



**UNIVERSIDADE ESTADUAL DA PARAÍBA  
CAMPUS DE CAMPINA GRANDE  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS  
CURSO DE DIREITO**

**LEONARDO CORDEIRO BRASIL**

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS: UMA ANÁLISE  
SOB A ÓTICA DO ART. 124, I DO CTN E DO INSTITUTO DA DESCONSIDERAÇÃO DA  
PERSONALIDADE JURÍDICA**

**CAMPINA GRANDE  
2017**

**LEONARDO CORDEIRO BRASIL**

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS: UMA ANÁLISE  
SOB A ÓTICA DO ART. 124, I DO CTN E DO INSTITUTO DA DESCONSIDERAÇÃO DA  
PERSONALIDADE JURÍDICA**

Artigo apresentado no Centro de Ciências Jurídicas  
da Universidade Estadual da Paraíba, como requisito  
parcial para obtenção do grau de Bacharel em  
Direito.

**Orientador: Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa**

**CAMPINA GRANDE  
2017**

É expressamente proibido a comercialização deste documento, tanto na forma impressa como eletrônica. Sua reprodução total ou parcial é permitida exclusivamente para fins acadêmicos e científicos, desde que na reprodução figure a identificação do autor, título, instituição e ano do trabalho.

B823r Brasil, Leonardo Cordeiro.  
A responsabilidade tributária dos grupos econômicos [manuscrito] : uma análise sob a ótica do art. 124, I do CTN e do instituto da desconsideração da personalidade jurídica / Leonardo Cordeiro Brasil. - 2017.  
34 p.

Digitado.

Trabalho de Conclusão de Curso (Graduação em Direito) - Universidade Estadual da Paraíba, Centro de Ciências Jurídicas, 2017.

"Orientação : Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa, Departamento de Direito Público - CCJ."

1. Direito Tributário. 2. Solidariedade Tributária. 3. Patrimônio de Afetação.

21. ed. CDD 343.04

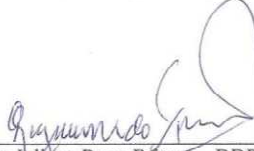
LEONARDO CORDEIRO BRASIL

**A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS: UMA  
ANÁLISE SOB A ÓTICA DO ART. 124, I DO CTN E DO INSTITUTO DA  
DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA**

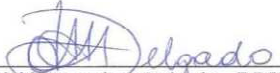
Artigo apresentado no Centro de Ciências  
Jurídicas da Universidade Estadual da  
Paraíba como requisito parcial para  
obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em: 07/12/17

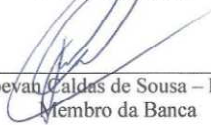
BANCA EXAMINADORA



Prof. Dr. Raymundo Juliano Rego Feitosa – DDP/CCJ/UEPB  
(Orientador)



Prof. Me. Herleide Herculano Delgado – DDP/CCJ/UEPB  
Membro da Banca



Prof. Esp. Jubeval Caldas de Sousa – DDP/CCJ/UEPB  
Membro da Banca



**A Deus que sempre me ajudou a traçar os  
melhores caminhos, e a meus pais, que  
construíram a pessoa que sou hoje**

## SUMÁRIO

<b>RESUMO .....</b>	<b>06</b>
<b>1 INTRODUÇÃO .....</b>	<b>06</b>
<b>2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....</b>	<b>09</b>
2.1 CONCEITO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	09
2.2 HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA.....	10
2.2.1 Responsabilidade por sucessão.....	11
2.2.2 Responsabilidade de terceiros.....	12
2.2.3 Responsabilidade por infrações.....	13
2.3 RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA.....	14
<b>3 DEFINIÇÃO DO TERMO GRUPO ECONÔMICO E SUAS CARACTERÍSTICAS.....</b>	<b>16</b>
3.1 FORMAS DE RELAÇÃO ENTRE SOCIEDADES.....	16
3.1.1 Participação societária.....	17
3.1.2 <i>Holdings</i> .....	18
3.1.3 Subsidiária Integral.....	18
3.2 DELIMITAÇÃO E ESTRUTURAÇÃO DOS GRUPOS ECONÔMICOS.....	19
3.3 DISCIPLINA DA LEI 6.404/76 ACERCA DOS GRUPOS ECONÔMICOS.....	21
3.4 GRUPOS ECONÔMICOS DE FATO.....	22
<b>4 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS E SUA EXTENSÃO.....</b>	<b>24</b>
4.1 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.....	24
4.2. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO ART. 124, I DO CTN PARA APLICAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA AOS GRUPOS ECONÔMICOS.....	25

4.3.	A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA COMO INSTRUMENTO DE RESPONSABILIZAÇÃO DE GRUPOS ECONÔMICOS.....	27
5	<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>31</b>
	<b>ABSTRACT.....</b>	<b>33</b>
	<b>REFERÊNCIAS.....</b>	<b>34</b>

## **A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS: UMA ANÁLISE SOB A ÓTICA DO ART. 124, I DO CTN E DO INSTITUTO DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA**

Leonardo Cordeiro Brasil

### **RESUMO**

O presente trabalho se propõe a analisar a responsabilidade tributária dos grupos econômicos, entidades compostas por uma pluralidade de sociedades cuja presença vem se expandindo cada vez mais no mercado brasileiro. Tendo em mente a relevância cada vez maior que tais agentes econômicos possuem na realidade nacional, é urgente a necessidade de traçar um panorama sobre as possibilidades de responsabilização dos integrantes do conglomerado pelos débitos decorrentes da atividade de uma pessoa jurídica coligada. Deste modo, pretende-se primeiramente compreender a responsabilização tributária em sua origem, suas características e aplicações. Em seguida, um estudo pormenorizado das operações envolvendo empresas coligadas, com um enfoque sobre a definição do que constitui um grupo econômico e a identificação de suas características. Por fim, será analisada a aplicabilidade do art. 124, I do CTN, em referência à solidariedade tributária e a aplicabilidade da desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do Código Civil. Em seguida, será empreendida uma análise jurisprudencial, sobretudo acerca do posicionamento atual do STJ. Por fim, serão ponderados referenciais empíricos pautados na atuação dos órgãos arrecadatários. Com o estabelecimento da relação entre os dois pontos e delimitação, sob um ponto de vista metodológico apresentado, busca-se vislumbrar as possibilidades de afetação patrimonial de um grupo de sociedades na cobrança de créditos tributários.

Palavras-Chave: Responsabilidade tributária. Grupo econômico. Solidariedade. Desconsideração da personalidade jurídica.

### **1. INTRODUÇÃO**

Em toda história, desde o surgimento de uma concepção primitiva de Estado, se observa o fenômeno da tributação. Esta, sendo nada mais do que a retirada de recursos produzidos pelos indivíduos de determinada coletividade por parte do ente estatal ao qual estão vinculados. Esses recursos extraídos se destinariam a custear a máquina estatal e seus dispêndios.

Na atual visão do Estado Moderno, percebe-se que esses gastos devem ter relação com a promoção do interesse público. Assim, não é mais justificada a utilização dos recursos públicos de maneira arbitrária, mas tipicamente regulada pela lei.

Se o uso dos recursos é firmemente controlada pela lei, com ainda mais razão a retirada de tais recursos deve ser delimitada pela legislação. Assim, faz-se necessária uma análise de como ocorre a vinculação legal da tributação.

Destarte, observa-se que na sociedade ocorre uma infinidade de acontecimentos cotidianamente com os mais diversos sujeitos. Alguns desses acontecimentos, possuem uma repercussão maior, sendo capazes de criar, modificar, conservar ou extinguir um direito. Tais acontecimentos, cujos efeitos extrapolam sua mera ocorrência, vieram a ser denominados de fatos jurídicos. (Tartuce, 2014)

A legislação tributária, por sua vez, eligirá alguns desses possíveis fatos jurídicos que possam vir a ocorrer como hipóteses de incidência para a criação de uma obrigação tributária. Quando tais hipóteses previstas efetivamente ocorrem estaremos diante do fato gerador de um tributo. Essa é a vinculação primordial entre a tributação e seu controle legal. Somente a partir da concretização de uma hipótese de incidência prevista em lei em um fato gerador verificado na realidade é que será possível a cobrança do encargo por parte do Estado, com a criação necessária de uma obrigação tributária.

É importante salientar que a relação tributária se trata de uma relação jurídica e não meramente de poder estatal, tendo limites bem delimitados pelo direito tributário, que estabelecerá as hipóteses de origem e possibilidades de cobrança das obrigações dela resultantes. (Machado, 2011)

A obrigação tributária se refere ao vínculo estabelecido entre o contribuinte e o Estado. Esta obrigação pode se apresentar como obrigação tributária principal ou acessória, diferenciando-se em relação ao tipo de prestação devida. Na obrigação principal, será devida uma prestação patrimonial, enquanto na obrigação acessória, a prestação será de realizar ou abster-se de realizar determinado ato em favor do Estado. (Coêlho, 2006)

O fato gerador, como a origem da relação tributária, deve ser bastante delimitado, sobretudo com relação a seus efeitos. Ora, se a lei apenas discriminasse que determinado fato jurídico gera uma obrigação tributária, extenso seria o arbítrio estatal para quantificar o valor a ser pago, o local e o tempo em que os tributos são devidos e a pessoa que deverá ser encargada de cumprir a obrigação. Tal configuração iria de encontro às concepções atuais Estado de Direito.

Deste modo, a lei estabelece alguns aspectos do fato gerador, delimitando de maneira concisa a incidência tributária. Tais aspectos foram identificados como: Aspecto material, quantitativo, temporal, espacial e aspecto subjetivo. (Sabbag, 2010)

O aspecto material se refere à própria situação fática narrada pela lei e verificada na realidade. O aspecto quantitativo reflete a mensuração do valor da obrigação tributária, estando relacionado a operação realizada entre a base de cálculo do tributo e sua alíquota. O aspecto temporal retrata o momento do surgimento da obrigação tributária. O aspecto espacial determina a localização do fato gerador, sobretudo para fins de determinação do sujeito ativo da obrigação. Por fim, o aspecto subjetivo estipula quem serão os sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária.

Com relação a esse último aspecto é que se observa a problematização do presente trabalho. Com a identificação de que pessoas físicas e jurídicas deverão arcar com as obrigações tributárias, no cenário da economia contemporânea.

Há de se observar, que muitos dos sujeitos passivos de obrigações tributárias, sobretudo aquelas envolvendo montantes mais elevados, são pessoas jurídicas, em especial, organizadas na forma de empresas e sociedades, cujo protagonismo na atuação econômica no sistema capitalista é notório.

Isso ocorre devido a alguns fatores. O primeiro e mais simples é que os tributos têm como fatos geradores apenas aqueles que expressam disponibilidade econômica. Assim, muitos dos atos de pessoas físicas, como dormir, respirar, caminhar, etc, estariam alheios à taxação. O mesmo não se pode dizer das pessoas jurídicas organizadas como empresas, cujo conceito como uma atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços<sup>1</sup> pressupõe a disponibilidade econômica.

Outro fator a se analisar é o quantitativo, referente aos montantes de recursos envolvidos nas operações de pessoas físicas e jurídicas. Uma empresa de pequeno porte nos termos da LC 123, por exemplo, pode ter anualmente um faturamento de até R\$3.600.000,00, valor que ultrapassa em muito aquele que a maioria das pessoas físicas em nosso país percebe no decorrer do mesmo lapso temporal. Se forem ser consideradas empresas de maior porte então a disparidade é ainda superior.

---

<sup>1</sup> Art. 966. Considera-se empresário quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços.

Deste modo, o direito tributário contemporâneo tem prestado bastante atenção ao comportamento desses agentes econômicos e seus reflexos para a tributação. É basilar a compreensão de que a operacionalização de uma empresa persegue o acréscimo nos lucros, que são obtidos da relação simples entre receita e custos, dentre estes últimos, inclusos os encargos tributários.

Visando o melhor aproveitamento do mercado, a ampliação de investimentos e uma racionalização dos custos, uma tendência moderna é a união de empresas em conglomerados empresariais, que vem a ser conhecidos como grupos econômicos. A estruturação dessas empresas, com pessoas jurídicas distintas entre si, mas coligadas de fato, representa um desafio ao direito tributário contemporâneo, cuja legislação não trata especificamente a respeito.

## **2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

A partir da ocorrência do fato gerador é estabelecida uma relação jurídica por meio do surgimento de uma obrigação tributária. Em regra, essa relação apresenta como sujeito ativo o ente estatal, aquele que, segundo a lei, possui a competência para a cobrança de determinado tributado, e como sujeito passivo a figura do contribuinte, aquela pessoa física ou jurídica que possui relação direta com o fato gerador.

Apesar da coerência na imputação do encargo tributário àquele que efetivamente praticou o fato gerador, observou-se que a cobrança exclusiva do contribuinte tornava frustrada a obrigação tributária, em razão das circunstâncias que permeavam algumas situações.

### **2.1. CONCEITO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

A ampliação do polo passivo da obrigação tributária para terceiros calhou ser denotada de responsabilidade tributária, cuja admissão foi concedida pela lei a algumas circunstâncias. Dessa forma, explana Sabbag (2010, p. 675), afirmando que:

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).

Assim, de modo a satisfazer melhor a cobrança de tributos, a lei possibilitou a responsabilização de um terceiro, que não se confunde com o efetivo contribuinte, nos termos do art. 128 do CTN:

Art. 128. 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.

As figuras de contribuinte e responsável estão delimitadas por sua vez no parágrafo único do art. 121:

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. (art. 121, CTN)

Em síntese, utilizando o pensamento de Francisco Leite Duarte (2013, p. 332), podemos conceituar a responsabilidade tributária como “uma relação jurídica que vincula terceira pessoa, diferente do contribuinte, ao cumprimento da obrigação tributária”

## 2.2. HIPÓTESES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O Código Tributário Nacional, em seu corpo, estabelece quatro espécies de responsabilidade tributária, a citar: responsabilidade por sucessores, responsabilidade de terceiros, responsabilidade por substituição e por fim, responsabilidade por solidariedade. Passemos à análise de cada uma dessas hipóteses.



### 2.2.1. Responsabilidade por sucessão

A responsabilidade dos sucessores, encontra-se expressa entre os arts. 129 e 134 do CTN. Nesta espécie de responsabilidade, como vem a esclarecer Sabbag (2010, p. 693), “[...] a obrigação se transfere para outro devedor em virtude do 'desaparecimento' do devedor original”. Deste modo, o código eligeu quatro hipóteses para a sua ocorrência”.

A doutrina costuma distinguir tais hipóteses em dois grupos, o primeiro relativo a transferências *causa mortis* e o segundo referente a transferências *inter vivos* (Sabbag, 2010). O primeiro, tratado no art. 133, II e III do CTN, reflete a transferência da obrigação tributária para os herdeiros e o espólio do devedor originário falecido. Cumpre ressaltar que tal responsabilização é pessoal, sendo contudo, limitada ao montante a ser recebido pelo sucessor a qualquer título.

O segundo grupo, concernente a transferências *inter vivos*, possui quatro hipóteses. A primeira delas, prevista no art. 130 do CTN trata da responsabilização do adquirente de bem imóvel em relação às obrigações tributárias decorrentes de impostos cujo fato gerador seja sua propriedade, domínio útil ou posse. Essa hipótese tem bastante aplicação em relação a tributos reais, como o IPTU ou o ITR.

A segunda hipótese tratada tem base legal no art. 131, I do CTN, se referindo à responsabilização de adquirentes ou remitentes pelos tributos relativos aos bens adquiridos ou remidos. Trata-se da responsabilidade pela transmissão de bens móveis.

A terceira hipótese, disposta no art. 132 do CTN, explana a responsabilidade por sucessão empresarial através de operações de fusão, transformação ou incorporação de pessoas jurídicas. Assim, a pessoa jurídica que resultar de tal operação responderá pelos tributos devidos pelas pessoas jurídicas fusionadas, transformadas ou incorporadas.

A última hipótese de responsabilidade tributária por sucessão é trazida pelo art. 133 do CTN. Nesta, é abordada a aquisição a qualquer título de fundo de comércio ou estabelecimento de uma pessoa jurídica por outra, sendo condicionante a continuidade da exploração da atividade empresarial prévia. Em outros termos, será responsabilizada a pessoa jurídica que adquirir o estabelecimento de outra e continuar as atividades que eram ali desenvolvidas, sucedendo-a de forma fática.

### 2.2.2. Responsabilidade de terceiros

Enquanto a hipótese anterior trazia vinculação pela continuidade do patrimônio com a sucessão, a presente espécie se tem relação com o dever legal imposto a algumas pessoas. Desta forma, explica Sabbag (2010, p. 711):

Esta responsabilidade não se prende à transmissão patrimonial, como se pôde notar na responsabilidade dos sucessores, mas no dever de zelo, legal ou contratual, que certas pessoas devem ter com relação ao patrimônio de outrem, geralmente pessoas naturais incapazes (menor, tutelado, curatelado) ou entes despidos de personalidade jurídica (espólio e massa falida).

O código tributário nacional, admitindo essa espécie de responsabilidade, dedicou os arts. 134 e 135 para tratar a respeito. Conforme aponta Francisco Leite Duarte (2013, p. 364):

No art. 134 a responsabilidade está relacionada aos atos ou omissões de terceiros na administração patrimonial do contribuinte (atuação regular). No art. 135, a responsabilidade é atribuída aos terceiros por atos por eles praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos (atuação irregular).

A hipótese trazida pelo art. 134 diz respeito à responsabilidade de algumas pessoas que possuem dever legal perante outras, assim sendo, deverão responder pela obrigação tributário em caso de impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte.

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.

Como se observa no caput do referido artigo, a responsabilidade aqui ocorrerá tão somente com a impossibilidade de exigência do cumprimento da obrigação principal pelo contribuinte, se tratando, portanto, de responsabilidade subsidiária (Duarte, 2011). Também cumpre ressaltar que a essa responsabilidade apenas recairá em relação aos atos em que intervierem ou pelas omissões de que forem responsáveis.

A hipótese seguinte, trazida pelo art. 135, se refere à responsabilidade pessoal tanto das pessoas tratadas no art. 134 supracitado, como de mandatários, prepostos, empregados, diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. Tal responsabilização ocorrerá em relação aos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados em excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos.

Cumpre ressaltar que a mera conduta de inadimplemento da obrigação tributária pelo contribuinte não gera por si só a extensão da responsabilidade, por não se tratar de infração à lei, conforme aponta a súmula 430 do STJ.<sup>2</sup>

### **2.2.3. Responsabilidade por infrações**

Contendo previsão nos arts. 136 e 137 do CTN, no capítulo dedicado a Responsabilidade Tributária, a presente hipótese se distingue em maneira basilar das demais acima estudadas, Isto porque, essa espécie se refere à responsabilidade pelas multas decorrentes de infrações ligadas a relação jurídico-tributária, não se relacionando diretamente à transmissão do encargo tributário principal.

---

2 Súmula 430: O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente.

Deste modo, a espécie ora estudada destoa das demais, que buscavam precipuamente a imposição do ônus tributário total a um terceiro ou sucessor, não tão somente a multa decorrente de um ato ilícito.

O Código é bastante claro no art. 136 ao determinar a responsabilidade objetiva do agente, expondo que esta independe da intenção do agente ou do responsável. Também não abre ressalvas quanto à efetividade, natureza ou extensão do ato. Assim sendo, tando é rechaçado o aspecto subjetivo para fins de aplicação da hipótese, como os resultados materiais dos efeitos do ato.

No artigo seguinte, são delimitadas as possibilidades de aplicação, cuja literalidade requer ser transcrita:

Art. 137. A responsabilidade é pessoal ao agente:

I - quanto às infrações conceituadas por lei como crimes ou contravenções, salvo quando praticadas no exercício regular de administração, mandato, função, cargo ou emprego, ou no cumprimento de ordem expressa emitida por quem de direito;

II - quanto às infrações em cuja definição o dolo específico do agente seja elementar;

III - quanto às infrações que decorram direta e exclusivamente de dolo específico:

a) das pessoas referidas no artigo 134, contra aquelas por quem respondem;

b) dos mandatários, prepostos ou empregados, contra seus mandantes, preponentes ou empregadores;

c) dos diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, contra estas.

Nota-se que em linhas gerais as hipóteses visam coibir o uso do excesso de poderes por parte daqueles que respondem pelos atos do contribuinte. Assim, são sancionados os atos reputados como crimes e contravenções, quando praticados além do exercício regular da função e que não sejam decorrentes de ordem de quem faria jus. Também são punidas as infrações cujo dolo específico esteja presente. Percebe-se que se objetiva punir o intuito fraudatório por parte de alguns agentes no exercício de suas funções.

### 2.3. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA

O conceito geral de solidariedade, trazido pelo art. 264 do Código Civil, dispõe que há solidariedade quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda. Por este conceito, a solidariedade pressupõe dois fatores, o primeiro sendo uma pluralidade de sujeitos em um dos polos da obrigação e o segundo sendo o direito ou a obrigação de cada indivíduo perante a totalidade da dívida.

Dada a onerosidade de tal circunstância, o próprio Código Civil é claro ao expressar que a solidariedade não pode ser presumida, devendo ser imposta por lei ou acordada entre as partes. Embora presente no direito tributário, a solidariedade é ainda mais limitada, visto que a figura do acordo de vontades entre as partes é incompatível com as previsões do direito público e do princípio da legalidade (Alexandre, 2016). Também há de se destacar a impossibilidade de uma solidariedade ativa no contexto de uma obrigação tributária, haja vista que as competências tributárias são estritamente delimitadas na Constituição Federal.

A responsabilidade solidária, como conceito geral, é trabalhada pelo Código Tributário Nacional no capítulo dedicado a temática do sujeito passivo. Assim, prevista nos artigos 124 e 125, a solidariedade não é tratada propriamente como uma espécie de responsabilidade, mas como uma norma geral para ampliação do polo passivo, sobretudo com relação aos seus efeitos.

Analisando as hipóteses trazidas pelo art. 124, é disposto que serão solidariamente obrigadas: (a) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e (b) as pessoas expressamente designadas pela lei.

Enquanto a segunda possibilidade denota um permissivo legal à aplicação da solidariedade, que estará presente inclusive em casos estudados acima, a primeira determina uma circunstância geral, mas aplicável por si, que se refere à chamada solidariedade de natural ou de fato. (Duarte, 2013).

Para ilustrar a situação descrita, a doutrina comumente se utiliza do exemplo da copropriedade de um bem imóvel, para fins de aplicação de ITR ou IPTU. Nesse caso, poderia ser cobrado o tributo integralmente de qualquer dos coproprietários, haja vista seu interesse comum na propriedade do bem, fato gerador do tributo (Coêlho, 2006).

Na hipótese, a solidariedade estaria presente devida a atuação unificada visando o mesmo interesse por parte de uma pluralidade de agentes. Contudo, o termo interesse em comum trazido pela legislação é bastante amplo, sobretudo quando confrontado com a existência de

conglomerados empresariais com gerenciamento unificado, que vieram a ser denominados grupos econômicos.

As ligações entre as diversas pessoas jurídicas integrantes, suas relações jurídicas, limites patrimoniais e interesses e objetivos comuns e individuais tornam complexa a análise da aplicação ou não da solidariedade, fator que será maior aprofundado após um estudo sobre tal forma de estruturação empresarial.

### **3. DEFINIÇÃO DO TERMO GRUPO ECONÔMICO E SUAS CARACTERÍSTICAS**

A promoção de atividades econômicas e sua estruturação sempre foi de grande relevância nos mais diversos contextos históricos. Desde os primórdios, ideias como divisão de tarefas, aproveitamento de recursos e aumento de produtividade sempre estiveram presentes.

Nos últimos anos, sobretudo após o fim do experimento socialista no leste europeu e na própria Rússia, o capitalismo se consolidou como o sistema produtivo global. A expansão de empresas e sua estruturação cada vez mais complexa tornou-se uma necessidade do mercado, cuja competitividade passou a demandar cada vez mais a eficiência aos agentes econômicos.

Deste modo, as sociedades empresariais, cujo comportamento o direito sempre buscou acompanhar, passaram por novas mutações. A simples associação de pessoas físicas para conjugação de um capital e formação de uma única pessoa jurídica apta a levar a cabo as atividades econômicas pretendidas passou a ser insuficiente frente a busca de capital de investimento e espaço no mercado.

As sociedades passaram então a coligar-se, por meio de relações diversas, que variam desde uma simples participação acionária, até o controle gerencial. Os comportamentos adotados pelos agentes econômicos e a estruturação de suas associações são determinantes na identificação do que vem a ser considerado como Grupo Econômico.

#### **3.1. FORMAS DE RELAÇÃO ENTRE SOCIEDADES**

As relações entre sociedades, fundadas sobretudo na aquisição de participação acionária, pode ocorrer de tantas formas como a liberdade contratual e empresarial permitir. Não há, portanto, como delimitar todas as formas de relacionamento entre as pessoas jurídicas distintas. Cumpre, contudo, fazer uma análise geral de alguns comportamentos mais comuns, dando destaque ao controle diretivo existente ou não.

### **3.1.1. Participação societária**

A primeira forma de participação entre sociedades, denominada coligação, consiste na participação de uma sociedade em outra em um valor superior a 10% de seu capital social, sem contudo, exercer o controle acionário sobre ela. Enquanto esta espécie apresenta uma relação relevante entre duas sociedades, com a detenção de uma participação considerável da outra por uma delas, a ausência de controle afasta, ainda que de forma não absoluta, a existência de uma atuação conjunta e objetivos econômicos comuns a ambas sociedades.

A segunda possibilidade, diz respeito ao controle de uma sociedade por outra.<sup>3</sup> Neste cenário, a participação acionária garante poderes de sócio a uma sociedade perante a outra, tendo inflexões sobre a administração da controlada. Neste caso, a adoção de estratégias comuns se torna facilitada, à medida que a sociedade controladora efetivamente tem meios para influir na tomada de decisões e atuação da sociedade sob controle.

A simples participação, trazida pelo art. 1100 do Código Civil, reflete a possibilidade de uma sociedade ter menos de 10% do capital com direito a voto de outra. Não apresenta maiores reflexos jurídicos, se destacando doutrinariamente como um conceito residual (Tomazette, 2008).

Por fim, a participação recíproca representa a possibilidade de que ambas sociedades relacionadas detenham participação no capital de outra. Tal situação é bastante peculiar e por isso é apenas admitida excepcionalmente pela legislação.<sup>4</sup>

---

3 CC/02 Art. 1.098. É controlada:

I - a sociedade de cujo capital outra sociedade possua a maioria dos votos nas deliberações dos quotistas ou da assembléia geral e o poder de eleger a maioria dos administradores;

II - a sociedade cujo controle, referido no inciso antecedente, esteja em poder de outra, mediante ações ou quotas possuídas por sociedades ou sociedades por esta já controladas.

4 CC/02 Art. 1.101. Salvo disposição especial de lei, a sociedade não pode participar de outra, que seja sua sócia, por montante superior, segundo o balanço, ao das próprias reservas, excluída a reserva legal.



Isto porque, uma operação de aquisição mútua de ações por parte de ambas empresas acaba por criar um patrimônio fictício e simulado, haja vista que na prática há uma troca de ações, em que o capital social de uma empresa será negociado pelo capital de outra. Ao final, o capital que originalmente fora integralizado pelos sócios será levantado com a alienação de suas ações, e o valor destas será exclusivamente o daquelas da outra sociedade. O capital social de uma sociedade será integralizado pelo capital social de outra empresa, que por sua vez terá o capital social referente ao da primeira sociedade.

Tal círculo vicioso, redundaria que de fato ambas as sociedades não teriam capital integralizado nenhum, apenas aquele idealizado referente à ações uma da outra, cujo valor real inexistente (Tomazette, 2008). Por tal razão, a legislação estabeleceu limites rígidos para sua ocorrência.

### **3.1.2. Holdings**

A necessidade de organização gerencial de participações cada vez maiores no capital de outras empresas passou a ser incompatível muitas vezes com a administração local da sociedade principal e o desenvolvimento de suas atividades individuais.

Com isso, foi vislumbrada a possibilidade de criação de uma sociedade cujo objetivo seria realizar a coordenação central de empresas coligadas e o gerenciamento de investimentos nas diversas participações existentes. Tal sociedade passou a ser denominada de Sociedade de Participação, ou  *Holding*.

Sua função primordial, como já discorrido, não seria promover uma atividade econômica por si, mas realizar a gestão unificada de atividades econômicas desenvolvidas por outras sociedades (Carvalhosa, 1997).

### **3.1.3. Subsidiária Integral**

Enquanto as estratégias comerciais podem levar à centralização de controle diretivo dos objetivos e metas gerais das participações, como no caso da criação de  *Holdings*, o gerenciamento

---



local de cada atividade econômica continua de extrema relevância. Nesse panorama, uma descentralização na administração foi admitida como eficiente, resultando nas figuras das chamadas filiais, estabelecimentos subordinados à sociedade principal, capazes de certa autonomia negocial, porém sem personalidade jurídica própria.

Em figura semelhante a das filiais, se encontram as Sociedades Subsidiárias Integrais, que em linhas gerais cumprem a mesma função, possuindo, contudo, personalidade jurídica própria. Conforme, explica Tomazette (2008, p. 592), tal sociedade se configura como “[...] uma sociedade anônima com um único sócio que, por sua vez, deve ser uma outra sociedade brasileira.”

### 3.2. DELIMITAÇÃO E ESTRUTURAÇÃO DOS GRUPOS ECONÔMICOS

Conforme apontado, o controle diretivo é característica inerente a muitas formas de associação empresarial. Isto porque, dado o valor investido, faz-se do interesse do investidor monitorar e até mesmo direcionar os rumos do negócio ao qual foi vinculado.

No caso de relacionamento entre sociedades, isso ocorre de forma ainda mais acentuada, enquanto as empresas que adquirem parcela de participação de outra esperam algum retorno positivo ao seu investimento, seja estritamente especulativo ou com o atendimento aos seus objetivos mercantis.

É justamente com relação ao controle que a doutrina começou a identificar a formação de grupos de sociedades organizados, cuja sistemática de relacionamento entre as pessoas jurídicas envolvidas ultrapassa a circunstância de um investimento pontual, mas condiz com uma estruturação e organização produtiva multifacetada.

Nesse sentido, aponta Tomazette (2008, p. 593):

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

Tomando por base esse conceito podemos determinar a característica básica de um grupo econômico como sendo a existência de uma direção única para uma pluralidade de sociedades (Tomazette, 2008).

A legislação trabalhista, no parágrafo 2º do art. 2º da CLT, seguiu o mesmo entendimento, dispondo da seguinte forma:

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

[...]

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

Também dessa forma, dispôs a Receita Federal do Brasil na Instrução Normativa 971 de 2009 em seu art. 494, expondo:

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

Com relação à forma como é operacionalizado este controle, estipulou-se uma classificação doutrinária entre grupos econômicos de subordinação e grupos econômicos de coordenação.

Os primeiros, se reputam à existência de uma sociedade central que detém o controle das demais e possui o poder de decisão para as demais integrantes do grupo. A empresa central, se constituirá na forma de uma  *Holding*. O presente modelo é o mais usual, em razão do maior grau de centralização do poder decisório e controle por meio acionário.

O segundo grupo, com menor ocorrência no Brasil, se caracteriza pela inexistência de uma entidade central controladora, apesar da manutenção de um sistema diretivo e gerencial único para todo o grupo. Nesse sentido aponta Koury (1997, p. 59):

“Nos grupos de coordenação, caracterizados pela unidade de direção entre empresas juridicamente autônomas, as relações estabelecidas entre elas têm índole igualitária, no sentido de igualdade de forças econômicas, de paridade de possibilidade de decisão, sem que isto implique em unidade de controle.”

Esta não é a única classificação apontada pela doutrina, cabendo também uma análise sobre sua constituição e os procedimentos legais seguidos ou não para tanto. Faz-se relevante um estudo sobre a forma como a Lei 6.404/76, conhecida como Lei das Sociedades Anônimas, disciplina a matéria.

### 3.3. DISCIPLINA DA LEI 6.404/76 ACERCA DOS GRUPOS ECONÔMICOS

A lei 6.404/76, também conhecida como lei das sociedades anônimas, separou capítulo específico para tratar dos Grupos de Sociedades. Logo destarte, em seu artigo 269, é expressa a forma de constituição dessa entidade, nos seguintes termos:

Art. 269. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

Em continuidade, a lei estabelece em seu art. 266 que as relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo. Contudo, cada sociedade manterá patrimônio e personalidade distintos.

Quanto a constituição do grupo, a lei determina um processo de três etapas. A primeira etapa, se refere a aprovação de convenção entre as sociedades que estipule as linhas gerais do grupo a ser constituído. Em seguida, a convenção de grupo deverá ser submetida aos sócios de cada sociedade para sua aprovação, com observância das normas para alteração do contrato social ou do estatuto.

Por fim, deverá ser efetuado o registro do grupo econômico criado, com a apresentação da convenção para criação do grupo, as atas de assembleias que o aprovaram e de declaração

autenticada do número das ações ou quotas de que a sociedade de comando e as demais sociedades integrantes do grupo são titulares em cada sociedade filiada, ou exemplar de acordo de acionistas que assegura o controle de sociedade filiada. Esse último documento é de extrema importância, de modo a demonstrar o efetivo controle existente dentro do grupo, bem como os vínculos e limites acionários entre os integrantes. Após a realização desses atos, estará constituído o que a doutrina cunhou chamar de grupo econômico de direito (Coelho, 2012).

Contudo, faz-se necessário visualizar que o comportamento dos agentes econômicos nem sempre se prende ao rigor legal. Assim sendo, não é difícil imaginar a situação em que, embora ausente uma convenção expressa e um registro efetuado, uma sociedade imprima controle sobre outras, e estructure essa pluralidade de empresas em uma direção comum, espécies que podem ser identificadas como grupos econômicos de fato.

#### 3.4. GRUPOS ECONÔMICOS DE FATO

Como já levantado, os grupos de sociedades tem previsão legal, cabendo para tanto um procedimento a ser realizado para seu efetivo registro. Não há de se olvidar, contudo, que muitas vezes o comportamento mercantil prescinde da observância de preceitos legais. Isto se observa com a própria criação de uma empresa, em que, apesar de para tanto requerer um procedimento e registro<sup>5</sup>, por vezes é instituída à margem de tal previsão, resultando em uma atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços nos termos do art. 966 do Código Civil, que existe no plano fático, mas não possui nenhum registro notarial.

Sabe-se que é necessário o registro dos atos constitutivos para a obtenção de personalidade jurídica, estando tais sociedades inaptas para titularizar direitos e contrair obrigações. De modo a coibir abusos e regulamentar tal situação, o Código Civil dispensou capítulo destinado a tratar de sociedades em comum, nomenclatura que veio a substituir o termo sociedade de fato usado originalmente. Com intuito notadamente protetivo aos direitos de terceiro, o diploma prevê algumas características a essa espécie societária, a citar:

---

5 CC/02 Art. 967. É obrigatória a inscrição do empresário no Registro Público de Empresas Mercantis da respectiva sede, antes do início de sua atividade.

Art. 987. Os sócios, nas relações entre si ou com terceiros, somente por escrito podem provar a existência da sociedade, mas os terceiros podem prová-la de qualquer modo.

Art. 988. Os bens e dívidas sociais constituem patrimônio especial, do qual os sócios são titulares em comum.

Art. 989. Os bens sociais respondem pelos atos de gestão praticados por qualquer dos sócios, salvo pacto expresso limitativo de poderes, que somente terá eficácia contra o terceiro que o conheça ou deva conhecer.

Art. 990. Todos os sócios respondem solidária e ilimitadamente pelas obrigações sociais, excluído do benefício de ordem, previsto no art. 1.024, aquele que contratou pela sociedade.

No tocante ao patrimônio e a responsabilidade, o código é muito claro ao estabelecer que os bens e dívidas da sociedade constituem patrimônio especial de seus sócios, bem como determinar a responsabilidade solidária de todos os sócios, pelas obrigações contraídas. Isto porque, inexistindo personalidade jurídica e com a ausência de constituição societária estabelecendo seu capital integralizado, há uma confusão patrimonial entre o ente de fato e seus sócios.

Com relação aos grupos econômicos, a circunstância difere no sentido de que as sociedades integrantes já possuem personalidade jurídica por si, não havendo que tratar tais entes como sociedades em comum para aplicação das diretrizes acima. Há certa semelhança, contudo, no tocante à incerteza jurídica que a ausência do registro pressupõe.

Em outros termos, não estarão inscritos os limites de ingerência exercido pela sociedade controladora, bem como o respeito aos patrimônios individuais integralizados de cada empresa. A ausência de registro do grupo, também afasta a imposição legal de realização de demonstrações financeiras consolidadas, que pode abrir margem para fraudes contra terceiros, com a manipulação patrimonial indevida entre as sociedades integrantes.

Mesmo na inexistência de fraudes, há de se perquirir se a benefício obtida com o controle de uma pluralidade de empresas não deve estar adstrito à responsabilidade por cada uma delas. No panorama tributário, com a ausência de uma norma específica que trate da matéria, ainda mais relevante se torna a análise.

#### **4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS E SUA EXTENSÃO**

Conforme analisado alhures, a responsabilidade tributária pressupõe a existência de lei que a estabeleça, sendo inconcebível a atribuição da obrigação a uma pessoa distinta da do contribuinte sem um instrumento legal que a determine, conforme a inteligência do art. 128 do CTN. A questão relevante seria, então, com base em que disposição legislativa se extrairia a legitimidade para a responsabilização de demais integrantes de um grupo econômico para fins de cobrança de créditos tributários.

##### **4.1. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS**

Com relação às contribuições previdenciárias, espécies do gênero tributo, tal questionamento fica superado com a disposição do art. 30, IX da lei 8212/91, cuja transcrição segue:

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.

A literalidade da lei nesse caso torna o entendimento bastante facilitado, enquanto o legislador deixou claro que a simples integração a um grupo econômico já implica na responsabilidade solidária pelas obrigações decorrentes de contribuições previdenciárias, cuja previsão se encontra no mesmo diploma. Também cumpre mencionar que não há distinção no presente caso entre grupos econômicos de fato ou aqueles constituídos conforme as disposições da lei 6.404/76.

Enquanto nítida a previsão legal, sua aplicação é restrita apenas aos créditos decorrentes da própria lei, quais sejam, as contribuições previdenciárias. Desta forma, perdura um vácuo legislativo com relação às demais espécies tributárias.

#### 4.2. POSSIBILIDADE DE UTILIZAÇÃO DO ART. 124, I DO CTN PARA APLICAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA AOS GRUPOS ECONÔMICOS

Frente a ausência de uma norma específica que trate da responsabilidade dos grupos econômicos para tributos em geral, passou-se a propor a aplicabilidade do art. 124, I para tais situações.

A referida previsão dispõe acerca da solidariedade presente em caso de haver interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal. Deste modo, foi levantado o argumento que estando presentes no mesmo grupo econômico, todas as sociedades integrantes possuiriam interesse mútuo nas atividades econômicas uma das outras, atividades econômicas estas que fariam ocorrer o fato gerador, e por consequência a obrigação tributária subjacente.

Tal teoria ganhou bastante aprovação dos órgãos arrecadatórios, sobretudo a Procuradoria Geral da Fazenda Nacional, haja vista a ampliação de sua atuação e efetividade na satisfação dos executivos fiscais promovidos.

Por outro lado, os contribuintes argumentaram sobre o caráter genérico da lei e do termo “interesse comum”, fator que levaria a uma arbitrariedade na cobrança e uma violação ao princípio da legalidade, ampliando demais as hipóteses de aplicação da responsabilidade tributária, sem o devido fulcro legal.

A selêuma acerca dos limites atribuídos à expressão “interesse comum” foi abordada no Superior Tribunal de Justiça no Resp. 884845/SC, resultando em jurisprudência determinante sobre o tema, cuja ementa segue transcrita (grifos nossos):

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA.

1. A solidariedade passiva ocorre quando, numa relação jurídico-tributária composta de duas ou mais pessoas caracterizadas como contribuintes, cada uma delas está obrigada pelo pagamento integral da dívida. Ad exemplum, no caso de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, haveria uma pluralidade de contribuintes solidários quanto ao adimplemento do IPTU, uma vez que a situação de fato - a co propriedade - é-lhes comum. 2. A Lei Complementar 116/03, definindo o sujeito passivo da regra-matriz de incidência tributária do ISS, assim dispõe: "Art. 5º. Contribuinte é o prestador do serviço." 6. Deveras, o instituto da solidariedade vem previsto no art. 124 do CTN, verbis: "Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal; II - as pessoas



expressamente designadas por lei." 7. **Conquanto a expressão "interesse comum" - encarte um conceito indeterminado, é mister proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a ratio essendi do referido dispositivo legal. Nesse diapasão, tem-se que o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente obrigadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponible. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no pólo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação.** 8. Segundo doutrina abalizada, in verbis: "... o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inc. I do art 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrências em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas em posições contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo pólo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação. É o que se dá no imposto de transmissão de imóveis, quando dois ou mais são os compradores; no ICMS, sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores; no ISS, toda vez que dois ou mais sujeitos prestarem um único serviço ao mesmo tomador." (Paulo de Barros Carvalho, in Curso de Direito Tributário, Ed. Saraiva, 8ª ed., 1996, p. 220) 9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o pólo passivo da relação. Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible. 10. **"Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico."** (REsp 834044/RS, Rel. Ministra DENISE ARRUDA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 11/11/2008, DJe 15/12/2008). 11. **In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora.** 12. O art. 535 do CPC resta incólume se o Tribunal de origem, embora sucintamente, pronuncia-se de forma clara e suficiente sobre a questão posta nos autos. Ademais, o magistrado não está obrigado a rebater, um a um, os argumentos trazidos pela parte, desde que os fundamentos utilizados tenham sido suficientes para embasar a decisão. 13. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do pólo passivo da execução o Banco Safra S/A.

A jurisprudência acima transcrita veio a trazer algumas definições na temática. A primeira delas é a de que a mera participação no grupo econômico não é suficiente para justificar a responsabilização tributária e o conseqüente redirecionamento da execução fiscal para as demais



sociedades integrantes. Em continuidade, se estabeleceu uma definição ao termo “interesse comum” para fins de aplicação da solidariedade trazida pelo CTN.

Conforme o entendimento exarado, o interesse não basta ser econômico, na medida de percepção dos lucros ou aproveitamento dos resultados, mas deve ser também jurídico, no sentido de que há necessidade de realização conjunta do fato gerador por parte das sociedades envolvidas.

Esse entendimento, acabou por limitar a atuação dos órgãos arrecadatórios, haja vista ser mais dificultoso comprovar a atuação conjunta para a realização dos fatos geradores. Há de se pontuar, contudo, que os casos analisados pelo STJ na consolidação da jurisprudência não representaram indicativos de fraude. Em realidade, a ocorrência de operações abusivas no interior de um grupo econômico passou a justificar a aplicação de outra teoria para a responsabilização solidária de seus integrantes.

#### 4.3. A DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA COMO INSTRUMENTO DE RESPONSABILIZAÇÃO DE GRUPOS ECONÔMICOS

Um grande marco para a evolução da autonomia empresarial e sua atuação na persecução de suas atividades econômicas, foi a possibilidade de instituição de um ente detentor de personalidade jurídica distinta de seus criadores e portanto apta a possuir direitos, sobretudo patrimoniais, e contrair obrigações.

Nesse sentido, aponta Tartuce (2016, p. 137):

“[...] a pessoa jurídica é capaz de direitos e deveres na ordem civil, independentemente dos membros que a compõem, com os quais não tem vínculo, ou seja, sem qualquer ligação com a vontade individual das pessoas naturais que a integram. Em regra, os seus componentes somente responderão por débitos dentro dos limites do capital social, ficando a salvo o patrimônio individual dependendo do tipo societário adotado.”

Assim, característica marcante nas pessoas jurídicas é a distinção patrimonial entre o ente e seus sócios, bem como a responsabilidade limitada do patrimônio do sócio na responsabilização pelos débitos da sociedade. Utilizando-se dessa blindagem patrimonial, alguns agentes passaram a

realizar operações que deturpam sua finalidade, trazendo fraudes e prejuízos para credores e a própria pessoa jurídica (Tartuce, 2016).

Nesse contexto, foi elaborada a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, ou *Disregard of the legal entity*, na sua acepção original. Esse instituto veio a permitir a responsabilização patrimonial entre os sócios e a pessoa jurídica, atingindo os bens particulares dos primeiros, em casos determinados pela lei que constituam fraudes. Em outros termos, a medida visará tratar excepcionalmente para fins de cobrança o patrimônio da pessoa jurídica e de seus instituidores como um só. Conforme elucida Tartuce (2016, p. 137) “[...] o *escudo*, no caso da pessoa jurídica, é retirado para atingir quem está atrás dele, o sócio ou administrador.” Não há de se olvidar, contudo, da possibilidade da chamada desconsideração reversa, que consistiria na afetação do patrimônio da sociedade por débitos contraídos pelos sócios.

O caráter de tal medida deve ser excepcional de modo a não subverter o instituto da personalidade jurídica das sociedades. Assim, prevê o art. 50 do Código Civil:

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.

O requisito principal para a admissão do instituto, é a ocorrência de abuso na personalidade jurídica. Este será identificado com a ocorrência do desvio de finalidade ou da confusão patrimonial.

A confusão patrimonial deve ser vislumbrada como a impossibilidade de distinção dos limites patrimoniais entre as pessoas jurídicas e seus sócios. No caso, não há uma distinção fática sobre onde começa e termina o patrimônio de cada, com uma constante intromissão e mistura entre os dois. Já no desvio de finalidade, a pessoa jurídica é utilizada para fins diversos àqueles previstos no seu ato constitutivo, lesando terceiros.

Ampliando o cenário para o contexto de um grupo econômico, calha indagar a possibilidade de utilização da desconsideração da personalidade jurídica. Ora, se a desconsideração

visa justamente quebrar a separação entre o sócio e a pessoa jurídica, caberá uma ressalva pelo fato do sócio em questão ser outra sociedade integrante do grupo.

Conforme já estudado, os grupos econômicos são formados por conglomerados de empresas com uma direção única centralizada. Para tal direção ocorrer, faz-se necessária a participação acionária de uma sociedade em outras, seja na formação de uma  *Holding*, como grupos por subordinação ou de um conselho deliberativo intersocietário nos grupos por coordenação.

De todo modo, não se verifica nenhum óbice sob o ponto de vista legal para a inclusão das sociedades controladoras no conceito de sócios exigido pelo art. 50 do Código Civil. Assim, havendo a ocorrência de abuso da personalidade jurídica, seja com desvio de finalidade ou confusão patrimonial, parece correto admitir a utilização do instituto como meio apto a afetar outras empresas do grupo econômico.

Nesse tocante, se torna relevante a observância da distinção entre grupos econômicos de direito e de fato, salientada alhures. Enquanto as primeiras se submetem a uma verificação legal, com registro, demonstrações financeiras consolidadas<sup>6</sup> e a sua subsequente apresentação, as segundas se organizaram sem maiores formalidades legais e sua atuação conjunta não é acompanhada nos meios notariais.

Isso resulta em uma liberdade maior para realização de operações entre empresas do grupo que implicariam em uma efetiva confusão patrimonial. Quando não há distinção interna no grupo econômico, com o controle exercido superando os limites patrimoniais de cada integrante de modo a viabilizar negócios e favorecer práticas de evasão tributária, cumpre refletir se é legítimo sancionar tal conduta, com a manutenção do véu da personalidade jurídica incólume e o prejuízo de credores, sobretudo tributários.

Reitera-se que a simples existência do grupo econômico, seja ele de direito ou de fato, não resultaria na extensão da responsabilidade. Apenas atenta-se que, se há possibilidade de abuso da

---

6 Art. 275. O grupo de sociedades publicará, além das demonstrações financeiras referentes a cada uma das companhias que o compõem, demonstrações consolidadas, compreendendo todas as sociedades do grupo, elaboradas com observância do disposto no artigo 250. [...]

§ 4º As demonstrações consolidadas de grupo de sociedades que inclua companhia aberta serão obrigatoriamente auditadas por auditores independentes registrados na Comissão de Valores Mobiliários, e observarão as normas expedidas por essa comissão.

personalidade jurídica em um contexto em que os sócios são pessoas físicas, não há razão para se pressupor que isto não possa ocorrer quando os sócios se tratarem de outras pessoas jurídicas. Sob esse raciocínio, negar a aplicação do instituto da desconsideração da personalidade jurídica nesses casos seria um contraditório a intuito legal.

Tal pensamento, inclusive, já se encontra aceito pelos tribunais, como demonstra a jurisprudência colacionada a seguir:

AGRAVO DE INSTRUMENTO - EXECUÇÃO FISCAL - INCLUSÃO DE EMPRESA NO PÓLO PASSIVO.1. A jurisprudência do E. STJ é firme no sentido de que o simples fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico não caracteriza a solidariedade passiva em execução fiscal.2. No entanto, é possível o redirecionamento da execução fiscal a fim de evitar a fraude, na hipótese de haver fortes indícios de existência de grupo econômico e de confusão patrimonial das empresas integrantes, somada ao inadimplemento dos tributos devidos e aparente dissolução irregular da empresa executada. 3. Presença de indícios suficientes a permitir o redirecionamento da execução. (TRF 3a Região, QUARTA TURMA, AI 0033353-60.2010.4.03.0000, Rel. DESEMBARGADORA FEDERAL MARLI FERREIRA, julgado em 14/04/2011, e-DJF3 Judicial 1 DATA:13/05/2011 PÁGINA: 725).

Sendo verificado que a utilização da personalidade jurídica se verteu para o cometimento de fraudes contra os órgãos arrecadatórios, ou como meio de evasão fiscal<sup>7</sup>, se vislumbra como possível o redirecionamento dos respectivos processos executivos para a sociedade  *Holding* controladora, ou mesmo para demais integrantes do grupo econômico, a depender da amplitude das operações realizadas e o desrespeito aos limites patrimoniais na gerência interna do conglomerado.

Com relação à identificação da ocorrência de abuso da personalidade jurídica em sociedades coligadas, alguns indícios podem ser utilizados. O primeiro deles envolve a verificação das sedes e estabelecimentos em comum das sociedades integrantes, como forma de identificar a confusão patrimonial. Verificar se atividade econômica desenvolvida é similar e, sendo, se há unidade na sua realização, com a unidade logística, intercâmbio de mercadorias e insumos,

---

7 A **evasão fiscal** é uma conduta **ilícita** em que o contribuinte, normalmente **após** a ocorrência do fato gerador, pratica atos que visam a **evitar o conhecimento** do nascimento da obrigação tributária pela autoridade fiscal. Aqui o fato gerador ocorre, mas o contribuinte o esconde do Fisco, na ânsia de fugir à tributação. (Alexandre, 2016, p. 269)

produção dos mesmos produtos e marcas, também é a apta a demonstrar a inexistência de separação patrimonial de fato.

Outra prática comum é a operação de dilapidação patrimonial de empresas devedoras, que são mantidas ativas com CNPJ original, com a transmissão de seus bens e suas atividades produtivas para outras empresas do grupo. A ocorrência de doações gratuitas, empréstimos sem juros, transferências financeiras e de lucros e resultados, também podem denotar a utilização fraudulenta do grupo econômico.

Por fim, a manutenção de prestadores de serviço comuns, bem como uma folha de empregados unitária também pode apontar para a indistinção entre as sociedades e o grupo como um todo.

Diante de alguns desses indícios, já seria possível a requisição da desconsideração da personalidade jurídica em juízo, como forma de estender a responsabilidade tributária e assim efetuar a cobrança dos créditos tributários a outros integrantes do grupo econômico.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O presente trabalho se propôs a investigar o instituto da responsabilidade tributária aplicado aos novos comportamentos empresariais, em especial, a formação de grupos econômicos. Primeiramente se buscou estabelecer a relação tributária como uma relação jurídica sujeita ao princípio da legalidade. Alguns conceitos essenciais à compreensão do trabalho foram apresentados, também situando a problemática e centralizando a análise na relação entre o Estado e as empresas.

Uma análise sobre a temática da responsabilidade tributária foi levantada, expressando seus fundamentos, características e disposições legais. Nesse tocante, se tornou relevante a exposição das hipóteses principais de responsabilidade trazidas pelo Código Tributário Nacional e um enfoque maior sobre a solidariedade trazida pelo art. 124. A exposição do instituto foi relevante para ulterior verificação de sua aplicação no objeto do estudo.

Passou-se então a uma definição e delimitação do termo grupo econômico, com um estudo pautado no direito empresarial e da lei 6.404/76, que disciplina as sociedades anônimas no país. Nesse contexto, foram apresentadas algumas operações realizadas entre empresas, em destaque

para a criação de *Holdings* como instrumento hábil a estruturar um grupo econômico por subordinação.

A disciplina legal trazida pela lei das sociedades anônimas, elucidou algumas questões, mormente a formação de um grupo econômico nos trâmites legais e suas implicações em seu funcionamento. A partir disso, foi possível estabelecer um contraponto com os grupos econômicos de fato, aqueles constituídos com a junção de sociedades sem a observância dos preceitos legais e desprovidos de registro.

Ao final, foi traçado um panorama entre os dois tópicos, relacionando a temática da responsabilidade tributária com os grupos econômicos. Em primeiro momento foi observada a previsão legal para responsabilização com relação aos créditos estabelecidos na lei 8.212/90. Foi então inquerida a possibilidade de utilização do art. 124, I para aplicação da solidariedade na cobrança de outras espécies tributárias. Analisando o comportamento jurisprudencial, se observou que o termo “interesse comum”, elemento central para caracterizar a aplicação do instituto, deverá ser compreendido como o interesse jurídico e não meramente econômico.

Esse entendimento acabou afastando uma aplicação automática da responsabilidade com a simples identificação do grupo econômico. Ficou sedimentado, ao menos até o momento, pelos tribunais superiores, que a existência do conglomerado por si só não é suficiente para estender a todos seus integrantes a responsabilidade pelos créditos tributários contraídos por uma das empresas, à exceção daqueles decorrentes de contribuições previdenciárias.

Abriu-se então a possibilidade de valorar a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica aos grupos econômicos, notadamente desde que cumprido o requisito estabelecido no diploma civilista, qual seja, o abuso da personalidade jurídica. Identificando que as operações envolvendo conglomerados societários são por vezes pautadas em intuitos fraudulentos e a promoção de evasão fiscal, concluiu-se que negar aplicabilidade à desconsideração da personalidade jurídica nesse contexto iria de encontro com os objetivos do instituto jurídico.

Deste modo, com a identificação da ocorrência de algumas práticas abusivas exemplificadas nesse trabalho, ou de outras que venham a representar indícios de confusão patrimonial ou desvio de finalidade, entende-se como a plausível a utilização da desconsideração como método apto a estender a responsabilidade tributária e promover a efetiva cobrança dos créditos tributários.

**THE TAX RESPONSABILITY OF THE ECONOMIC GROUPS : AN ANALYSIS BY  
THE OPTICS OF THE ARTICLE 124, I FROM CTN AND THE INSTITUTE OF THE  
DISREGARD OF THE LEGAL ENTITY**

**ABSTRACT**

The present work aims to analyze the tax responsibility of the economic groups, entities composed by plurality of societies, which presence is expanding ever more in the Brazilian market. Having in mind the ever growing relevance that such agents possess in the national reality, it is urgent the need to trace an outlook over the possibilities of reponsabilization of the members of a conglomerate by the debts derived from the activities of one of the legal entities affiliated. Therefore, it is intended firstly to comprehend the tax responsabilization in its origin, its characteristics and applications. Following, a detailed study regarding the operations involving affiliated companies, with a focus over the definition of what constitutes an economic group and the identification of its characteristics. Lastly, the applicability of the art. 124, I of CTN will be analyzed, in reference to the tax solidarity and applicability of the disregard of the legal entity, previewed in the art. 50 of the Civil Code. With the establishment of the relation and delimitation between those two points, under a doctrinary, legislative and precedential point of view, aims to glimpse the possibilities of a patrimonial affectation in a group of societies in the charge of tax credits.

Keywords: Tax Responsibility. Economic Group. Solidarity. Disregard of the legal entity



## REFERÊNCIAS

- ALEXANDRE, Ricardo. **Direito tributário esquematizado**. 10.ed. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2016.
- CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**. São Paulo: Saraiva, 1997.
- COELHO, Fábio Ulhoa. **Manual de direito comercial: direito de empresa**. 24 ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de direito tributário**. Rio de Janeiro: Forense, 2006.
- DUARTE, Francisco Leite. **Direito tributário aplicado**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2013.
- KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas**. 2 ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. 32 ed. São Paulo: Malheiros, 2011.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário completo**. 8.ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- TARTUCE, Flávio. **Manual de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo: Método, 2014.
- TOMAZETTE, Marlon. **Curso de direito empresarial: teoria geral e direito societário, volume 1**. São Paulo: Atlas, 2008.
- TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 18.ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2011.