



## GRUPOS ECONÔMICOS: O AVANÇO DA IMPOSIÇÃO TRIBUTÁRIA MODERNA

### ARTIGO ORIGINAL

COELHO, Aline Fossati<sup>1</sup>

COELHO, Aline Fossati. **Grupos econômicos: o avanço da imposição tributária moderna.** Revista Científica Multidisciplinar Núcleo do Conhecimento. Ano. 07, Ed. 08, Vol. 07, pp. 65-79. Agosto de 2022. ISSN: 2448-0959, Link de acesso: <https://www.nucleodoconhecimento.com.br/lei/grupos-economicos>, DOI: 10.32749/nucleodoconhecimento.com.br/lei/grupos-economicos

### RESUMO

A responsabilidade tributária, em especial, a responsabilidade solidária é tema que gera diversas interpretações, desde o magistrado local até nossos Tribunais Superiores. A sujeição passiva das sociedades integrantes de grupo econômico, no tramitar das ações executivas e as inovações jurisprudenciais que permitem alcançar bens e direitos dos terceiros, vem sendo utilizada, em muitos casos, como meio de coerção ao pagamento da obrigação tributária. Frente a crise econômica que assola o país uma sociedade integrante de grupo econômico pode estar sujeita a suportar os efeitos de execuções fiscais de outra sociedade do grupo econômico ainda que esteja regular perante o Fisco. A situação jurídica se instaura porque as procuradorias se utilizam dos requerimentos de redirecionamento para estender a sujeição passiva da real devedora para outras sociedades do grupo. A questão norteadora a ser discutida no presente artigo examina os grupos econômicos e a relação jurídica que desencadeia a responsabilidade tributária. A Constituição Federal delegou à lei complementar estabelecer os sujeitos que podem sofrer os efeitos de responsabilidade pelo descumprimento da obrigação tributária, sem ressalva de outra forma. O objetivo deste artigo é demonstrar a forma em que o direito positivo autoriza a extensão de efeitos tributários aos integrantes de um mesmo grupo econômico, utilizando-se de uma metodologia analítica de normas infralegais, doutrina clássica e precedentes judiciais. Em conclusões, expõe-se que a inexistência de positividade do conceito legal de grupo econômico traz como consequência, a insegurança jurídica. A ausência de uniformização da jurisprudência sobre a extensão da responsabilidade tributária a sociedades integrantes de grupo econômico deve respeitar as limitações da norma complementar, sob pena de ser vista como ilegal.

Palavras-chave: Execução Fiscal, Grupo Econômico, Sujeição Passiva, Responsabilidade Tributária, Solidariedade.



## 1. INTRODUÇÃO

A Responsabilidade Tributária é tema controverso e de grande importância para os particulares, em especial, quando aplicado seus reflexos em diversos atos e negócios jurídicos, assim como para a Administração Pública, em face da necessidade de aperfeiçoar e aumentar a arrecadação dos tributos visando os recursos necessários à realização das atividades estatais, em prol da consecução do bem comum (DARZÉ, 2010).

A expressão “Grupo Econômico” pode ser observada em diversas áreas do direito, sendo destaque, os comandos construídos nas áreas do direito Laboral, Econômico e Consumidor (ALMEIDA, 2021).

Pela inexistência de conceito e norma específica dentro do Código Tributário Nacional (1966), a Administração Pública passou a construir regras internas, a fim de regular uma nova Regra Matriz de Incidência Tributária - RMIT e, num cenário destrutivo, vem submetendo suas interpretações ao conhecimento do Poder Judiciário, os quais constroem decisões, sob perspectiva de integração da norma jurídica, ainda mais desastrosas (NEDER, 2007).

Nesse cenário, partindo-se da premissa do dissenso entre a norma e jurisprudência, o que limitará à imposição de responsabilidade tributária a outra sociedade integrante do Grupo Econômico? Logicamente, as proposições da Lei em sentido estrito são capazes de responder à questão posta em apreciação. Contudo, a norma tributária vive em constante mutação para dar subsistência à política fiscal (aumento de arrecadação) que agregada à atuação do Poder Judiciário, vem em passos largos aumentando o espectro de incidência da imposição com suporte em construções normativas (FERRAGUT, 2015).

Sob a perspectiva, observamos diversas situações que surgem no tramitar das ações de cunho fiscal perante nossos tribunais, em especial, aquelas envolvendo os grupos econômicos que, na maioria das vezes e segundo o posicionamento da Fazenda Pública, foram criados com o propósito de dificultar e/ou prejudicar o adimplemento



da obrigação tributária através da ocultação de bens/direitos ou confusão patrimonial com os bens de seus sócios (DARZÉ, 2018).

O estudo ora apresentado procura analisar as hipóteses e as consequências advindas da responsabilidade tributária de sociedades integrantes de grupos econômicos à luz da norma tributária e jurisprudência dominante (DARZÉ, 2018).

A questão norteadora a ser discorrida no presente artigo examina os grupos econômicos e a relação jurídica que desencadeia a responsabilidade tributária. O objetivo deste artigo é demonstrar a forma em que o direito positivo autoriza a extensão de efeitos tributários aos integrantes de um mesmo grupo econômico, utilizando-se de uma metodologia analítica de normas infralegais, doutrina clássica e precedentes judiciais.

## **2. RELAÇÃO JURÍDICA E RELAÇÃO JURÍDICO-TRIBUTÁRIA**

As primeiras formulações sobre relação jurídica foram observadas na Escola de Direito Alemã, em obras de F. C. Freiherr von Savigny. Para Savigny, a relação jurídica era uma “relação interpessoal, determinada por uma regra jurídica, que imputa a cada indivíduo um domínio no qual a sua vontade reina independentemente de qualquer vontade estranha” (SAVIGNY, 2004, p. 258).

No Brasil, a ideia de relação jurídica desenvolvida por Savigny (2004) foi aplicada para regular as relações jurídico-tributárias, por Paulo de Barros Carvalho (2011), o qual ensina que os fatos sociais, isoladamente, não implicam efeitos jurídicos, salvo se uma norma jurídica os toma como proposição antecedente implicando-lhes consequências. Por isso, o universo jurídico – segmento do universo social global – compõe-se de fatos naturais, fatos de condutas e de relações que, por serem estabelecidas, modificadas ou desfeitas pelas normas do sistema de Direito, são relações jurídicas (CARVALHO, 2011).

Utilizando-se do conceito de relação jurídica proposta por Lourival Vilanova (1989), firmamos que as relações jurídico-tributárias serão definidas através do vínculo legal, onde a Fazenda Pública se condiciona ao polo ativo e os particulares ao polo passivo,



os quais estarão unidos pelo cumprimento de um dever instrumental ou uma prestação pecuniária.

A identificação de quem é o sujeito passivo para fins tributários está regulamentada nos artigos 121[2] e 122[3] do Código Tributário Nacional (1966).

Com suporte nas significações propostas por Paulo de Barros Carvalho (2011, p. 646), entende-se por Contribuinte, o sujeito de direitos que ocupa o lugar sintático de devedor e Responsável aquele que foi escolhido pelo legislador entre as pessoas estranhas à ocorrência do fato tributário (cunho sancionatório) para suportar o ônus da obrigação tributária.

Pelo princípio da estrita legalidade tributária, o Estado não pode livremente criar relações e imputar uma obrigação a um sujeito sem qualquer previsão legal, em conformidade com o conteúdo do artigo 128[4] do Código Tributário Nacional (1966). Logo, a relação jurídico-tributária, no plano da eficácia, nasce por comandos disciplinados nas normas que integram o direito positivo.

Para Geraldo Ataliba (2018, p. 86-87), constitui-se objeto da relação (obrigação) tributária o comportamento humano consistente em levar dinheiro aos cofres públicos que, segundo as prescrições do Código Tributário Nacional (1966, art. 3º), se materializa pelo conceito de “tributo”, segundo o qual “é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”. Apenas o comportamento do homem (e, por extensão, o das pessoas jurídicas) pode ser objeto de regulação das normas jurídicas.

Fixado as premissas da relação jurídico-tributária, assim como seu objeto, passo seguinte é analisar os aspectos relevantes acerca da natureza jurídica dos grupos econômicos e seus reflexos no direito tributário, abordando os requisitos necessários para a caracterização dos denominados grupos de fato e de direito, a fim de demonstrar os limites da imposição de responsabilidade tributária aos integrantes de grupos econômicos e a evolução da jurisprudência sobre o tema.



### 3. GRUPOS ECONÔMICOS: REQUISITOS

O direito de propriedade, livre iniciativa e liberdade contratual é expressamente garantido pela Carta Máxima (BRASIL, 1988) que permite às pessoas jurídicas se organizarem em sociedades tipificadas (incorporações, fusões ou grupos de empresas) visando otimizar suas atividades e concretizar seus objetivos (ordem econômica).

As espécies societárias estão reguladas na Lei nº 6404 (BRASIL, 1976) que, por sua vez, antevê prescrição normativa para a qualificação dos denominados grupos de “de fato” e “de direito”, os quais foram consagrados nas disposições do Capítulo XX da referida Lei.

O artigo 265, §§ 1º e 2[5] prescreve que para a configuração de um grupo de direito é necessário que exista um instrumento formal de vinculação (contrato) entre as partes devidamente registrado perante o órgão competente para validar sua constituição. Por exclusão, o instrumento não formalizado induz a compreensão de que estamos diante de um grupo de fato.

Além da hipótese por exclusão, há outros requisitos normativos que permitem a aferição dos consagrados grupos de fato, conforme leciona Darzé (2018, p. 24):

Para a configuração do grupo de fato, por outro lado, basta que i. uma das sociedades tenha, no mínimo, 10% (dez por cento) do capital social da outra, sem controlá-la (coligadas); ou ii. uma das “empresas seja titular de direitos de sócio sobre a(s) outra(s) que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais, em especial, o de eleger a maioria dos administradores”, hipótese em que será considerada sociedade controladora.

Os integrantes de um grupo econômico têm como características a independência jurídica (personalidade) e a unidade de direção. A distinção da personalidade jurídica das sociedades pertencentes ao mesmo grupo advém da liberdade de contratação prevista na Constituição Federal (BRASIL, 1988, art. 170).



A expressão “grupos econômicos” possui vaguidade e, por isso, o método de interpretação literal não é capaz de resolver a imprecisão. Por existir no ordenamento jurídico diversas definições de grupo econômico (legislação societária, trabalhista, consumerista e previdenciária), somente com o uso do modelo de interpretação sistemática (análise conjunta das normas jurídicas) é que teremos a melhor compreensão do conceito de grupo econômico. (DINIZ, 2013).

Diferentemente das legislações supracitadas, o direito tributário não cuidou de definir o conceito de grupo econômico e, muito menos, em estabelecer as consequências tributárias aquele. A problemática foi lidada pelo Professor Dr. Arnoldo Wald (1977, p. 89) que concluiu: “grupo econômico é um conjunto de empresas que, ligadas por vínculo de coordenação ou subordinação, atuam em sincronia com o intuito de lograr maior eficiência em sua atividade”. Entretanto, a evolução jurisprudencial permitiu aferir que esse conceito sofreu mutação. Tal mutação revela que, a evolução do conceito de grupo de fato foi transferida ao campo da tipologia, em confronto com a estrita legalidade descrita na Carta Máxima (BRASIL. 1988), ampliando as hipóteses de incidência.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ), no julgamento do Recurso Especial 1.467.184/RS, firmou a tese de que as características descritas no artigo 50 do Código Civil (2002) são aptas a construir o conceito de grupo de fato:

PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. AÇÃO CAUTELAR FISCAL AJUIZADA, PELA FAZENDA NACIONAL, COM FUNDAMENTO NO ART. 2º, VI E VII, DA LEI 8.397/92. CASO EM QUE FORAM RECONHECIDAS, À LUZ DAS PROVAS DOS AUTOS, NAS INSTÂNCIAS ORDINÁRIAS, A FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO DE FATO, A CONFUSÃO PATRIMONIAL ENTRE AS EMPRESAS RECORRENTES E A SUA ORGANIZAÇÃO EM ESTRUTURA SOCIETÁRIA MERAMENTE APARENTE. INEXISTÊNCIA DE NEXUS GATIVA DE PRESTAÇÃO JURISDICIONAL. DIVERGÊNCIA JURISPRUDENCIAL NÃO DEMONSTRADA. INADMISSIBILIDADE DO RECURSO ESPECIAL, QUANTO ÀS DEMAIS QUESTÕES, POR INCIDÊNCIA DAS SÚMULAS 7 E 211 DO STJ E 284 DO STF. [...] VII. Quanto aos pontos em que foram tidos, como contrariados, os arts. 2º, VI e VII, e 3º da Lei 8.937/92, 50 do Código Civil e 30, IX, da Lei 8.212/91, o Recurso Especial é inadmissível, por incidência da Súmula 7 do STJ, pois





o Tribunal de origem, soberano no exame do conjunto probatório dos autos, concluiu pela formação de grupo econômico de fato, pela confusão patrimonial entre as empresas, pela sua organização em estrutura societária meramente aparente, pela existência de indícios de que “o grupo criou a MG Transportes para dar continuidade ao negócio, e promoveu o esvaziamento patrimonial da empresa devedora (Transportes Tanello), a fim de eximir-se do pagamento dos débitos tributários” e pela possibilidade de atribuição de solidariedade passiva pelas dívidas entre as várias pessoas jurídicas que formam o grupo econômico, inclusive à luz do art. 30, IX, da Lei 8.212/91, e isto sem prejuízo da existência de arrolamento fiscal recaindo exclusivamente sobre os bens da empresa contribuinte. IX. Recurso Especial parcialmente conhecido e, nessa parte, não provido. (REsp 1467184/ RS, Rel. Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, SEGUNDA TURMA, DJe 25/04/2016).

O julgado se baseou nos comandos prescritivos do artigo 50 do Código Civil (2002) que prescrevem hipóteses de desconsideração da personalidade jurídica, o qual dispõe:

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

Nesse ponto, destacamos certa irresignação quanto a formulação do conceito de grupo porque o Poder Judiciário não tem discricionariedade para ampliar os elementos caracterizadores do conceito imbuído pela lei, não encontrando fundamento jurídico para classificar abuso de personalidade jurídica e confusão patrimonial como permissivos que autorizam ampliar o sujeito passivo descrito na hipótese de incidência direta para criar hipótese de incidência indireta.

Há nítida confusão entre os requisitos que caracteriza o grupo econômico com os requisitos que permitem que o patrimônio dos demais integrantes do grupo econômico respondam pelos débitos tributários da real devedora.

É comum que uma sociedade do grupo econômico ofereça seus bens à penhora para garantir uma execução fiscal de outra sociedade integrante do grupo econômico. Mas,



essa oferta de bens à penhora em processo de execução fiscal não caracteriza confusão patrimonial porque é ato de disposição está previsto em lei, assim como a participação em outra empresa, sem previsão em seus instrumentos internos, não acarreta violação à lei ou abuso de personalidade jurídica.

Nem mesmo o artigo 116 do Código Tributário Nacional (1966) é capaz de salvaguardar as disposições do artigo 50 do Código Civil (2002) porque o que se desconsidera são atos ou negócios incutidos de dissimulação obstando a ocorrência do fato gerador. Por outro lado, há posicionamento da jurisprudência e renomados doutrinadores, como Andrea M. Darzé (2018, p. 59-60) que defendem a aplicação do parágrafo único do artigo 116 ou artigo 50 do Código Civil (2002), como base de imposição tributária as demais sociedades integrantes do grupo econômico, em decorrência das alterações introduzidas pela Lei nº 13.105/2015 no Código de Processo Civil:

Configurada a dissimulação ou a fraude, surge a permissão para a autoridade fiscal desconsiderar os contornos dos atos jurídicos praticados, atingindo-se indistintamente os bens particulares das empresas que compõem o grupo. Ignora-se a separação societária meramente formal tratando seus patrimônios como uma unidade para fins de satisfazer as obrigações contraídas. Nessas situações, entendemos ser possível aplicar o art. 116, parágrafo único, do CTN ou mesmo o art. 50 do Código Civil, agora ainda com mais vigor após sua regulamentação pelos arts. 133 a 137 do Novo CPC, considerando o patrimônio das empresas envolvidas como de uma única pessoa relativamente a algumas operações realizadas de forma fraudulenta.

Desse modo, entendemos que as proposições do julgado apresentam distorções aos requisitos de formação de grupo econômico quando realizado o cotejo entre doutrina e a Lei, na medida em vincula realidades e regimes jurídicos que não se confundem, sendo desarrazoado, ao nosso ver, acolher a ideia de que a evolução dos fatos sociais possa imiscuir-se como mecanismo de tipologia para modificar conceitos legais e ampliar a sujeição aos grupos econômicos de fato, tudo sob a perspectiva da satisfação do crédito público em detrimento de direitos constitucionais.

Tal pensamento melhor será discorrido no item seguinte.





#### **4. A OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA E A SOLIDARIEDADE DOS INTEGRANTES DE GRUPO ECONÔMICO.**

Fixamos no capítulo anterior que o grupo econômico é definido como “um conjunto de empresas que, ligadas por vínculo de coordenação ou subordinação, atuam em sincronia com o intuito de lograr maior eficiência em sua atividade” (WALD, 1977). Destacamos que o grupo econômico pode ser modalizado como de direito (quando regulado pelo instrumento contratual) ou de fato (por exclusão e demais tipificações da legislação societária).

Nesse momento, analisaremos qual o enquadramento legal que fará surgir a obrigação de que outra empresa do grupo econômico pague pelas obrigações tributárias da real devedora e quais os limites legais dessa responsabilidade tributária.

Correntemente vemos a utilização do artigo 124 do Código Tributário Nacional (1966) sendo utilizado como fundamento legal para corresponsabilizar sociedades integrantes de grupos econômicos na hipótese da ocorrência de ilícito (fraude), a despeito do inciso I, regular pela necessidade de prática conjunta do fato gerador.

De forma pormenorizada, a hipótese do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional (1966) trata do “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. Maria Rita Ferragut (2015, p. 962) identifica a ocorrência de interesse comum:

quando as empresas possuem o mesmo corpo diretivo, ou quando há confusão patrimonial entre duas ou mais empresas ou, ainda, quando ocultam ou simulam negócios jurídicos internos visando dificultar ou impedir que a execução fiscal proposta em face de uma delas alcance o patrimônio respectivo.

Entendemos que tal premissa é equivocada porque o interesse econômico advindo da realização do fato impositivo não acarreta a implicação do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional (1966). Exige-se a existência do interesse jurídico comum (direitos e deveres idênticos) como elemento factual para a incidência do tributo.



Ensina Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 386), que o objetivo do legislador:

[...] 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 ocorrência 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 polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação.

O Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou o entendimento no sentido de que não há responsabilidade solidária entre as sociedades do grupo econômico sem que elas tenham concorrido para a prática do fato gerador:

Processual civil e tributário. Agravo regimental no agravo em recurso especial. Execução fiscal. ISS. Sujeição passiva. Arrendamento mercantil. Grupo econômico. Solidariedade. Verificação. Impossibilidade. Súmula 7/STJ. 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’) (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009). 2. ‘Para se concluir sobre a alegada solidariedade entre o banco e a empresa de arrendamento para fins de tributação do ISS, seria necessária a reapreciação do contexto fático-probatório, providência inadmissível em sede de recurso especial, consoante a Súmula 7/STJ’ (AgRg no AREsp 94.238/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 16/10/2012). No mesmo sentido: AgRg no Ag 1.415.293/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 21/09/2012. 3. Agravo regimental não provido. (STJ, AgRg no AREsp n. 603.177/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 19.03.2015)

Destacamos da leitura do voto condutor proferido no Agravo em Recurso Especial nº 603.177/RS, que o interesse comum prescrito no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional (1966) acarreta que as solidariamente obrigadas sejam sujeitos da



relação jurídica que deu origem ao fato gerador. Sentido contrário atrairia sujeitos ao polo passivo da ação fiscal que não concorreram para a ocorrência do fato gerador.

A relevância dos argumentos lançados no precedente delineia atenção, a fim de se evitar que a legalidade seja superada com o intuito de alargar as hipóteses de responsabilização.

Nesse ponto, concluímos que a responsabilização de grupos econômicos com respaldo no artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional (1966) encontra limitações já que o simples fato de uma empresa pertencer ao grupo econômico não justifica o redirecionamento e imputação de responsabilidade pelo adimplemento da obrigação tributária. Além disso, a simples identidade de comando de gestão não representa hipótese de interesse comum.

Noutro giro, o artigo 124, inciso II do Código Tributário Nacional (1966) indica a existência de solidariedade prescrita em Lei. Se faz importante verificar o limite do legislador para definir quem pode ser qualificado como responsável porque, apesar de a solidariedade não se enquadrar nas espécies de responsabilidade, ela está vinculada ao instituto porque só haverá solidariedade se a responsabilidade se fizer presente.

Andréa Medrado Darzé (2010, p.238) aborta o instituto da responsabilidade e da solidariedade afirmando que a lei ordinária (inciso IX, artigo 30, Lei 8212/1991) é capaz de contrariar o Código Tributário Nacional (1966), no caso de prever hipóteses que viessem a alargar o alcance dos dispositivos do Código Tributário que tratam de responsabilidade e solidariedade, e exemplifica esta situação:

Para que fique mais claro o que acabamos de expor, tomemos o art. 130 do CTN a título de exemplo. Nele está prescrito literalmente que os “créditos tributários relativos aos impostos cujo fato gerador seja a propriedade, o domínio útil ou a posse de bens imóveis sub-rogam-se na pessoa do respectivo adquirente”, que passa a ser o único sujeito passivo dos respectivos tributos. Ou seja, estabelece que a obrigação do



responsável exclui a do realizador do fato tributado. Nesse contexto, caso o legislador deseje introduzir regra mantendo o dever do contribuinte em caráter solidário, o instrumento adequado será a lei complementar. Do contrário, ter-se-á norma inidônea para dispor sobre esta específica matéria e, assim, alterar a disposição do Código Tributário Nacional que fixa obrigação exclusiva do sucessor.

Não há, na doutrina e jurisprudência, um consenso sobre o cabimento de imputação de responsabilizar a grupos econômicos com suporte na Lei nº 8212 (1991). Isto porque, sendo a matéria de sujeição reservada a Lei Complementar, parte da doutrina entende que a lei ordinária é formalmente inconstitucional, aplicando-se, assim, os fundamentos da repercussão geral construída no Recurso Extraordinário 562.276/SP[6].

No julgamento do Recurso Extraordinário 562.276/SP, o Supremo Tribunal Federal fixou as premissas e definiu a expressão “solidariedade” prescrita no Código Tributário Nacional (1966) e na Lei Ordinária (8212/1991):

- (i) todas as espécies tributárias, entre as quais as contribuições de seguridade social, estão sujeitas às normas gerais de direito tributário.
- (ii) os elementos essenciais da responsabilidade tributária são matéria da lei complementar de normas gerais de direito tributário (art. 146, III, da CF). Não é claro quais são todos estes elementos, mas o STF afirmou dois: a exigência de previsão legal específica e o vínculo necessário do terceiro com o fato gerador.
- (iii) o preceito do art. 124, II, no sentido de que são solidariamente obrigadas “as pessoas expressamente designadas por lei”, não autoriza o legislador a criar novos casos de responsabilidade tributária sem a observância dos requisitos exigidos pelo art. 128 do CTN.
- (iv) a previsão legal de solidariedade entre devedores pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente.
- (v) o direito à livre iniciativa não pode ser inviabilizado, mesmo que pelas consequências de dada interpretação.



A posição contrária defende que o Código Tributário Nacional (1966, art.128) permitiu ao legislador discorrer sobre responsabilidade tributária, o que validaria as disposições do artigo 30, inciso IX da Lei 8212/1991.

Entendemos que o inciso IX, artigo 30 da Lei 8212 (1991) pode ser aplicado aos grupos econômicos, desde que sejam respeitados os comandos inseridos nos artigos 124 e 128 do Código Tributário Nacional (1966), haja vista as limitações de responsabilidade tributária e solidariedade prescritas nessas normas que integram o direito positivo.

## **5. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

O surgimento da relação jurídica advém da norma editada por agente competente e obedecendo os termos estabelecidos no direito positivo.

No direito tributário, a relação jurídico-tributária é definida pelo vínculo legal, onde a Fazenda Pública se condiciona ao polo ativo e os particulares ao polo passivo, os quais estarão unidos pelo cumprimento de um dever instrumental ou uma prestação pecuniária.

Identificamos que o termo “grupo econômico” é impreciso e, por isso, o método de interpretação literal é incapaz de resolver a vagueza. A existência no ordenamento jurídico de diversas acepções para grupo econômico (legislação societária, trabalhista, consumerista e previdenciária) traz insegurança jurídica e acarreta a necessidade do uso do método de interpretação sistemática para reduzir a imprecisão e construir o melhor significado da acepção a ser aplicada no direito tributário.

Após a redução da vagueza do termo, indicamos que grupo econômico é um conjunto de empresas que, ligadas por vínculo de coordenação ou subordinação, atuam em sincronia com o intuito de lograr maior eficiência em sua atividade.

O estudo buscou analisar a interpretação dada ao conceito de “grupo econômico” na esfera tributária, a fim de verificar e responder se a norma legal permite a criação de



responsabilidade tributária fundada em solidariedade a ser aplicada a grupos econômicos.

Permitiu-se aferir que a Constituição Federal (BRASIL, 1988) autorizou a organização de sociedades para os fins de otimizar suas atividades e concretizar seus objetivos (ordem econômica). Dessa união, vimos que a Lei nº 6404 (1976), tratou de regular a constituição do grupo econômico, vindo a ser caracterizado como “de direito” e “de fato”. Também, a lei definiu como característica do grupo econômico a independência jurídica (personalidade) e a unidade de direção. A distinção da personalidade jurídica das sociedades pertencentes ao mesmo grupo advém da liberdade de contratação prevista na Constituição Federal (BRASIL, 1988, art. 170).

Por não haver no direito tributário uma previsão do que seja o conceito de grupo econômico, o Superior Tribunal de Justiça preencheu a lacuna da lei se utilizando dos critérios contidos no artigo 50 do Código Civil (2002). Todavia, o Poder Judiciário não tem discricionariedade para ampliar os elementos caracterizadores do conceito imbuído pela Lei Complementar, não encontrando fundamento jurídico para classificar abuso de personalidade jurídica e confusão patrimonial como permissivos que autorizam ampliar o sujeito passivo descrito na hipótese de incidência da Regra-Matriz de Incidência Tributária (RMIT).

Lembramos que a desconsideração da personalidade jurídica prevista no artigo 50 do Código Civil (2002), é aceito no meio jurídico para os fins de redirecionamento e imposição de responsabilidade por solidariedade aos integrantes de grupo de fato, criados de “forma fraudulenta”. Mas, a evolução da norma tributária não nos permite identificar uma norma específica para que seja regrado a imposição da obrigação tributária a todos os integrantes do grupo econômico.

Em vista do dissenso da possibilidade de imputação de responsabilidade tributária a grupos econômicos, podemos assentir que o limite dessa responsabilidade tributária está na Constituição Federal (1988, inciso III, art. 146) que conferiu a lei infraconstitucional (CTN) regular normas gerais em matéria de legislação tributária.





As prescrições contidas no artigo 124 do Código Tributário Nacional (1966), não podem ser vistas de modo isolado porque a solidariedade não é forma de eleição de responsabilidade tributária. Sem a vinculação ao fato gerador por todos os integrantes do grupo econômico (CTN, art. 124, I), não existe o interesse comum e, portanto, não há solidariedade. Também, a expressão “as pessoas expressamente designadas em lei” (CTN, art. 124, II), não pode ser lida desacompanhada da prescrição do artigo 128 do Código Tributário Nacional (1966) porque causaria equívoco, ao supor que a definição de obrigados solidários poderia livremente ser regulada pelo legislador.

Por último, espera-se que este artigo tenha auxiliado para delimitar a interpretação do conceito de grupo econômico e as limitações a imposição de responsabilidade tributária impostas pela Constituição Federal (1966), de forma a conciliá-la com os preceitos da norma infraconstitucional (CTN).

## REFERÊNCIAS

ALMEIDA, Marcelo Signorini Prado de Almeida. **Responsabilidade Tributária do Grupo Econômico**. Curitiba. Juruá. 2021.

ATALIBA, Geraldo. **Hipóteses de incidência tributária**. 6ª edição 17ª triagem. São Paulo: Malheiros, 2018.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 – CTN**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l5172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm)> Acesso em: 19 de julho de 2022.

BRASIL. **Constituição Federativa do Brasil de 1988**. Diário Oficial da União, Brasília, DF, de 05 de outubro de 1988. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm)> Acesso em: 19 de julho de 2022.

BRASIL. **Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l8212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm)> Acesso em: 19 de julho de 2022.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002 - CC**. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/L10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/L10406compilada.htm)> Acesso em: 19 de julho de 2022.



BRASIL. **Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015 - CPC.** Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/\\_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm)> Acesso em: 19 de julho de 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Recurso Extraordinário nº 562.276.** Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Normas Gerais de Direito Tributário. Art 146, III, da CF. Art. 135, III, do CTN. Sócio de Sociedade Limitada. Art. 13 da Lei 8.620/93. Inconstitucionalidades Formal e Material. Repercussão Geral. Aplicação da decisão pelos demais Tribunais. Recorrente: União Federal. Recorrido: Owner's Bonés Promocionais LTDA-ME. Relatora: Min. Ellen Gracie, 10 de fevereiro de 2011. Disponível em: <<https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=AC&docID=618883>> Acesso em: 19 de julho de 2022.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Direito Tributário Linguagem e Método.** 4. ed. Noeses: São Paulo, 2011, p.646.

DARZÉ, Andrea M. **Responsabilidade Tributária: Solidariedade e Subsidiariedade.** São Paulo: Noeses. 2010.

DARZÉ, Andrea M. **Responsabilidade Tributária das Empresas que integram grupo econômico – breves considerações à luz da jurisprudência.** São Paulo: Ibet, 2018, pag.24, 59-60.

FERRAGUT, Maria Rita. **Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica e a Responsabilização de grupos econômicos.** São Paulo: Ibet, 2015, pag.962.

MUNIZ, João Guilherme de Moura Rocha Parente. **Sobre o conceito de grupo econômico no direito brasileiro.** Revista Jus Navigandi, ISSN 1518-4862, Teresina, ano 18, n. 3688, 6 ago. 2013. Disponível em: <https://jus.com.br/artigos/25114>. Acesso em 24 jul. 2022.

NEDER, Marcos Vinícius. Et al. **Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu conceito.** São Paulo. Dialética. 2007.

SAVIGNY, Friedrich-Carl von. **Sistema del derecho romano actual.** Pamplona: Analecta, 2004, v.1, t.1, p.258. Traduzi.

VILANOVA, Lourival. **Causalidade e relação no direito.** São Paulo: Saraiva, 1989.

WALD, A. **Algumas considerações sobre as sociedades coligadas e os grupos de sociedade na nova Lei de Sociedades Anônimas.** Revista Forense, Rio de Janeiro, 258: 83-94, abr.-jun. 1977, pag. 89.



## APÊNDICE - REFERÊNCIA NOTA DE RODAPÉ

2. Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I - contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.

3. Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto.

4. 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.

5. Art. 265. 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.

- 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.
- 2º A participação recíproca das sociedades do grupo obedecerá ao disposto no artigo 244.



6. RE n. 562.276, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, Repercussão geral, j. 03.11.2010, publicado em 10.02.2011.

Enviado: Junho, 2021.

Aprovado: Agosto, 2022.

---

<sup>1</sup> Mestranda em Direito no núcleo de pesquisa em Direito Tributário da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Pós-Graduada em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, Pós-Graduada em Compliance pela Fundação Getúlio Vargas / FGV LAW-SP e Bacharel em Direito pela Universidade Paulista - UNIP-SP.