

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA E GRUPO ECONÔMICO DE FATO

*Hélio Silvio Ourém Campos**
*Dóris de Souza Castelo Branco***

RESUMO: O presente trabalho objetiva analisar a responsabilidade tributária de empresas tidas como integrantes de grupo econômico de fato, considerando a existência de pessoa jurídica integrante do referido grupo em débito com a Fazenda Pública. Inicialmente, será analisado o conceito de Grupo Econômico, traçando-se um panorama da Teoria Geral da Empresa. Após, será caracterizada a personalidade jurídica como um vetor de responsabilidade, sendo, portanto, a regra a sua independência patrimonial, tanto frente aos seus sócios, quanto aos demais membros de Grupo Econômico. Após a regra, serão demonstradas as exceções existentes em Direito Tributário: a primeira decorrente da construção doutrinária e jurisprudencial, denominada de Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica, e as demais, previstas nos arts. 124 e 135 do Código Tributário Nacional, art. 50 do Código Civil e art. 30 da Lei 8.212/91.

Palavras-chave: Direito Tributário. Desconsideração da Personalidade Jurídica. Grupo Econômico de Fato.

INTRODUÇÃO

248

Nunca tantos tributos foram arrecadados como vem ocorrendo nos tempos atuais. As Fazendas, seja municipal, estadual ou federal, vêm envidando esforços para que o contribuinte inadimplente não se beneficie da impunidade que existia num tempo recente e que a tantos devedores favoreceu.

Não obstante o interesse público e a necessidade de arrecadar o que de fato é devido, é preciso encontrar, dentro dessa “eficiência fazendária”, o limite do que é certo, do que é coerente, de acordo com outras garantias constitucionais, igualmente importantes e que não podem ser esquecidas.

* Juiz Federal; Líder de Grupo de Pesquisa - CNPq: "*Política e tributação: aspectos materiais e processuais*"; Professor da Escola Superior da Magistratura de Pernambuco; Professor Titular e Membro do Conselho Superior da Universidade Católica de Pernambuco (Graduação, Mestrado e Doutorado); Doutor em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco e Doutorado pela Faculdade Clássica de Direito de Lisboa; Mestre em Direito pela Universidade Federal de Pernambuco e pela Faculdade Clássica de Direito de Lisboa - (Equivalência); Ex-Procurador do Estado de Pernambuco; Ex-Procurador do Município do Recife; Ex-Procurador Federal; Pós-doutorado pela Universidade Clássica de Lisboa. E-mail: <ouremcampos@jfpe.jus.br> / <<http://www.ourem.web44.net>> / <<http://lattes.cnpq.br/1508584545879443>>.

** Bacharela e Mestranda em Direito pela Universidade Católica de Pernambuco. E-mail: <grupo6vf@gmail.com>.

No presente texto pretende-se abordar medidas que vêm sendo adotadas, seja pelas Fazendas, seja pelo Judiciário, que estão ultrapassando esse limite à revelia da lei, sob a escusa de que os cofres públicos são e devem ser prioridade.

É bastante frequente a desconsideração dos limites normativos da lei pelo Judiciário, em favor do redirecionamento de passivo fiscal para pessoas jurídicas que, supostamente, compõem um grupo econômico. Nesse cenário, vê-se uma via de mão única, pois enquanto a dívida deve ser solidariamente suportada por todos, prejuízos e créditos fiscais não podem ser compartilhados pelo grupo.

Diante dessa problemática, o presente estudo pretende enfatizar os principais pontos controvertidos para a prática desse redirecionamento: o primeiro está atrelado à questão probatória, pois não só a existência do grupo econômico deve ser comprovada para sustentar eventual redirecionamento. Faz-se necessário produzir provas de interesse comum no fato gerador ou no ato fraudulento que fundamenta a obrigação de responder solidariamente pelo passivo fiscal.

O segundo ponto igualmente controvertido é a fundamentação legal, pois, como sabido, solidariedade demanda interesse comum, fato gerador praticado em conjunto. Contudo, em muitos casos, essas condições não estão presentes, afastando o art. 124 do Código Tributário Nacional como fundamento de validade do redirecionamento.

Assim, diante disso, questiona-se qual o embasamento normativo para tanto? Por essa razão, serão analisadas as hipóteses de redirecionamento com fulcro nas disposições do art. 135 do CTN, art. 30 da Lei nº 8.212/91 e art. 50 do Código Civil, com vistas a buscar uma legitimação para a medida requerida pelas Fazendas Públicas e comumente chancelada pelo Judiciário.

1. GRUPO ECONÔMICO

O Direito Positivo Brasileiro reconhece duas modalidades de grupo empresarial: o grupo econômico “de direito”, cuja previsão normativa está nos arts. 265 a 278 da Lei nº 6.404/1976 (Lei das S/A's) e o grupo econômico “de fato”, previsto na norma trabalhista (Decreto-lei nº 5.452/1943), previdenciária (IN RFB nº 971/2009) e tributária (IN RFB nº 971/2009).

Independentemente da modalidade de grupo empresarial, as sociedades que o integram possuem autonomia jurídica e econômica, de modo que mesmo que sejam componentes de

um mesmo grupo de empresas, suas personalidades jurídicas e os patrimônios não se misturam, na forma prevista pelos arts. 266 e 278, § 1º, da Lei nº 6.404/76.

É importante frisar que a Lei das S/A's expressamente afirmou que, num grupo econômico, não haverá presunção de responsabilidade solidária, salvo nos casos em que há a previsão normativa expressa, a exemplo do art. 278, § 1º, da Lei nº 6.404/76. Nesse contexto, ainda que exista um grupo econômico, a identidade das pessoas jurídicas permanece autônoma e cada uma responde de forma independente pelos débitos isoladamente contraídos, exceto quando há disposição legal em sentido contrário.

1.1. GRUPO ECONÔMICO “DE DIREITO”

Como já antecipado, o grupo econômico “de direito” encontra-se previsto na Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), em seus arts. 265 a 278. Trata-se de um conjunto de entes sociais que possuem interesses comuns e econômicos. Assim, é primordial que haja uma combinação de recursos ou esforços para a realização dos objetos com a participação em atividades ou empreendimentos comuns, com disponibilização de recursos financeiros e orientação empresarial.

250 O professor JORGE LOBO (1978) brilhantemente definiu o denominado “grupo de sociedades”:

O grupo de sociedades é uma técnica de gestão e de concentração de empresas, que faz nascer um interesse novo, externo e superior ao de cada uma das sociedades isoladas, o qual, muitas vezes, não coincide nem com o interesse perseguido pela sociedade dominante, nem com os propósitos das sociedades dominadas. As sociedades componentes do grupo, mantendo, cada uma, personalidade e patrimônio próprios e autônomos, ao invés de constituírem uma nova entidade econômico-financeira, reúnem-se sob uma direção única, para, somando esforços e valores de várias naturezas, alcançar objetivos comuns, o mais das vezes de difícil consecução pelas sociedades isoladas.

Como se observa, para que seja configurado um grupo econômico, além da participação societária, é imprescindível que se tenha o exercício de atividade conjunta e sob a mesma orientação, o que não se configura quando as atividades são distintas mesmo entre empresas ligadas. Deveras, dispõe o art. 265 da Lei de Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/76) que a sociedade controladora e suas controladas podem constituir grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obrigam a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

1.2. GRUPO ECONÔMICO “DE FATO”

O grupo econômico “de fato” não possui regulamentação na legislação societária, contudo, é de bom alvitre esclarecer que mesmo o grupo econômico “de fato” é de direito, pois para ser tido como grupo, deve, obrigatoriamente, ter sido reconhecido juridicamente como tal.

Apesar da ausência de previsão normativa na legislação societária, as legislações trabalhista, previdenciária e tributária definem essa forma de organização:

Legislação Trabalhista - Decreto-lei nº 5.452/43, artigo 2º §2º:

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

Legislação Previdenciária/Tributária - Instrução Normativa RFB nº 971/2009:

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

Como se observa, haverá grupo econômico sempre que existir controle, administração ou direção entre as sociedades empresárias. Sobre o tema, FÁBIO ULHÔA COELHO (2011, p. 256) nos ensina que “os grupos de fato se estabelecem entre sociedades coligadas ou entre controladora e controlada. Coligadas são aqueles em que uma tem influência significativa sobre a outra, sem, contudo, controlá-la. Já controladora é aquela que detém o poder de controle de outra companhia.”

No mesmo tom é o ensinamento de JOSÉ EDWALDO TAVARES BORBA (2007, p. 522-523):

Quando, consideradas duas sociedades, uma detenha dez por cento ou mais do capital da outra, essas companhias serão consideradas coligadas. A coligação corresponde, portanto, a um nível de participação igual ou superior a dez por cento, desde que incapaz de conduzir o controle, haja vista a possibilidade de controlar-se uma companhia (controle minoritário) com dez por cento do capital, ou até com uma participação inferior.

Analisando a doutrina acima mencionada, é possível afirmar que a configuração do grupo econômico “de fato” depende dos seguintes requisitos: (i) uma das sociedades possua grande influência na outra, sem, contudo, controlá-la (coligada), ou (ii) uma das empresas seja titular de direitos de sócio sobre as outras que lhe assegure, de modo permanente,

preponderância nas deliberações sociais, em especial o de eleger a maioria dos administradores, quando será considerada a sociedade controladora.

Quanto à configuração de grupo econômico “de fato” na forma retratada acima, não há discussões. A problemática relativa ao tema aparece nas situações em que, formalmente, as empresas não são coligadas ou controladas, mas, em razão de outras supostas evidências, o grupo econômico “de fato” é declarado e há o redirecionamento da cobrança de débitos. Basicamente, as evidências que autorizariam a declaração do grupo econômico são as seguintes:

- independência apenas formal das pessoas jurídicas, que, na prática, possuem a mesma administração;
- identidade de administradores e contadores;
- quadro societário composto pelas mesmas pessoas ou parentes;
- estrutura administrativa comum;
- atuação idêntica, similar ou complementar.

A constatação desses indícios tem como principal escopo identificar os grupos de empresa que se unem com o fim exclusivo de transferir bens, sonegar impostos, prejudicar credores, pois, sendo identificado um grupo fraudulento, será possível a desconsideração da personalidade jurídica. Antes de mergulhar nas hipóteses normativas que, em tese, dão o suporte para a declaração do grupo econômico “de fato” e consequente desconsideração da personalidade jurídica, faz-se necessário traçar alguns comentários sobre a responsabilidade tributária.

252

2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária consiste na obrigação legal perante o Fisco de pagar tributo ou penalidade pecuniária, por sujeito passivo que, sem revestir-se de condição de contribuinte, vale dizer, sem ter relação pessoal e direta com o fato gerador respectivo, tem seu vínculo com a obrigação decorrente de dispositivo expreso em lei.

Segundo lição de EDUARDO SABAGG (2009, p. 635):

[...] em princípio, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador. Nessas condições, surge o sujeito passivo direto (contribuinte). Em certos casos, no entanto, o Estado pode ter necessidade de cobrar o tributo de uma terceira pessoa, que não o contribuinte, que será o sujeito passivo indireto (“responsável tributário”).

Ressalva-se, entretanto, que não é lícito ao legislador indicar como “responsável” pessoa que não tenha qualquer vínculo com a situação definida em lei como fato gerador do tributo, conforme preceitua o art. 128 do CTN¹.

Com efeito, este dispositivo permite que a lei atribua a terceira pessoa, que tenha algum vínculo com a situação prevista como fato gerador, a responsabilidade pela obrigação tributária, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo. Nesse ponto reside o objeto da controvérsia que será alinhavada no presente trabalho, pois não é pouco comum a atribuição de responsabilidade pelo Fisco por quem não participou efetivamente da constituição do fato gerador, utilizando-se da suposta existência de grupo econômico “de fato”.

É importante ressaltar, que, na forma abaixo, serão demonstradas todas as modalidades de assunção da responsabilidade tributária e os critérios correspondentes, seja pela desconsideração da personalidade jurídica, prevista no art. 50 do Código Civil, seja pela responsabilidade secundária, conforme previsão dos arts. 134 e 135 do CTN.

2.1. DA AUTONOMIA DA PERSONALIDADE JURÍDICA

No Direito Brasileiro, o Código Civil de 2002 foi o responsável por uma grande revolução no direito comercial pátrio, pois promoveu a unificação do direito privado e extirpou o entendimento anterior de que a empresa era considerada um mero conjunto de bens. Nos termos do art. 966 do Código Civil, tem-se por empresa “a atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”, sendo o empresário aquele que a exerce.

Desta forma, tratando-se a empresa como atividade econômica organizada, ela será exercida por uma pessoa ou conjunto de pessoas ao qual a lei atribui responsabilidades pelas obrigações decorrentes da sua própria atividade. Tais entidades, formadas pelos empresários, recebem a denominação de “sociedades empresariais” e, por lei, têm a capacidade que lhes permite ser sujeito de direitos e obrigação de “personalidade jurídica”.

O fato de atrair a responsabilidade é a origem e sempre foi o motor das sociedades empresariais, pois a pessoa jurídica é responsável pelos débitos decorrentes da sua própria

¹ Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação.

atividade, garantindo, ao empreendedor, a possibilidade de segurar a si e ao capitalista investidor, ou seja, a capacidade de capitalizar um negócio e limitar as perdas. Como decorrência, no direito brasileiro: a regra, salientando que a sociedade limitada é a modalidade que responde pela maioria das sociedades empresariais brasileiras em números absolutos é a de que, uma vez integralizado o capital social, o sócio não tem qualquer responsabilidade pelas obrigações ou dívidas contraídas pela sociedade.

Desse modo, a regra é a da irresponsabilidade dos sócios da sociedade pelas dívidas sociais. Isto é, os sócios respondem apenas pelo valor das quotas com que se comprometem no contrato social. É esse o limite de sua responsabilidade.

No mesmo sentido, não há como fugir da regra geral da responsabilidade dos Grupos Econômicos, pois, sendo eles detentores de personalidade jurídica própria, cada sociedade empresarial será, em regra, responsável tão só pelos seus débitos, sendo a responsabilização do grupo uma exceção à regra que exigirá a criação de um modelo consistente de aplicação.

2.2. DOS LIMITES À ELEIÇÃO DE RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

A vigente Carta Magna, delimitando o fato tributável indica, por decorrência, a pessoa a ela relacionada e que, conseqüentemente, deve suportar o encargo do tributo. Conforme ensinamento de GERALDO ATALIBA (1990, p. 148), é o destinatário constitucional tributário. O denominado destinatário constitucional tributário é o contribuinte, na forma definida pelo art. 121, parágrafo único, I, do CTN.

A transferência da sujeição passiva para outrem, que será eleito como sujeito passivo da obrigação e a quem o CTN chama de responsável (art. 121, parágrafo único, II), deve respeitar a imposição constitucional do encargo tributário decorrente das próprias regras de competência, bem como à legalidade expressa (CF; art. 150, I e CTN; art. 97, III).

Como alhures mencionado, os limites impostos ao legislador para que transfira de forma válida o dever de pagar o tributo do contribuinte para o responsável tributário se encontram especificados no art. 128 do CTN, de modo que quando a eleição do responsável não for decorrente diretamente da lei, deverá ser eleito aquele que, apesar de não realizar o fato gerador, participa da sua ocorrência.

Nesse toar, a lei só terá validade se previr a imputação de responsabilidade a pessoa que, vinculada ao fato gerador, tenha controle da situação para impedir de imediato sua própria oneração. Caso contrário, a invalidade do dispositivo decorre de sua incompatibilidade com os princípios especificados no art. 128 do CTN.

2.3. A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica origina-se do direito anglo-americano, e decorre da expressão “disregard of legal entity” e tem por fim a desconsideração da independência e autonomia da sociedade, para que seja possível alcançar o patrimônio pessoal do sócio nos casos em que houver fraude ou abuso da personalidade. Com efeito, se analisará a situação como se a pessoa jurídica não existisse, ou seja, a sociedade e o próprio sócio seriam uma mesma pessoa (SILVA, 2002, p. 87).

As teorias que balizam a desconsideração da personalidade jurídica propriamente dita são as Teorias Maior e Menor da desconsideração. A primeira delas, igualmente chamada de Teoria Subjetiva,

A teoria maior da desconsideração da personalidade jurídica, também denominada de teoria subjetiva, é tida como a regra geral no direito brasileiro e foi idealizada pelo Alemão Rolf Serick, que forneceu regras básicas a serem seguidas e defendidas em sua tese de doutorado perante a Universidade de Tübingen, em 1953 (COELHO, 2005, p. 261).

No Direito Brasileiro, a Teoria Maior foi inicialmente tratada pelo ilustre doutrinador Rubens Requião, no final do ano de 1960, com o propósito de suplantar a autonomia das pessoas jurídicas sem que haja previsão legal específica, como meio de coibir atos fraudulentos, preservando a pessoa jurídica e dificultando a prática de atos ilícitos pelos seus integrantes.

Trata-se da teoria mais aceita pela doutrina e jurisprudência nacionais e exige, para sua aplicação, além da prova de insolvência, a demonstração de desvio de finalidade ou a demonstração de confusão patrimonial, que é regra adotada pelo artigo 50 do Código Civil².

Na hipótese de desvio de finalidade e confusão patrimonial, o que se busca é, simplesmente, prejudicar terceiros. Sobre o desvio de finalidade, há mau uso da finalidade social a que se presta a pessoa jurídica. Já em relação à confusão patrimonial, os bens da pessoa jurídica e dos sócios se misturam de tal forma que se faz necessária à desconsideração da personalidade jurídica. Além do mais, o abuso de direito e a fraude devem ser observados como requisitos para que haja a desconsideração ou não da personalidade jurídica.

² Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

Nesse contexto, a autonomia da pessoa jurídica não deve ser afastada apenas com vistas à satisfação dos interesses de credores. Pelo contrário, a desconsideração da personalidade jurídica deve ser aplicada apenas quando restar demonstrado o *desvirtuamento da pessoa jurídica*.

Já a Teoria Menor da Desconsideração, formulada por Fábio Konder Comparato, objetiva combater o subjetivismo proposto no Brasil por Rubens Requião. Ela defende a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica com o simples inadimplemento da obrigação, sem exigir a comprovação do desvio de finalidade ou a confusão patrimonial.

Em razão da insegurança jurídica que ela favorece, a Teoria Menor é menos utilizada, pois fragiliza a pessoa jurídica na medida em que leva em conta apenas a simples insolvência, ou a falência da sociedade, e não a fraude exigida na teoria maior.

Segundo o doutrinador VIEIRA DA SILVA (2002, p. 102):

A teoria maior da desconsideração condiciona o afastamento temporário da autonomia patrimonial das pessoas jurídicas diante da manipulação fraudulenta ou abusiva do instituto”, e a teoria menor da desconsideração “condiciona o afastamento da autonomia à simples insatisfação do crédito.

256 A doutrina da desconsideração da personalidade jurídica foi desenvolvida com o objetivo de possibilitar a proteção de credores de boa-fé, em decorrência da prática de atos fraudulentos e abusos cometidos em razão do uso da personalidade jurídica (ANDRADE FILHO, 2009, p. 281). Não se pode afirmar que a finalidade primordial da desconsideração da personalidade jurídica seja dissolver irregularmente a sociedade, mas sim tornar sem efeitos os atos praticados em desconformidade com o ordenamento jurídico.

O que a desconsideração da personalidade jurídica busca é interpor obstáculos ao eventual prejuízo a terceiros envolvidos com o resultado dos atos praticados pelos sócios que não se preocupam com a consecução efetiva dos atos que realmente constam no contrato social da empresa.

Desta forma, a teoria da desconsideração da personalidade jurídica deve ser utilizada a fim de coibir a fraude e o abuso do direito, garantindo o direito do credor de boa-fé e protegendo o instituto da pessoa jurídica (SILVA, 2002, p. 123).

Além do mais, vale ressaltar que os efeitos da desconsideração não implicam na invalidação da personificação e seus atos jurídicos, pelo contrário, a constituição societária é reconhecida como válida, sendo suspensos apenas os efeitos inerentes aos atos praticados em

discordância com a normatização legal (SILVA, 2002, p. 8), atingindo importante repercussão econômica e política na medida em que tende a preservar a paz social.

No Direito Tributário, a sua aplicação depende da avaliação do contexto fático em torno da situação posta em análise e, por essa razão, existe uma grande divergência doutrinária acerca da possibilidade de a desconsideração da personalidade jurídica ser utilizada em matéria tributária.

A primeira corrente defende que a desconsideração da personalidade jurídica pode ser aplicada nas relações tributárias quando estiver diante de uma Lei especial ou de uma regra de cunho geral que a autorize (TÔRRES; QUEIROZ, 2005, p. 57). A corrente oposta defende a ideia de que a desconsideração, em matéria tributária, poderá ser adotada independente de lei específica, sendo suficiente apenas o entendimento jurisprudencial.

Com efeito, em respeito ao princípio da legalidade, não pode ocorrer a desconsideração da pessoa jurídica sem que haja lei específica que o previna ou uma regra geral como meio de isolar a conduta lesiva praticada.

Quanto às leis especiais, não restam dúvidas acerca de sua aplicabilidade. No que tange o regramento geral, percebe-se que o artigo 116, parágrafo único do Código Tributário Nacional³, vai além da possibilidade prevista no artigo 50 do Código Civil⁴, no momento em que excepciona a necessidade de ordem judicial, sendo suficiente a instauração de processo administrativo através do qual serão tomadas as medidas pertinentes a desconsiderar a personalidade jurídica (TÔRRES; QUEIROZ, 2005, p. 58).

Entretanto, deve-se haver o maior cuidado com a utilização da desconsideração da personalidade jurídica para evitar sua aplicação com o propósito de atribuir aos sócios os efeitos que deverão recair diretamente na pessoa jurídica, tanto em sede de lei especial ou em razão de um regramento que o autorize (TÔRRES; QUEIROZ, 2005, p. 189).

Abaixo, serão analisadas as hipóteses mais comuns da aplicação da Teoria da Desconsideração da Personalidade Jurídica em matéria tributária e que autorizam o redirecionamento do débito para terceiros, pertencentes ou não a Grupo Econômico “de Fato”.

³Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: (...) Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária.

⁴Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, pode o juiz decidir, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica.

3. HIPÓTESES LEGAIS QUE AUTORIZAM A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA E O REDIRECIONAMENTO DE DÉBITOS

As hipóteses legais que permitem o redirecionamento do débito para terceiros, pertencentes ou não a Grupo Econômico “de fato” são as seguintes:

- Art. 124 do CTN - para situações de interesse comum, que não envolvam fraude e dolo.
- Art. 50 do Código Civil - para os casos de abuso de personalidade jurídica.
- Art. 30 da Lei nº 8.212/91- para situações que não envolvam fraude e dolo, e aplicáveis apenas às contribuições previdenciárias.
- Art. 135 do CTN - para pessoas físicas que agiram contrariamente à lei, contrato social e estatuto, com fraude ou simulação.

3.1. ART. 124, I, DO CTN

258

O art. 124, I e II, do CTN⁵ é o dispositivo utilizado com mais frequência para embasar as decisões que autorizam a desconsideração da personalidade jurídica e o redirecionamento do débito para empresas componentes de um grupo econômico, notadamente os de fato. A norma estabelece dois requisitos para tanto: (a) deve haver um comum interesse na constituição do fato jurídico tributário e (b) designação expressa em lei.

O interesse comum é a comunhão no desejo da constituição do fato jurídico tributário, acrescido do proveito conjunto dessa situação. Esse interesse comum é bem visualizado quando as empresas possuem a mesma administração ou na hipótese de haver confusão patrimonial. Também esse interesse é identificado quando há a ocultação ou simulação de negócios jurídicos internos, com o objetivo de dificultar ou impedir que débitos executados alcancem o patrimônio de uma delas.

Trata-se de entendimento muito amplo e que não encontra fundamentação em nenhum dispositivo legal. O simples interesse social, moral ou econômico nas consequências decorrentes da ocorrência do fato gerador não são suficientes para autorizar a aplicação do art. 124, I, do CTN. Faz-se necessário um interesse jurídico comum, na realização conjunta do fato gerador. É importante destacar que o interesse comum não é o mesmo que interesse

⁵Art. 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.

econômico, pois somente o primeiro ocorre quando os envolvidos realizam conjuntamente o fato gerador.

Sobre o tema, o Superior Tribunal de Justiça – STJ posicionou-se da seguinte maneira:

TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. ISS. LEGITIMIDADE PASSIVA. GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. SÚMULA 7/STJ.

1. A jurisprudência do STJ entende que existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação.” (STJ, AgRg no AREsp 21073/RS, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, julgado em 18/10/2011, DJe 26/10/2011)

“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 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.” (STJ, PRIMEIRA TURMA, RESP 834044/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Dj. 11/11/2008)

"PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. PESSOAS JURÍDICAS QUE PERTENCEM AO MESMO GRUPO ECONÔMICO. CIRCUNSTÂNCIA QUE, POR SI SÓ, NÃO ENSEJA SOLIDARIEDADE PASSIVA.

1. Trata-se de agravo de instrumento contra decisão que inadmitiu recurso especial interposto em face de acórdão do Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul que decidiu pela incidência do ISS no arrendamento mercantil e pela ilegitimidade do Banco Mercantil do Brasil S/A para figurar no pólo passivo da demanda.

2. A Primeira Seção do STJ pacificou entendimento no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN. Precedentes: EREsp 859616/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 09/02/2011, DJe 18/02/2011; EREsp 834044/RS, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 08/09/2010, DJe 29/09/2010.”

(STJ, AgRg no Ag 1.392.703/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, julgado em 7.6.2011, DJe 14.6.2011.)

Analisando os termos do posicionamento exarado pelo STJ, fica evidenciado que o redirecionamento só será possível se, e somente se: a) as pessoas solidariamente vinculadas sejam sujeitos na relação jurídica que ensejou o fato imponible, evitando-se, com isso, a penalização de terceiro que não tenha participado, direta ou indiretamente, na ocorrência do

fato gerador da obrigação e b) houver administração de uma empresa sobre a outra pertencente ao mesmo grupo econômico.

O inciso II do art. 124 do CTN trata da responsabilidade solidária decorrente da expressa previsão legal. São os casos referidos nos arts. 134, 135 e 137 do CTN. Por fim, não é demais reforçar que a solidariedade tributária não se presume, deriva sempre de lei e na ausência de lei complementar vigente dispondo que a simples circunstância de empresas estarem reunidas por vínculos societários implica solidariedade entre elas, não poderá o Fisco exigir o pagamento de dívidas de empresas que não atuaram em conjunto para a consecução do fato jurídico tributário.

3.2. ART. 50 DO CÓDIGO CIVIL

A legislação e a jurisprudência entendem que havendo a comprovação do abuso da personalidade jurídica com o desvio dos fins estabelecidos nos atos constitutivos para ocultar a realização de fato jurídico tributário e impedir o adimplemento da obrigação, surge a obrigação de empresa do mesmo grupo econômico responder por débitos tributários das outras.

260 Sendo comprovado e caracterizado o ilícito, surge a permissão para a autoridade fiscal desconsiderar os atos jurídicos praticados, de maneira a alcançar, sem restrição, os bens das demais empresas componentes do grupo econômico, sendo ignorada a separação societária formal e reconhecendo os patrimônios como uma única unidade, hábil para satisfazer as obrigações tributárias contraídas.

Como se observa, não é a circunstância de formar um grupo econômico que obriga empresas coligadas ou unidas por controle responderem por débitos tributários umas das outras, mas sim a dissimulação, a confusão patrimonial ou o desvio de finalidade com o intuito de fraudar credores.

Na verdade, não há solidariedade nesses casos, já que ela pressupõe a participação conjunta na ocorrência do fato gerador, não sendo imprescindível que os envolvidos participem ou não de um mesmo grupo econômico. Há, por sua vez, uma extensão dos efeitos de determinadas relações jurídicas aos bens das demais sociedades, devido ao abuso da personalidade jurídica.

Segue a posição do STJ sobre o assunto:

CIVIL. PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. CUMPRIMENTO DE SENTENÇA. AGRAVO DE INSTRUMENTO. DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. ART. 50 DO CÓDIGO CIVIL. REQUISITOS. PENHORA. BENS. INEXISTÊNCIA. CONFUSÃO PATRIMONIAL. REVISÃO. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO REGIMENTAL IMPROVIDO.

1. A jurisprudência de ambas as Turmas que compõem a Segunda Seção reconhece a possibilidade de direcionar a execução para os bens dos sócios da empresa-executada desde que presente o abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade, ou pela confusão patrimonial, na forma do art. 50 do Código Civil. Precedentes.

2. O Tribunal local concluiu pelo abuso da personalidade jurídica da sociedade executada, caracterizado pela confusão patrimonial e pelas tentativas frustradas de localizar bens em nome da empresa. Assim, sendo certo que o Superior Tribunal de Justiça, no julgamento do recurso especial, considera os fatos tais como delineados pelo acórdão recorrido, não há como rever esse entendimento, diante do óbice da Súmula 7/STJ. Precedentes.

3. Como incidente processual, a desconsideração da personalidade jurídica dispensa a citação dos sócios, que podem dispor de instrumentos processuais outros adequados a esse desiderato. Precedentes.

4. Agravo regimental improvido.

(STJ, AgRg no REsp 1459843/MS, Rel. Min. Marco Aurélio Bellizze, Terceira Turma, julgado em 23.10.2014, DJe 04.11.2014.)

Apesar do entendimento jurisprudencial, é importante utilizar-se com a máxima cautela da previsão contida no art. 50 do Código Civil, pois o referido dispositivo possui limites bem estabelecidos e não se presta para fundamentar todo e qualquer pedido de redirecionamento. Não se deve acatar todas as tentativas para facilitar a arrecadação, sob pena de envolver no polo passivo de débitos tributários pessoas jurídicas que não atuaram em conjunto com a real devedora para a constituição do fato gerador.

Não restam dúvidas de que há uma clara distinção entre a sociedade e as pessoas que a compõem, na forma já tratada quando do estudo da autonomia e independência da personalidade jurídica. Contudo, considerando que os integrantes da sociedade estão passíveis de cometer atos ilegais utilizando-se da sociedade, não se deve levar essa separação de forma tão absoluta. O instrumento da desconsideração da personalidade jurídica permite que os bens dos integrantes da sociedade sejam atingidos se eles praticarem atos fraudulentos, não sendo suficiente para tanto a inexistência de patrimônio social e a comprovação de prejuízo ao Fisco.

A inadimplência da sociedade, quando não dolosa, provoca apenas a obrigação da pessoa jurídica de quitar a dívida, acrescida das penalidades moratórias, mas não a responsabilidade de empresas integrantes de um grupo econômico. Esse entendimento está confirmado no art. 50 do Código Civil em exame, restando indubitável que a desconsideração

da personalidade jurídica só poderá ser aplicada se houver abuso da personalidade, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial.

3.3. ART. 30 DA LEI N. 8.212/91

O art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91 estabelece expressamente a responsabilidade solidária das empresas que integram um mesmo grupo econômico no que diz respeito ao pagamento das contribuições previdenciárias, conforme abaixo:

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

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

Nas hipóteses em que não se identifica a ocorrência de fraude, a exemplo do texto normativo acima, a responsabilidade das empresas está respaldada na previsão do art. 124, I e II, do CTN. Quanto à adequação ao disposto no inciso I, não há dúvidas, pois pressupõe o interesse comum, já analisado em tópico anterior. Contudo, é importante refletir a adequação do texto da referida norma com a previsão contida no inciso II, do art. 124.

262

Considerando que a disposição contida no art. 30 cria novo caso de responsabilidade tributária, é fácil concluir que a norma é inconstitucional, vez que seu conteúdo não foi introduzido no ordenamento por lei complementar, na forma exigida pelo art. 146, III, b, da Constituição Federal.

A única maneira de garantir a constitucionalidade do dispositivo seria fazer a sua interpretação em consonância com as disposições do CTN, afirmando-se que não houve criação de nova espécie de responsabilidade tributária, restringindo-se o dispositivo a estabelecer vínculo de solidariedade entre sujeitos passivos já existentes.

De fato, a eleição dos sujeitos passivos tributários em geral e, não diferentemente, dos solidários, está restrito aos perfis objetivos ou subjetivos do suporte fático da tributação. Não obstante, também nesses casos o inciso II do art. 124 não pode ser utilizado para validar o disposto no art. 30 em análise, uma vez que ele não possui qualquer referência com nenhum outro artigo do Código Tributário Nacional e, portanto, inova em nossa ordem jurídica. Frise-se: a lei referida no inciso II não é qualquer lei ordinária, mas sim o próprio CTN.

Nesse ponto, o STJ já emitiu entendimento definitivo, ao tratar do art. 13 da Lei nº 8.620/93, afastando a responsabilidade solidária quando não estão presentes os requisitos dos arts. 134 e 135 do CTN:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DO SÓCIO QUOTISTA. SOCIEDADE POR COTAS DE RESPONSABILIDADE LIMITADA. DÉBITOS RELATIVOS À SEGURIDADE SOCIAL. LEI 8.620/93, ART. 13. JURISPRUDÊNCIA CONSOLIDADA PELA PRIMEIRA SEÇÃO DO STJ.

(...) 3. A solidariedade prevista no art. 124, II, do CTN, é denominada de direito. Ela só tem validade e eficácia quando a lei que a estabelece for interpretada de acordo com os propósitos da Constituição Federal e do próprio Código Tributário Nacional.

4. Inteiramente desprovidas de validade são as disposições da Lei nº 8.620/93, ou de qualquer outra lei ordinária, que indevidamente pretenderam alargar a responsabilidade dos sócios e dirigentes das pessoas jurídicas. O art. 146, inciso III, b, da Constituição Federal, estabelece que as normas sobre responsabilidade tributária deverão se revestir obrigatoriamente de lei complementar.

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

(REsp nº 717.717/SP, da relatoria do e. Ministro José Delgado, julgado em 28.09.2005).

Assim, uma vez que o art. 30 foi introduzido por lei ordinária e não lei complementar, não possui autorização constitucional para modificar a previsão do CTN, seja para revogá-las, seja para existir sob a alcunha de norma especial aplicável apenas às contribuições previdenciárias.

Frise-se, contudo, que o STJ já se posicionou no sentido de autorizar o redirecionamento quando resta comprovado que o objetivo de fraudar o Fisco:

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 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.

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

3.4. ART. 135 DO CTN

Quanto ao art. 135 do CTN⁶, esclarecemos que sua previsão não autoriza o redirecionamento para pessoa jurídica supostamente integrante de grupo econômico, pois esse dispositivo apenas contempla a responsabilidade das pessoas físicas que tenham agido com excesso de poderes, infração de lei ou contrato social.

4. DO INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA PREVISTO NO NOVO CÓDIGO DE PROCESSO CIVIL

O novo Código de Processo Civil, em seus arts. 133 a 137 formalizou, de maneira bastante oportuna, o procedimento necessário para que o órgão julgador possa, legitimamente, desconsiderar a personalidade jurídica, após o devido contraditório da parte interessada com a devida instrução probatória, evitando-se, com isso, as comuns arbitrariedades cometidas pelo Judiciário.

264

Sobre o tema, Teresa Arruda Alvim Wambier (WAMBIER; CONCEIÇÃO; RIBEIRO; MELLO, 2015, p. 252) assim afirma:

“A decisão que desconsidera a personalidade jurídica não poderia, à luz da Constituição Federal, ser proferida sem ser antecedida de **contraditório amplo**, englobando **produção de provas**, como infelizmente, muito frequentemente se faz hoje em dia. Isso porque, de rigor, se trata de decisão que equivale àquela que coloca alguém na posição de réu, já que sujeita seu patrimônio a responder por uma dívida, a ser objeto de atos de desapropriação. Em face disso, não há como se permitir que o juiz profira uma decisão com este alcance sem ouvir, antes, este terceiro. “

A previsão normativa está incluída como hipótese de intervenção de terceiros e o pedido deverá ser, necessariamente, formulado pela parte ou pelo Ministério Público, quando estiver atuando como fiscal da lei. Assim, o juiz, de ofício, sem a devida provocação, não poderá fazê-lo.

⁶ 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 novel procedimento também trouxe, de maneira inovadora, a possibilidade, até então prevista exclusivamente pela doutrina e admitida por parte da jurisprudência, de ocorrer a desconsideração inversa, comum em casos de divórcio, quando um dos cônjuges descobre que o patrimônio que deveria pertencer ao casal, está em nome de pessoa jurídica da qual o outro cônjuge é sócio majoritário.

Os efeitos da decisão que desconsidera a personalidade jurídica da sociedade para atingir o patrimônio dos sócios ou, na hipótese de desconsideração inversa, quando há a desconsideração da personalidade da pessoa física para alcançar a sociedade, são os mesmos vistos na jurisprudência atual e, basicamente, é a possibilidade de os atos de execução atingirem o patrimônio de um terceiro, que passa a ser réu, tratando como ineficaz a alienação ou oneração de bens havida em fraude à execução.

O novo CPC e essa novel previsão será um instrumento de contenção que, espera-se, seja utilizado para evitar os abusos cometidos em reiteradas decisões, que, sem obedecer as garantias do contraditório e da ampla defesa, constitucionalmente asseguradas, resolvem, sem qualquer prova ou sequer indícios, atribuir responsabilidade a terceiros estranhos à relação tributária.

CONCLUSÃO

Conforme exposto no presente trabalho, a sede arrecadatória não pode estar acima das diretrizes legais e dos mais comezinhos princípios constitucionais protetores da autonomia e independência das personalidades jurídicas, devendo o redirecionamento para outras sociedades componentes de suposto grupo econômico “de fato” ser tratado com as cautelas devidas.

Isso porque, ressalvadas as hipóteses de simulação, o simples fato de pertencer a um grupo de sociedades não é suficiente para a total e irrestrita atribuição de responsabilidade solidária a uma pessoa jurídica que não participou, direta ou indiretamente, do fato gerador da obrigação tributária.

Apenas quando uma pessoa jurídica possua poder decisório concreto sobre os atos de outra sociedade será possível a declaração da solidariedade, em razão da imposição constitucional do encargo tributário decorrente das materialidades descritas nas regras de competência, somado ao fato de que os integrantes do grupo de sociedade mantém sua autonomia jurídica (personalidade própria). Nesse caso, contudo, será encargo da Fazenda

Pública a prova dessa participação da consecução dos fatos geradores, em razão do disposto no art. 142 do CTN⁷.

REFERÊNCIAS

ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário. **Revista de Direito Tributário** no 51. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1990.

BORBA, José Edwaldo Tavares. **Direito societário**. 10. ed. rev., aum. e atual. Rio de Janeiro. Renovar, 2007.

COELHO, Fábio Ulhôa. **Manual do Direito Comercial - Direito da empresa**. 23ª ed. São Paulo. Saraiva, 2011.

_____. **O regime de direito privado na desconsideração da personalidade jurídica**. São Paulo. Saraiva, 2011.

FILHO, Edmar Oliveira Andrade. **Planejamento Tributário**. São Paulo: Editora Saraiva. 2009.

LOBO, Jorge Joaquim. Grupo de Sociedades. Rio de Janeiro: Forense, 1978. In LOBO, Jorge Joaquim. Artigo: Extensão da Falência e o grupo de sociedades. **Revista eletrônica de Direito** nº 79-2009 [on-line]. Disponibilizado no Banco do Conhecimento em 20/08/2010. Disponível em: <http://portaltj.tjrj.jus.br/c/document_library/get_file?uuid=4488a966-f11f-43c5-bd83-ee74723c5979&groupId=10136>.

QUEIROZ, M. E.; TÔRRES, H. T. **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2005. Parte II.

266 SABBAG, Eduardo. **Manual de Direito Tributário**. 1ª ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

SILVA, Osmar Vieira da. **Desconsideração da personalidade jurídica: Aspectos processuais**. Rio de Janeiro: Renovar, 2002.

WAMBIER, T. A.; CONCEIÇÃO, M. L. L.; RIBEIRO, L. F.; MELLO, R. L. T. **Primeiros Comentários ao Novo Código de Processo Civil** Artigo por Artigo. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2015.

TAX LIABILITY AND FACTUAL CORPORATE GROUP

ABSTRACT: The objective of this paper is to analyze the tax liability of companies perceived as part of a factual business group, considering the existence of a legal entity, a member of the group owed to the Treasury. Initially, the concept of Economic Group will be analyzed, through a panorama of the General Theory of the Company. Subsequently, legal personality will be characterized as a vector of responsibility, with the main rule being its financial independence, both in relation to its partners and to the other members of the Economic Group. After the main rule, exceptions existing in the Tax Law will be demonstrated: the first arising from the doctrinal and jurisprudential construction, denominated disregarding the doctrine of the legal entity, and the other, as described in articles 124 and 135 of the Tax Code, art. 50 of the Civil Code and 30 of Law 8212/91.

Keywords: Tax law. Disregard of Legal Personality. Factual Corporate Group.

⁷ Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.