC - APELAÇÃO CÍVEL - 1551850 - 0009999-55.2008.4.03.6182, Rel. DESEMBARGADOR FEDERAL JOSÉ LUNARDELLI, julgado em 06/08/2013, e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/08/2013.

ACORDAO 00458904520104010000, DESEMBARGADOR FEDERAL NOVÉLY VILANOVA, TRF1 - OITAVA TURMA, e-DJF1 DATA:17/10/2014, PAGINA:1127.

RE 562276, Relator(a): Min. ELLEN GRACIE, Tribunal Pleno, julgado em 03/11/2010, REPERCUSSÃO GERAL - MÉRITO DJe-027 DIVULG 09-02-2011 PUBLIC 10-02-2011 EMENT VOL-02461-02 PP-00419 RTJ VOL-00223-01 PP-00527 RDDT n. 187, 2011, p. 186-193 RT v. 100, n. 907, 2011, p. 428-442.

OBRAS COMPLEMENTARES

SOARES, Igor Araujo. A Formação dos Grupos Econômicos de Empresas e a Responsabilidade Tributária Solidária ao Adimplemento de Contribuições Sociais Previdenciárias. Contribuições previdenciárias à luz da Jurisprudência do CARF - Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. São Paulo: MP Ed. 2012.

BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade Tributária das Sociedades Integrantes de Grupo Econômico. Revista Dialética de Direito Tributário v. 186, São Paulo, 2011.