

## **A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO**

Bruna Nunes de Quadros<sup>1</sup>

Fábio Canazaro<sup>2</sup>

### **RESUMO**

O presente artigo tem por objetivo analisar a atribuição de responsabilidade tributária de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. Para atingir o referido objetivo é realizado um estudo sobre o tema, com auxílio da doutrina, legislação e da jurisprudência. As primeiras linhas do estudo foram dedicadas à instrução da relação jurídico tributária e, posteriormente, é abordada a temática da responsabilidade tributária, notadamente, a responsabilidade tributária solidária, a qual retém demasiada importância para o objeto deste estudo. Em sequência, busca-se identificar o fenômeno dos grupos econômicos, com amparo na legislação vigente e no plano jurisprudencial, com precedentes, previamente selecionados, na esfera administrativa e judicial. Após essa solidificação conceitual, a pretensão é compreender como o tributo pode ser instituído em face dos grupos empresariais, para tanto, é verificado quando pode ocorrer a responsabilidade e em decorrência de que fatos pode ser alcançada. Diante disso, parte-se de duas premissas, a responsabilidade pela prática conjunta em decorrência de ato lícito, e por sua vez, a conduta ilícita, que ocasionará a responsabilidade em planos diversos. Com base nesses apontamentos, busca-se, com isso, contribuir com o debate sobre o tema e, assim, revelar apontamentos críticos e conclusões sobre a imposição de responsabilidade tributária aos grupos societários.

**PALAVRAS-CHAVE:** Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Grupo Econômico. Interesse comum. Ato ilícito. Desconsideração da Personalidade Jurídica.

### **1 INTRODUÇÃO**

No atual cenário do país, com os momentos difíceis os quais está percorrendo a economia, bem como as oscilações políticas, que estão produzindo diretamente uma interferência negativa na atividade empresarial, está cada vez mais comum o surgimento de novas vertentes, como medidas alternativas, com o intuito de aumentar a circulação de ativos e manter a continuidade da atividade empresarial. Diante disso, funda-se o surgimento dos grupos econômicos, que são grupos de empresas que se reúnem com objetivos em comum, como potencializar os lucros, a expansão do capital e a abertura de novas relações comerciais.

Atento a esse fenômeno societário, a Administração Pública Tributária vem apresentando diversos fundamentos para imposição da responsabilidade tributária a estes grupos empresariais, assim, o presente estudo tem por propósito analisar estes fundamentos e os momentos corretos de sua aplicação, à luz da lei, da doutrina e da jurisprudência. Para tanto, as linhas iniciais

---

<sup>1</sup>Acadêmica do Curso de Ciências Jurídicas e Sociais pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. E-mail: bruna.quadros@acad.pucrs.br.

<sup>2</sup>Orientador professor adjunto do curso de Direito da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. E-mail: fabio.canazaro@pucrs.br

destinam-se ao exame da relação jurídico tributária, retratando as suas peculiaridades e as partes que integram este liame tributário. Para estruturar a argumentação, é exposta uma pesquisa sobre a responsabilidade tributária, isto porque, através das regras gerais, é possível compreender o funcionamento da responsabilidade tributária e o posicionamento da jurisprudência. Ademais, o conhecimento da responsabilidade tributária solidária torna-se indispensável para averiguação deste propósito, uma vez que o critério utilizado pelo credor do crédito tributário, é a responsabilidade em caráter solidário.

Encerrando as notas introdutórias, é formulado o conceito de grupo econômico, todavia, diante da falta de legislação na esfera tributária, é exposta a concepção deste aglomerado, através do que está previsto na legislação societária e trabalhista. Com base nesses conceitos, aparece as principais características do grupo econômico, que são a existência de um centro de controle, personalidade jurídica própria e a autonomia patrimonial. Para aprimorar o estudo, apresenta-se a intensa controversa sobre o fundamento do interesse comum, visto que a Fazenda Pública vem apresentando uma interpretação ampla, apenas argumentando pelo interesse econômico, o que se qualifica uma justificativa profundamente frágil.

Frente a este panorama, é explanado o estudo da responsabilidade dos grupos econômicos, neste ponto, os conteúdos norteadores da responsabilidade são a prática conjunta do fato gerador que trará resultado na atuação conjunta do aglomerado. Em continuidade, apresenta-se o ponto vulnerável desta responsabilização, o alcance do encargo tributário em face das sociedades membros pela prática de ato ilícito; a este respeito, parte-se de dois planos, a participação ou não das sociedades integrantes na prática contrária ao exigido pela lei, este questionamento repercute em justificativas distintas.

Com efeito, para buscar um estudo aprofundado, é avaliado precedentes que reconhecem a responsabilidade das sociedades quando derivam de condutas ilícitas. A partir desse conhecimento, é registrado o posicionamento equivocado da jurisprudência, que reconhece a existência de grupo econômico de fato como uma conduta ilícita. É exposto, ainda, que em consequência deste entendimento, há a aplicação do incidente de descon sideração da personalidade jurídica - sendo que o seu uso é questionável no âmbito tributário.

A escolha do tema foi motivada pela percepção de inúmeras insurgências quanto à responsabilidade dos grupos econômicos e a utilização de justificativas equivocadas para atingir tal responsabilidade. Uma vez que se faz essencial o exame dos diferentes lineamentos da responsabilidade dos grupos de empresas e as suas repercussões no plano prático. Diante deste cenário, o presente artigo pretende analisar os fundamentos que alicerçam a responsabilidade das sociedades que integram o grupo econômico, evidenciando as suas inexactidões materiais ou procedimentais, tencionando a uma precisa aplicação da lei.

Para alcançar o propósito do presente trabalho, é utilizado o método de abordagem dedutiva e dialética. Em face de que é analisada a legislação vigente, a coleta de precedentes, com a subsequente avaliação dos argumentos jurisprudenciais utilizados, bem como a revisão bibliográfica que ampara a apreciação conclusiva.

A relevância desta pesquisa, mostra-se na contribuição para o estudo deste fenômeno empresarial, em virtude da pouca matéria legislativa sobre o tema e a vulgarização da responsabilidade tributária, torna-se essencial promover reflexões para a aplicação precisa da lei. Ainda, é possível identificar a sua relevância social, na medida em que a atividade empresarial possui expressiva importância para a sociedade, em razão de que ao explorar a atividade econômica e visar o lucro, tal promove interações econômicas consumindo e impulsionando o desenvolvimento econômico do país, bem como a geração de empregos.

## 2 A RELAÇÃO JURÍDICA TRIBUTÁRIA E A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Antes de adentrar na relação jurídico tributária, é significativo tecer algumas considerações sobre a relação jurídica, que se demonstra como uma característica necessária do convívio em sociedade. Em virtude de que no exercício das relações sociais se faz necessário uma interação entre os membros e, em muitos casos, possui interesse para o ordenamento jurídico, que através de princípios e normas regula as relações entre os integrantes do agrupamento social.

Atentando-se a isso, a relação jurídica se qualifica pela existência de duas ou mais pessoas ligadas por um objeto jurídico, que irá produzir efeitos legais. Entre os elementos caracterizadores da relação jurídica está a presença do sujeito ativo, que é o titular do direito, quem pode exigir o cumprimento da obrigação do sujeito passivo o qual, por sua vez, é o titular do dever, aquele que possui a obrigação de prestar o cumprimento. Finalmente, não se pode esquecer da existência de um objeto lícito, que deve possuir uma valoração econômica.

Transmitindo estes elementos para a esfera tributária, a relação jurídica tributária, pode ser definida como um vínculo estabelecido por lei, que no polo ativo está a Fazenda Pública e no outro polo o sujeito passivo, unidos pelo cumprimento de uma prestação pecuniária (tributo) ou não pecuniária (deveres instrumentais)<sup>3</sup>.

A título de explicação, é imperioso destacar que muito se discutiu na doutrina internacional sobre qual seria a natureza da relação jurídica tributária. Assim, diante de tal argumentação, surgiram correntes doutrinárias, uma delas na Itália, defendida por Giannini<sup>4</sup>, estabelece que esta relação possui natureza obrigacional e não apresenta distinção quanto a uma obrigação de direito privado. Em contraposição, ocorreu o surgimento de uma segunda corrente, iniciada na Alemanha, defendida por Heinz Paulick,<sup>5</sup> sustenta que a relação tributária possui um grau de autoritarismo, tendo em vista que o Estado é o titular da soberania tributária enquanto a outra parte está em relação de subordinação. Fundamenta, ainda, que é uma imposição coercitiva ao pagamento do tributo e as partes não estariam em igualdade obrigacional para configurar uma relação privada.

Isto posto, nota-se que a relação jurídica tributária não possui natureza coercitiva, haja vista que um dos princípios que norteiam o ordenamento jurídico é a legalidade. Assim, o Estado apenas realiza a cobrança pelo crédito tributário quando houver expressa previsão em lei e a integração do fato com a hipótese normativa, o que se presume que a Fazenda Pública não tem como dispor livremente de sua vontade. No entanto, é significativo ressaltar, que a relação tributária não ocorre entre particulares, um dos polos da relação tributária é o Estado, que detém a supremacia do interesse público em contraposição a outra parte e, a presença do mesmo na relação possui uma série de peculiaridades que a coloca em distinção das demais relações de natureza contratual privada. Diante disso, conclui-se que a natureza da relação jurídico tributária não é coercitiva e tão pouco uma relação contratual particular; a relação jurídica tributária possui uma natureza própria, visto que possui características particulares que se aplicam apenas a esta modalidade de relação.

Nesse sentido são os ensinamentos de Dino Jarach:

---

<sup>3</sup> TORRES, Ricardo Lobo. **Curso de direito financeiro e tributário**. 2. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 1995. p. 354.

<sup>4</sup> GIANINI, A. D. **Istituzioni di diritto tributário**. Madrid: Dott Giuffrè, 1974. p. 90-91.

<sup>5</sup> PAULICK, Heinz. **La ordenanza tributária de la República Federal Alemana. su funcion y significado para el derecho tributário**: ordenanza tributária alemana. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1980. p. 38-39.

[...] há uma diferença na estrutura legal entre a relação tributária obrigatória e as relações obrigatórias de direito privado. A característica do imposto que geralmente se mostra como uma obrigação de direito público, não significa que o crédito tributário seja o Estado ou outra entidade pública e que o objetivo ou a função do imposto seja satisfazer uma necessidade pública [...] devem reconhecer uma natureza diferente a esta relação, ou estão em contradição lógica na medida em que tentam sustentar, como é exato, a identidade da estrutura legal entre a obrigação tributária e as obrigações legais do direito privado. (tradução nossa)<sup>6</sup>

Com base nestes conceitos, a relação jurídica tributária é uma relação de direito público que ocorre mediante atos administrativos e, assim, é formada por um encadeamento de procedimentos que proporcionam o surgimento da obrigação e do crédito tributário e ao fim a extinção do débito. Em um primeiro momento, deve ocorrer a hipótese de incidência, que nada mais é do que a situação criada pelo legislador que prevê que determinada conduta ensejará em um dever de pagar o tributo. Em momento posterior, ocorre o fato gerador que é a realização da conduta prevista em lei, realizada pelo contribuinte, isto é, a materialização da incidência tributária.

No que diz respeito aos sujeitos da relação, o sujeito ativo, previsto no art. 119<sup>7</sup> do Código Tributário Nacional, é o polo da relação obrigacional preenchido por pessoa jurídica de direito público titular da competência para exigir o seu cumprimento. Naturalmente, esta competência é exercida pela Fazenda Pública, que é o órgão do Poder Executivo competente para executar as leis tributárias e fiscalizar o pagamento dos tributos, cabendo a ele o recolhimento, aos cofres públicos, do montante exigido.

No tocante ao sujeito passivo, nota-se que a Constituição Federal não define, de forma expressa, quem seja o sujeito passivo da relação tributária, apenas limitando os critérios para sua definição, competindo ao legislador infraconstitucional estabelecer quem são. Em vista disso, o Código Tributário, nos artigos 121<sup>8</sup> e 122<sup>9</sup>, define como sujeito passivo da obrigação tributária aquela pessoa obrigada ao pagamento do tributo na obrigação principal e acessória ou penalidade

<sup>6</sup> No original consta “[...] hay diferencia de estructura juridica entre la relacion obligatoria tributaria y relaciones obligatorias del derecho privado. La caracteristica del tributo que se acostumbra poner en evidencia, de ser una obligacion de derecho público, no significa sino que el sujeto activo, que tiene la pretension o el credito tributario es el Estado u outra entidad pública y que la finalidad o la funcion del tributo es la de satisfacer una necesidad pública [...] deben reconocer una natureraleza diferente a esta relacion, o se encuentran en contradicion logica em cuanto tratan de sostener, como es exacto, la identidad de estructura juridica entre la obligacion tributaria y las obligaciones legales del derecho privado.” (JARACH, Dino. **El hecho imponible. teoria general del derecho tributario sustantivo**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo – Perrot, 1982. p. 57)

<sup>7</sup> Art. 119 Sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento. (BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 23 maio 2019.)

<sup>8</sup> Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento do 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. (BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 23 maio 2019.)

<sup>9</sup> Art. 122. Sujeito passivo da obrigação acessória é a pessoa obrigada às prestações que constituam o seu objeto (BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 23 maio 2019.)

pecuniária, desta forma, constata-se que é aquele que se encontra na posição de devedor, isto é, quem sofrerá a perda patrimonial para adimplir a obrigação tributária.

Em atenção ao dispositivo legal, percebe-se que o legislador estabelece que a sujeição passiva é o gênero e que desta derivam duas espécies que são o contribuinte e o responsável. Isto posto, nota-se que o contribuinte é o obrigado direito e pessoal pelo pagamento do tributo, ou seja, quem realiza diretamente o fato gerador, nas palavras de Regina Helena Costa é “aquele que protagoniza o fato descrito na hipótese de incidência tributária”<sup>10</sup>.

O responsável, ao seu turno, não assume a posição de contribuinte, mas é chamado a cumprir a obrigação tributária por expressa previsão na lei, este responsável é conhecido pela doutrina como sujeito passivo indireto, visto que é um terceiro que se torna devedor do tributo. Assim, tanto o terceiro como o contribuinte podem ser obrigados ao adimplemento do tributo, mas suas obrigações estão previstas em dispositivos legais diversos e em diferentes hipóteses de incidência<sup>11</sup>. Diante da relevância do tema da responsabilidade tributária para o presente artigo, o conteúdo será objeto de estudo específico a seguir.

## 2.1 NOÇÕES GERAIS DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Com auxílio ao que dispõe a legislação tributária, depreende-se que a responsabilidade tributária ocorre quando um terceiro, que não praticou o fato gerador, está obrigado ao adimplemento do crédito tributário por expressa previsão na lei. Como exemplo, é o caso de alguém que paga rendimentos a outrem, e com isso torna-se obrigado ao recolhimento do imposto sobre a renda na fonte; observa-se, neste caso, que o fato gerador “auferir renda” não foi praticado pelo responsável, inexistindo, portanto, a denominada legalmente “relação direta” fato que, todavia, não afasta o dever de recolhimento, o qual decorre de expressa previsão legal<sup>12</sup>.

Acertadamente, Leandro Paulsen<sup>13</sup> conceitua a responsabilidade tributária:

A responsabilidade tributária é o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não o contribuinte de determinado tributo (responsável tributário) que, por se encontrar em situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados atos úteis à Administração tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o façam, sob pena de responder com seu patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte.

Para Alejandro Moreno:

Diversamente dos obrigados principais, estes outros obrigados secundários não estão em relação com o fato impositivo do tributo, senão com outro pressuposto de fato

<sup>10</sup>COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: constituição e o código tributário nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. p. 167.

<sup>11</sup>PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 4. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2012. p. 143.

<sup>12</sup>MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Substituição Tributária, normas de competência da responsabilidade tributária definidas na Constituição Federal. In: FERREIRA NETO, Arthur M.; NICHELE, Rafael (coord.). **Curso avançado de substituição tributária: modalidades e direitos do contribuinte**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016, p. 80-91. p. 86.

<sup>13</sup>PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e Substituição tributária**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014. p. 62

diferente, próprio e específico, o qual é pressuposto da responsabilidade em que cada caso seja previsto em lei<sup>14</sup>.

Em linhas gerais, merece destaque que o responsável não pode ser escolhido livremente, por juízo de conveniência e oportunidade; é necessária uma previsão legal e, ainda, que haja um vínculo econômico ou jurídico com o fato gerador ou com o contribuinte<sup>15</sup>. Diante de tais afirmações, nota-se que o estudo da responsabilidade tributária é fundamental para o exercício fiscal do Estado, tendo em vista que se trata de uma responsabilidade extraordinária; uma vez que terceiro é compelido ao ônus de realizar o pagamento do tributo, conquanto, não tenha realizado o fato gerador.

Desta forma, o tema da responsabilidade tributária já foi alvo de grandes estudos pela doutrina, principalmente, quando se procura definir quem é este terceiro na relação. Além disso, a doutrina que leciona sobre o assunto, não se importa apenas em conceituar o que é a responsabilidade, mas também em classificá-la. Conquanto, tem-se por certo, que não existe consenso entre os doutrinadores sobre quais seriam as espécies de responsabilidade tributária, alguns apontam a existência de duas espécies, como Rubens Gomes de Souza<sup>16</sup>, enquanto outros, como Paulo de Barros Carvalho<sup>17</sup>, sustenta a existência de três espécies de responsabilidade.

Diante disso, observa-se que o Código Tributário, por sua vez, apresenta três modalidades de responsabilidade tributária. Uma delas é a responsabilidade por sucessão, a qual se apresenta por uma típica responsabilidade por transferência, isto porque, após a ocorrência de um fato, a responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário é transferida a outra pessoa. Exemplo desta responsabilidade é a alienação de um imóvel, considerando que o bem carrega consigo a tributação, o novo titular do bem será o responsável pelo adimplemento da carga tributária que irá acompanhar o bem.

A legislação tributária apresenta, ainda, a responsabilidade tributária de terceiro, a qual se trata de uma responsabilidade subsidiária, visto que apenas será cobrado do responsável quando não for possível o adimplemento pelo contribuinte. Em vista disso, compreende-se que a exigência tributária será efetuada primeiro do contribuinte, quando não alcançar êxito a cobrança do crédito será redirecionada ao responsável. O art. 135, no que lhe concerne, prevê a prática de uma conduta ilícita, com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatuto; a este respeito há a necessidade de um nexo de causalidade entre a obrigação tributária e a prática do ato ilícito, dado que, o artigo determina que a obrigação tributária seja resultante da prática de atos ilegais ou abusivos<sup>18</sup>.

Por fim, a responsabilidade denominada como infração, é aquela em que o responsável cometeu uma infração contra as normas de Direito Tributário. Esta infração ocorre em face da

<sup>14</sup>No original consta: a diferencia de los obligados principales, estos otros obligados secundarios no estan en relacion con hecho imponible del tributo, sino con otro presupuesto de hecho diferente, propio y especifico, cual es presupuesto de la responsabilidad que en cada caso haya definido la ley. (MORENO, Alejandro Menendez. **Derecho financiero y tributario lecciones de catedra**. Valladolid Espanha: Lex Nova, 2000. p. 125).

<sup>15</sup>ATALIBA, Geraldo. Sujeição Direta e Indireta. Responsabilidade Tributária - Destinatário legal tributário- Aspecto pessoal da hipótese de incidência. **Revista de Direito Público**. São Paulo. n. 29. 1974. p. 249.

<sup>16</sup>Antes da vigência do atual Código Tributário Nacional, o autor defendia a existência da responsabilidade por substituição e por transferência. (SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de Legislação Tributária**. São Paulo: Póstuma, 1975. p. 356).

<sup>17</sup>Aponta a existência de responsabilidade dos sucessores, de terceiro e a responsabilidade por infração. (CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 630,635 e 637).

<sup>18</sup>HOLANDA, Sara Maria de Moraes. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica na esfera do direito tributário. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo. v. 06, p. 135-153. maio/jun. 2017. Artigo consultado na Base de Dados RT *online* mediante assinatura. Em pdf 1-13.p 138.

pessoa jurídica, assim, responde pessoalmente e, somente ele, sem que haja a necessidade de cobrar primeiro do contribuinte. Importante expor que nesta modalidade há, inclusive, a exclusão do contribuinte de polo passivo, dado que, segundo a doutrina, ele foi vítima do ato que ensejou a responsabilidade. Como ensina Luís Eduardo Schoueri, “se o agente incorre diretamente no fato jurídico tributário, então não há como exigir da pessoa jurídica o tributo: o próprio agente deve responder pelo tributo e pela penalidade”<sup>19</sup>

### 2.1.1 Solidariedade Tributária

No âmbito cível há solidariedade quando houver uma multiplicidade de credores ou devedores e cada um dos credores possui o comando de exigir o cumprimento integral do débito e cada devedor ficará obrigado ao adimplemento integral. Neste campo, as três principais características da obrigação solidária são a pluralidades de credores, devedores ou ambos, identidade jurídica do objeto e a corresponsabilidade entre os interessados<sup>20</sup>.

Focando tais ensinamentos na solidariedade passiva, pode-se concluir que o objetivo é aumentar a garantia e a segurança do pagamento do valor devido. Além disso, a exigência ao pagamento do tributo pode se fazer a quem possuir mais condições ao adimplemento ou bens penhoráveis<sup>21</sup>, assim, não é necessário que o cumprimento seja exigido primeiro de um dos devedores, podendo optar livremente por qualquer deles, portanto, não há benefício de ordem ou de divisão, mesmo que a dívida tenha sido contraída por apenas um dos devedores<sup>22</sup>.

Transferindo esses conceitos ao direito tributário, há mais de uma pessoa no polo passivo e todas participaram da constituição do fato gerador, possibilitando ao Estado exigir o cumprimento integral do crédito de qualquer delas. A título de exemplo, pode se colocar a relação em que várias pessoas são coproprietárias de um mesmo imóvel urbano e, naturalmente, todos são coobrigados solidariamente ao pagamento do IPTU, como se a dívida fosse exclusivamente sua<sup>23</sup>.

A solidariedade tributária encontra-se prevista no art. 124<sup>24</sup> do Código Tributário e, apresenta dois pressupostos, que são o interesse comum na situação que constituiu o fato gerador e a expressa disposição da lei. Para Andréa Darzé, o primeiro inciso trata-se de norma que regula

<sup>19</sup>SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 540.

<sup>20</sup>DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro**: teoria geral das obrigações. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 157. v. 2

<sup>21</sup>DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. Dissertação. (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2016. A versão eletrônica com texto completo. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7066> Acesso em: 28 abr. 2019.

<sup>22</sup>DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária**: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010. p. 227.

<sup>23</sup>VILELLA, Gilberto Etchaluz. A solidariedade Tributária- Reflexões sobre a exegese do art. 124 do CTN. **Revista Tributária de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 42, p. 77-84. Jan/fev. 2002. Artigo consultado na Base de Dados RT *online* mediante assinatura. Em pdf 1-7. p. 4.

<sup>24</sup>Art. 124. São solidariamente obrigadas:

- I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;
- II- as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo Único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem (BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 30 maio 2019.)

o procedimento para constituição crédito expedindo norma individual, e o segundo refere-se a norma para instituir o tributo, definindo os vínculos de solidariedade<sup>25</sup>.

Diante do exposto, conclui-se que se as partes que tiverem interesse comum na situação que constituiu o fato gerador serão obrigadas por pressuposição, com a participação do sujeito ao fato, o interesse já produz efeitos de solidariedade. Por outro lado, nos demais casos haverá solidariedade por expressa disposição legal, no qual a lei irá reconhecer que dois ou mais sujeitos são coobrigados solidariamente pelo pagamento pelo pagamento do tributo.

## 2.2 RESPONSABILIDADE EM CARÁTER SOLIDÁRIO

O tema da responsabilidade tributária solidária é de suma importância para o objeto de estudo deste artigo, haja vista que um dos fundamentos utilizados pela Fazenda Pública para reconhecimento da responsabilidade do grupo econômico é a solidariedade no pagamento dos créditos tributários, conforme previsto no art. 124 do Código Tributário Nacional.

É praticamente pacífico o entendimento da jurisprudência<sup>26</sup> que nos casos de reconhecimento da responsabilidade solidária pelo interesse comum não é necessária uma previsão legal que reconheça a solidariedade dos devedores sendo suficiente, apenas, o fundamento do inciso I. Todavia, alguns autores como Aliomar Baleeiro<sup>27</sup>, defendem que é necessária a previsão legal nesse sentido na norma instituidora do tributo. Diverso a esse posicionamento, Luciano Amaro<sup>28</sup>, alega ser insustentável defender tal argumento dado que, estaria tornando o inciso I inútil, e todos as hipóteses caberiam apenas ao inciso II, que é o posicionamento adotado pelos tribunais.

Efetuados esses esclarecimentos, podemos seguir com o estudo da responsabilidade solidária, em especial, ao interesse comum, que é o fundamento para o reconhecimento da solidariedade entre as empresas integrantes do mesmo grupo econômico. Diante disso, podemos definir que há interesse comum para o direito tributário quando todos os envolvidos tenham interesse jurídico no fato gerador.

Contudo, não há consenso na doutrina, porquanto, existem estudiosos que lecionam que é aceitável apenas o interesse econômico. Todavia, delimitar que o interesse comum ocorre quando as partes anseiam apenas o proveito econômico é uma alegação insensata, tendo em vista que muitos integrantes da atividade anseiam o proveito econômico nos fatos realizados, inclusive o próprio Estado.

Desta forma, seguir na perspectiva do interesse econômico estaria alcançando uma abrangência colossal da expressão interesse em comum, por esse ângulo, Maria Rita Ferragut

---

<sup>25</sup>DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010. p. 229

<sup>26</sup>Vide, por exemplo: BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Primeira Turma). **Agravo Regimental nos Embargos de Declaração no Recurso Especial nº 0015834**. [...] o art. 124 do Código Tributário, ao tratar da solidariedade na seara tributária, fixa que a mesma não comporta benefício de ordem (parágrafo único) quando se estabeleça que as pessoas tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador e entre as pessoas expressamente designadas por lei, o que importa em evidente tautologia, uma vez que a inaplicabilidade do benefício decorre da essência do instituto em tela [...] Relator Ministro Luiz Fux, julgado em 05 de agosto de 2010. Disponível em <http://www.stj.jus.br/SCON/decisoes/doc.jsp> Acesso em: 13 maio 2019.

<sup>27</sup>BALEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995. p. 471-472

<sup>28</sup>AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.



entende por interesse comum a ausência de interesses jurídicos opostos na situação que constitua o fato jurídico tributário somado ao proveito conjunto dessa situação<sup>29</sup>.

Ademais, seguindo no estudo da responsabilidade em caráter tributário, corrobora-se que a terminologia de responsabilidade solidária está equivocada, visto que a solidariedade é reconhecida entre contribuintes e não entre contribuintes e responsáveis. Desse modo, a solidariedade não é hipótese de responsabilidade tributária, mas previsão acerca da extensão do ônus que incumbe a cada um dos sujeitos passivos<sup>30</sup>. Misabel Derzi<sup>31</sup>, nessa linha, apresenta a distinção entre responsabilidade e solidariedade “A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade, como querem alguns. [...] a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias”

De posse dessas lições doutrinárias, e partindo da premissa de que não há benefício de ordem na solidariedade, e o credor tributário pode cobrar de qualquer um dos sujeitos passivos, mesmo que dívida tenha sido contraída por apenas um deles. Essa regra está em enftretamento com os contornos da responsabilidade tributária, isto porque, a responsabilidade tributária é subsidiária ou pessoal. Ou seja, há um devedor principal e apenas quando não for possível exigir deste, o responsável será chamado para satisfazer o crédito, por sua vez, quando a responsabilidade for pessoal apenas o responsável será obrigado ao pagamento do tributo, sem haver a possibilidade de cobrar do contribuinte originário.

### 3 GRUPOS ECONÔMICOS

Diferente do que ocorre com as pessoas jurídicas de direito público, que apenas podem realizar atos que estão previstos em lei, as pessoas jurídicas de direito privado, podem fazer tudo aquilo que a lei não proibir. Diante de tal afirmação, se conclui que as pessoas jurídicas de direito privado detêm autonomia de vontade nas decisões de sua gestão e organização. Esta afirmação, encontra respaldo constitucional no art. 170<sup>32</sup>, que prevê o princípio da livre iniciativa, que garante aos particulares a possibilidade de empreenderem de forma livre, desde que observada as bases legais.

Diante desta autonomia de vontade e da complexidade do exercício da atividade empresarial, a formação destes aglomerados societários se torna uma saída vantajosa para as empresas. Em razão de que, as sociedades que integram grupo econômico podem dividir suas atividades e atribuições visando uma forma de aperfeiçoar suas prestações de serviços, aumentar relações e garantir resultados financeiros superiores.

---

<sup>29</sup>FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2013. p. 80.

<sup>30</sup>TAVARES, Alexandre Macedo. A (in)compensabilidade tributária de débitos próprios com créditos pertencentes a empresas integrantes de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 195, p. 26–36, dez., 2011. p. 32.

<sup>31</sup>DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização da obra de BALLEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003. p. 729.

<sup>32</sup>Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios: [...]

Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei. (BRASIL. [Constituição (1988)] Constituição Federal. Texto compilado até a Emenda Constitucional nº 99 de 14/12/2017. Brasília, DF: Senado Federal, 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: 10 maio 2019.

De forma sucinta, com o propósito de embasar o estudo do grupo econômico, é reputado redigir algumas considerações sobre o seu surgimento histórico. Assim, principalmente após a 2ª Guerra, com a ocorrência de profundas mudanças no âmbito social e econômico, se presenciou o surgimento de novas técnicas societárias, as empresas viram na oportunidade de aglutinação societária um ensejo para atender as novas exigências<sup>33</sup>. Segundo ensina Susy Elisabeth Elizabeth Cavalcante Koury<sup>34</sup>, a partir do Século XIX graças a uma acumulação de capital e o poder das sociedades anônimas, houve uma tendência mundial a formação de grandes corporações de sociedade.

No direito brasileiro, seguindo esta esteira mundial, se passou a observar o surgimento desses grupos nas últimas décadas do século XX. As empresas passaram a estender suas atividades com a prática conjunta ampliando seus objetos e suas relações no mercado econômico, assim, o trabalho individualizado passou a ser deixado de lado para o surgimento dos grupos econômicos. A formação desses grupos tornou-se uma ferramenta tão valorosa para o exercício da economia no Brasil que, segundo pesquisas realizadas no ano de 2010 os grupos econômicos obtiveram uma receita total de 2,3 trilhões de reais, em setores como indústria, comércio e serviços<sup>35</sup>; ainda, segundo pesquisa da Revista Exame<sup>36</sup>, entre os grupos econômicos da América Latina, o Brasil é o país com maior número de grupos no ranking dos maiores da região.

Atentos a este fenômeno empresarial, estudiosos do Direito Empresarial, iniciaram uma busca para conceituar o que seriam esses grupos econômicos. Dentre estes está Ricardo Negrão, que define o grupo econômico como uma combinação de esforços entre as sociedades pertencentes ao mesmo grupo, com o objetivo de alcançar melhores resultados, mediante a participação de recursos para participar da atividade<sup>37</sup>. Aproveitando-se dos ensinamentos de Fabiana Del Padre Tomé<sup>38</sup>, os grupos econômicos são constituídos quando empresas distintas e com personalidades jurídicas autônomas, estão economicamente afetadas uma pelas outras, isto é, o resultado econômico de uma traz implicações financeiras para a outra.

Seguindo nesta análise, buscando esclarecimentos na legislação brasileira sobre o exercício desses grupos, se constata a existência de propostas em diversos ramos do direito. Na Lei das Sociedades Anônimas, encontra-se o art. 265<sup>39</sup> que se utiliza da expressão grupos de sociedades,

<sup>33</sup>REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2008. p. 273.

<sup>34</sup>KOURY, Susy Elisabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica e os grupos de empresas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 62.

<sup>35</sup>200 MAIORES - Análise das maiores organizações do país, desde suas estruturas acionárias ao quadro de dirigentes. **Valor Grandes Grupos**, São Paulo, dez. 2011. p. 04. Disponível em: <https://midiakit.valor.com.br/?p=17>. Acesso em: 18 abr. 2019.

<sup>36</sup>MELHORES e Maiores. Os 200 maiores grupos empresariais da América Latina. **Exame**, São Paulo, ago. 2017. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/revista-exame/200-maiores-grupos-america-latina/>. Acesso em: 18 abr. 2019.

<sup>37</sup>NEGRÃO, Ricardo. **Manual de direito comercial e de empresa**. 9. ed. São Paulo. Saraiva. 2012. p. 517. v. I

<sup>38</sup>TOMÉ, Fabiana Del Padre. Análise da Responsabilidade Tributária de empresas pertencentes a um “Grupo Econômico”. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 615-629. p. 617.

<sup>39</sup> Art. 265. A sociedade controlada e suas controladas podem constituir, nos termos deste capítulo, grupos de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para realização dos respectivos objetos, ou participar de atividades ou empreendimento comuns.

§1º A sociedade controlada, 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. (BRASIL. **Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em: 25 maio 2019)

e evidencia os requisitos para constituição formal dos grupos econômicos<sup>40</sup>. Portanto, para que haja a organização formal do grupo econômico, são necessários três requisitos, que são a coligação entre as empresas, a comunhão de esforços para atingir objetivos econômicos, e por fim, a elaboração de um contrato escrito. Na legislação trabalhista também se encontra a figura do grupo econômico, no art. 2º<sup>41</sup> da Consolidação das Leis do Trabalho, o aglomerado societário é definido pela existência de sociedades que estão sob direção, controle ou administração de outra<sup>42</sup>.

Na esfera tributária, em que pese a pouca normatização sobre a matéria, também é possível encontrar a figura dos grupos econômicos, a Lei nº 8.212/91<sup>43</sup>, Lei Orgânica da Seguridade Social, no art. 30, inciso IX, reconhece que a responsabilidade dos grupos é solidária quanto ao pagamento das contribuições da seguridade social. Ainda, com relação ao tópico, a Administração Fazendária Federal editou a Instrução Normativa nº 971/2009<sup>44</sup>, que regula as normas gerais de tributação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social, com a seguinte redação:

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.

A partir da interpretação destes dispositivos legais, observa-se que os grupos econômicos carregam consigo três características principais, a independência patrimonial, personalidade jurídica própria e a unidade de controle. Nessa sequência, Eduardo Secchi Munhoz<sup>45</sup> explica a formação destes contornos “combina manutenção da personalidade jurídica e sujeição a uma direção econômica única, perseguindo-se não o interesse de cada ente jurídico, mas o interesse de todo o grupo, ou de uma sociedade dominante”.

Com relação à unidade de controle, se constata que deve haver uma unidade com poder de controle das sociedades que integram o grupo, seja por meio de um quadro societário comum ou

<sup>40</sup>CHAVES. Rodrigo de Moraes Pinheiro. Responsabilidade tributária de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v.16, p. 111-133, jan./fev. 2019. Artigo consultado na Base de Dados RT *online* mediante assinatura. Em pdf p. 1-16. p. 7.

<sup>41</sup>Art. 2º - Considera-se empregadora a empresa, individual ou coletiva, que, assumindo os riscos da atividade econômica, admite, assalaria e dirige a prestação pessoal de serviço.

[...]

§ 2 Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob 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. (BRASIL. **Decreto-Lei nº 5.452 de 1 de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Rio de Janeiro. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del5452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm). Acesso em: 26 maio 2019).

<sup>42</sup> DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 8. ed. São Paulo: LTr, 2009. p. 378-379.

<sup>43</sup>BRASIL. **Lei nº 8.212/91 de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a Organização da Seguridade Social institui o Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF. 1991. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm). Acesso em: 25 maio 2019.

<sup>44</sup> BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 971 de 13 de novembro de 2009**. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Publicada no DOU de 17 de novembro de 2009, página 35. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>. Acesso em: 03 maio 2019.

<sup>45</sup> MUNHOZ, Eduardo Secchi. **Empresa contemporânea e direito societário: poder de controle e grupos de sociedade**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002. p. 92.

composto por um grupo reduzidos de indivíduos<sup>46</sup>. Segundo Daniel de Ávila<sup>47</sup>, o requisito da existência de um poder de controle não é uma mera prerrogativa de domínio, mas um exercício ativo na gestão das atividades das sociedades que integram o grupo. Seguindo a avaliação deste poder de controle, o art. 116<sup>48</sup> Lei das Sociedades Anônimas, considera o controlador quem detém a maioria dos votos em deliberações; e quem usa efetivamente seu poder para dirigir as atividades sociais e orienta o funcionamento dos órgãos da companhia. Assim, no tocante aos grupos econômicos, haverá a subordinação das sociedades integrantes quanto às diretrizes estabelecidas pelo órgão controlador, visando o melhor resultado do exercício econômico.

No que diz respeito à independência patrimonial e autonomia, infere-se que a direção da sociedade será realizada de forma independente com relação as demais; apenas em relação aos atos de gestão de interesse do grupo econômico, haverá uma contenção nesta autonomia, assim, as sociedades que integram o grupamento mantem seus interesses próprios. Nessa perspectiva, Marlon Tomazette<sup>49</sup> aponta que com a formação de um grupo de sociedades não é criada uma nova pessoa jurídica e, conclui que: “a obrigação de qualquer integrante do grupo, a princípio, é apenas desta integrante, não se estendendo a qualquer outro membro do grupo, dada a autonomia que é mantida entre os membros”.

Por fim, observa-se que o poder de controle da unidade controladora será relativo, uma vez que a subordinação apenas ocorrerá quando não for contrário ao objeto social da sociedade subordinada, sem estimular prejuízo na sua autonomia. Ademais, pontua-se que, a personalidade jurídica própria das empresas torna-se fundamental, dado que, do contrário, haveria a formação de uma nova sociedade e não um grupo com sociedades membros.

Destarte, diante de tais exposições, se conclui que os grupos econômicos são formados por uma pluralidade de sociedades, que veem no exercício da atividade empresarial, um proveito na atuação em conjunto – ainda assim mantem sua autonomia patrimonial e personalidade jurídica distintas – e se organizam em prol de um propósito em comum. Em linhas gerais, o grupo econômico se caracteriza pela comunhão de interesses, direção centralizada, com o propósito de união que é a maximização dos lucros, o que seria mais difícil de auferir com uma atuação isolada.

### 3.1 GRUPOS ECONÔMICOS DE DIREITO E DE FATO

No ordenamento jurídico brasileiro há duas espécies de grupos econômicos, o grupo formal, que são os formalizados de acordo com os requisitos da Lei nº 6.404/76 e os grupos de

<sup>46</sup>CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**: 4. Volume, tomo II - Artigos 243 a 300. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011. p. 43.

<sup>47</sup>VIO, Daniel de Ávila. **Grupos societários: ensaios sobre os grupos de subordinação, de direito e de fato, no direito societário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 196.

<sup>48</sup>Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos: [...]

Parágrafo único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (BRASIL. **Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações**. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/l6404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm). Acesso em: 28 maio 2019)

<sup>49</sup> TOMAZETTE, Marlon. **Direito societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004. p. 469.

fato que são aqueles que não observam a forma descrita em lei e, assim, constituídos de modo informal.

Nesse sentido são os ensinamentos de Fabio Ulhoa Coelho:

De modo geral, dividem-se os grupos em duas categorias, os de fato e os de direito. Na primeira, encontram-se quaisquer sociedades sob relação de controle ou coligação, ao passo que, na última, a combinação de esforços é formalizada por uma convenção, registrada na Junta Comercial<sup>50</sup>

Seguindo nessa linha de estudo, pode-se firmar que o grupo econômico de direito é aquele que respeitou os requisitos exigidos pela lei para sua constituição, isto é, a identificação das sociedades controladas e controladora e a aprovação, por todas, da convenção que dispõe sobre as suas obrigações, afim de dar plena transparência para as atividades realizadas<sup>51</sup>.

Em sentido oposto, está a figura do grupo econômico de fato - apesar de não haver definição legal - pode ser identificado a partir da relação de subordinação entre controladoras e controladas, é conhecido por ser informal, visto que não foi legalmente constituído nos termos da legislação, com efeito, não há acordo formalizado que regule a relação entre as sociedades. Em continuidade, nessa linha, Rubens Requião<sup>52</sup>, - entende que os grupos econômicos de fato compreendem as empresas coligadas, controladas e controladoras, que se relacionam em virtude um vínculo societário que possuem, sem que tenha havido qualquer formalização específica no sentido de regular o relacionamento entre elas.

Em encontro ao plano jurisprudencial, mediante análise de precedentes, é possível identificar a aparição de grupos econômicos de fato, por intermédio de explorações na jurisprudência do Tribunal Regional Federal da 4ª Região (TRF 4). A partir desta análise, pode-se concluir que a existência ou não de grupo econômico material - sem a observância dos requisitos legais - ocorre em atenção as provas existentes no processo. Em observação a esta avaliação, nota-se que fatos tais como a exploração da mesma atividade entre as empresas, a existência do mesmo poder de controle e, ainda, a identificação de confusão patrimonial, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo à credores é aprovável a configuração de grupo econômico de fato<sup>53</sup>.

Em contexto administrativo, ao se analisar decisões administrativas do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), percebe-se que para caracterizar-se a existência de grupo econômico de fato, são observados os requisitos expostos pela fiscalização. Em alguns precedentes<sup>54</sup> é possível constatar que, quando forem corroborados alguns fatos, como a

<sup>50</sup>COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 616.

<sup>51</sup>MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019. p. 32.

<sup>52</sup>REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. 34. ed. São Paulo: Saraiva.,2015. p. 187.

<sup>53</sup>Vide, por exemplo: BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Primeira Turma) **Apelação/Remessa Necessária nº 5001100-16.2016.4.04.7203/SC**. A conclusão pela configuração de grupo econômico de fato e a inserção da impetrante nele decorrem de decisões judiciais proferida sem execuções fiscais, até o momento não revertidas. Essa responsabilização não foi alterada na ação de rito ordinário proposta pela demandante [...]. Relator Alexandre Rossato da Silva Ávila, julgado em 23 de maio de 2018. Disponível em: [https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro\\_teor.php?orgao=1&numero\\_gproc=40000423398&versao\\_gproc=6&crc\\_gproc=069ae06b](https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40000423398&versao_gproc=6&crc_gproc=069ae06b). Acesso em: 24 abr. 2019.

<sup>54</sup>BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Primeira Turma Ordinária) **Processo nº 10950.720901/2016-10, acórdão nº 2201-004.686**. Quando demonstrada pela fiscalização a existência da constituição de grupo econômico de fato mediante a unicidade de comando entre empresas, bem como a confusão em questões administrativas, contábeis, operacionais e de recursos humanos entre as empresas, é permitida a caracterização do grupo econômico e a atribuição de responsabilidade solidária às empresas que o compõem [...].

existência de outra empresa no mesmo espaço físico, a confusão de informações entre as sociedades - por exemplo, e-mails e nota fiscais ou o registro bens em nome de uma empresa que são utilizados sem ônus por outra - são alguns dos acontecimentos que estão levando o Conselho Administrativo a reconhecer a existência de transações de grupos informais.

Além disso, a existência de transações financeiras entre elas, sobretudo quando demonstram que determinada sociedade não dispõe de capacidade financeira para executar sua atividade-fim, assim como a divisão de recursos materiais e pessoais, são alguns dos fundamentos que convergem para o entendimento da formação de grupo econômico de fato.

Pois bem, diante do estudo realizado, conclui-se que existência do grupo econômico de fato será apreciada no caso concreto, mediante análise das provas juntadas ao processo; importante elucidar que está avaliação deve ser rigorosa, uma vez que o reconhecimento deste grupo ocasionara a outra empresa o ônus pelo pagamento de tributo e as obrigações daí decorrentes.

### 3.2 GRUPOS ECONÔMICOS E O INTERESSE COMUM

Esclarecidos os contornos gerais sobre o interesse comum por ocasião do estudo da responsabilidade solidária, neste tópico é abordado o interesse comum notadamente ao grupo econômico. Desta forma, como antes referido, o termo “interesse comum” utilizado pelo legislador no Código Tributário relaciona-se com o interesse jurídico, que significa a coparticipação no fato gerador, independente do interesse financeiro no ato. Assim, eventual relação de coligação com a distribuição de lucros de uma empresa para outra não representa materialidade suficiente para caracterizar a responsabilidade solidária por interesse comum.

Todavia, conforme descreve Sarah Mila Barbassa<sup>55</sup>, em sua dissertação de mestrado, a interpretação dada pela Administração tributária à expressão “interesse comum” contida no art. 124, I, da legislação tributária equipara-se ao interesse econômico. Em face disso, são frequentes as execuções fiscais em face de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, com o intento de atribuir a responsabilidade solidaria em relação ao débito fiscal constituído por uma delas, apenas com o fundamento na vantagem econômica auferida com o fato.

A luz dos precedentes do Superior Tribunal de Justiça, se observa que o entendimento da Corte é diverso do apresentado pela Fazenda Pública, compreendendo que o interesse comum previsto no Código Tributário é o interesse jurídico e que, assim, deve haver a vinculação das outras empresas na realização no fato gerador.

Nesse sentido é importante mencionar o trecho do voto do Ministro Luiz Fux, que esclarece:

Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, no condizente 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 polo passivo da relação. Forçoso concluir,

---

Relator Rodrigo Monteiro de Lourdes Maia, julgado em 11 de setembro de 2018. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>: Acesso em: 06 maio 2018.

<sup>55</sup>BARBASSA, Sarah Mila. **Responsabilidade tributária de empresas que compõe o mesmo grupo econômico**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo. 2015. A versão eletrônica com texto completo. Disponível em: [http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/FGV\\_57010086ada0fb777c240886b0391dca](http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/FGV_57010086ada0fb777c240886b0391dca). Acesso em: 03 maio 2019.

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.<sup>56</sup>

Neste contexto, o alcance da expressão interesse comum tem à noção de interesse jurídico, não sendo suficiente apenas o interesse no eventual retorno financeiro que a prática poderá proporcionar. Consequentemente, a imputação da responsabilidade solidária por interesse comum, nada mais é de que a prática conjunta entre as pessoas jurídicas da situação que ensejou o fato gerador. Desta forma, segundo ensina Alexandre Tavares “não é possível o interesse comum transigir fora do órbita do interesse jurídico, a sua intransferibilidade decorre da especificidade irreduzível que nele se expressa”<sup>57</sup>.

Diante do exposto, aplicando este raciocínio aos grupos econômicos, constata-se que somente haverá a solidariedade por interesse comum quando todas as sociedades integrantes participarem do fator gerador que constituiu a obrigação tributária. Ou seja, o simples pertencimento ao grupo econômico não é capaz de presumir solidariedade - caso apenas alguma das sociedades tenha realizado o fato jurídico tributário, essa será a única responsável pelo adimplemento, de forma individual e particular, sem a possibilidade de alcançar as demais sociedades.

#### **4 A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO GRUPO ECONÔMICO**

Firmadas as premissas trabalhadas nos tópicos anteriores, é possível avançar no núcleo fundamental da responsabilidade dos grupos econômicos, o exame de eventual responsabilidade tributária das sociedades que integram o agrupamento. Nesse ponto, é analisada a responsabilidade sob a ótica de duas perspectivas, a prática conjunta do fato gerador e a responsabilização pela prática de uma conduta ilícita.

O ato de efetivar a pretensão do crédito tributário não é tarefa simples e muito menos superficial. O credor tributário deve se ater a uma série de requisitos e cuidados, principalmente quando se tratam de grupos econômicos, tendo em vista a estrutura complexa e o conjunto de atos entre as sociedades. Todavia, a atuação fazendária no momento de lavratura do auto de infração, atribui a responsabilidade tributária a todas as sociedades integrantes do grupo econômico, com o objetivo de preservar o interesse social e diminuir o risco de um eventual inadimplemento, sem a devida instrução da prática conjunta do fato gerador<sup>58</sup>.

<sup>56</sup>BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **Recurso Especial nº 884.845 - SC**. [...] 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 [...] Relator Ministro Luiz Fux, julgado em: 05 de fevereiro de 2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 14 maio 2019.

<sup>57</sup>TAVARES, Alexandre Macedo. O alcance da expressão “interesse comum” (CTN Art. 124, I) para fins da imputação da Reponsabilidade Tributária Solidária às Sociedade Integrantes de Grupo Econômico. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo. n. 232, p. 20-27, jan. 2015. p. 23.

<sup>58</sup>Vide, por exemplo, BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Primeira Turma Ordinária) **Recurso Voluntário, processo administrativo nº 10882.722133/2012-58. Acórdão nº 1101-001.117**. [...] A caracterização da solidariedade por interesse comum na situação que constitui o fato gerador exige a demonstração de que os sujeitos passivos praticaram conjuntamente o fato jurídico tributário ou desfrutaram de seus resultados,

Neste contexto, o entendimento pacífico da jurisprudência é que apenas será considerada a responsabilidade solidaria do agrupamento societário quando ocorrer a prática conjunta do fato gerador; desse modo, quando houver a realização do fato por apenas uma das sociedades não haverá responsabilização das demais sociedades membros. Portanto, o simples reconhecimento da existência de grupo econômico não é capaz de ensejar a responsabilização de todas as sociedades integrantes por dívida de qualquer delas<sup>59</sup>. Seguindo nessa linha, como antes exposto, a responsabilidade tributária dos grupos econômicos ocorre quando as sociedades membros demonstram interesse no ato que constituiu o fato gerador, isto é, participou da situação definida em lei como necessária e suficiente para à ocorrência da obrigação tributária<sup>60</sup>.

Por esse ângulo, as sociedades estariam vinculadas pela prática do fato que trará resultado na atuação conjunta, ou seja, o fato irá refletir sobre o interesse geral do grupo econômico, não apenas no interesse individual de uma das sociedades membros. Assim, para promover a reponsabilidade do grupo por ato lícito, é necessário o preenchimento de dois pressupostos: a existência de um grupo econômico de direito ou de fato e a participação das sociedades na hipótese de incidência, esses elementos são suficientes para caracterizar o interesse comum, e conseqüentemente a solidariedade.

Diante do exposto, aprofundando-se no tema, nota-se a existência de posicionamentos contrários à responsabilização do grupo econômico, pelo parâmetro da violação do princípio da legalidade, uma vez que não existe previsão legal sobre o assunto. Nesse sentido, Marcelo Dantas<sup>61</sup>, em sua dissertação de mestrado, se posiciona “[...] verifica-se a inexistência de hipótese no Código Tributário Nacional de norma específica para o enquadramento da extensão de responsabilidade as sociedades que compõem grupo econômico”

Todavia, não se compartilha dessa ideia, tendo em vista que nesta hipótese não há a necessidade de lei específica para tanto, logo, não há violação ao princípio da legalidade no reconhecimento desta responsabilidade. Porquanto, há a existência de previsão legal sobre a solidariedade na legislação tributária e o preenchimento do requisito que é o interesse comum. Como antes exposto, por ocasião do estudo da solidariedade, quando houver o preenchimento do requisito do interesse comum não há a necessidade de previsão legal para reconhecer a solidariedade.

---

em razão de confusão patrimonial. Relator Benedicto Celso Benicio Junior, julgado em de 13/06/2014. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 05 maio 2019.

<sup>59</sup>Vide, por exemplo, BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1689431/ES**. [...] é o que se passa na espécie, em que o Tribunal local reconheceu a existência de grupo econômico e ligações empresariais estreitas entre a recorrente e a devedora originária decorrentes da administração familiar das empresas, coincidência de endereços e objetos sociais, movimentação da conta bancária da recorrente pelo fundador da executada, esvaziamento patrimonial da devedora originária concomitantemente ao desenvolvimento econômico da recorrente. Tudo a demonstrar não só a existência, no mundo dos fatos, de grupo econômico integrado pela recorrente, como o interesse comum previsto no art. 124 do CTN [...]. Relator Ministro Herben Benjamim, julgado em 03 de outubro de 2017. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 17 maio 2019.

<sup>60</sup>BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 221, p. 88-101, out. 2014. p. 94.

<sup>61</sup>DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. Dissertação. (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo. 2016. Versão impressa e eletrônica. A versão eletrônica com texto completo. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7066> Acesso em: 15 maio 2019.



#### 4.1 RESPONSABILIDADE DOS GRUPOS ECONÔMICOS PELA PRÁTICA DE ATO ILÍCITO

No hemisfério da responsabilidade pela prática de ato ilícito, se encontra o ponto frágil da responsabilidade dos grupos econômicos, uma vez que aqui não há a materialização do interesse comum, apenas ocorrendo a prática de uma conduta contrária ao exigido pela lei. Diante disso, ao tratar da responsabilidade tributária, a Receita Federal, emitiu o Parecer Normativo nº 4 de 2018<sup>62</sup>, no qual esclarece quais são os atos ilícitos que geram a responsabilidade solidária. Entre eles está o abuso de personalidade jurídica - quando for desrespeitada a autonomia patrimonial com o intuito de reduzir ou suprimir a arrecadação do tributo - e a evasão ou simulação de atos que são passíveis de responsabilização.

Nessa acepção, de fato, existem grupos econômicos que adotam esta organização apenas para frustrar a busca pelos direitos creditórios do tributo. É comum que empresas criem estruturas complexas com o intuito de evitar a expropriação de bens, isso se dá, muitas vezes, em casos de sucessão empresarial, a atividade e os administradores continuam os mesmos, mas há a criação de uma nova pessoa jurídica, com o objetivo de dificultar o reconhecimento de quem efetivamente praticou o fato gerador.

Seguindo nesta análise, a prática de uma conduta ilícita pode ocorrer pela realização do ato por apenas uma das sociedades, sem a participação ou beneficiamento das demais. Aqui ocorre a prática de uma conduta ilícita apenas no exercício da atividade individual da sociedade ou pelo centro que detém o poder de controle do grupo econômico. Nessa sequência, como exemplo, seria a prática de conduta ilícita pelo controlador do aglomerado, em que a prática ilícita decorre da conduta com excesso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatuto. Diante deste exemplo, pode-se chegar ao seguinte questionamento: onde estaria o interesse comum capaz de ensejar a solidariedade?

Em resposta a este questionamento, seria correta a aplicação do art. 135, inciso III<sup>63</sup>, do Código Tributário, e não do artigo 124, inciso I, do mesmo diploma legal. Posto que, a conduta ilícita praticada terá efeito de responsabilidade pessoal, isto é, apenas o sócio ou a sociedade controladora irá responder patrimonialmente pela conduta ilícita praticada.

Nesse seguimento, aproveita-se dos ensinamentos de Luciana Manete<sup>64</sup> que expõe:

[...] se o sócio ou administrador agiu ilicitamente em prejuízo dos interesses não só da sociedade, mas também dos demais sócios que não participaram das decisões tomadas com excesso de poder ou infração a lei, contrato ou estatuto, não é legítimo que a pessoa

<sup>62</sup>BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretária da Receita Federal. **Parecer Normativo Cosit nº 4 de 10 de dezembro de 2018**. Dispõe sobre normas gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária, solidariedade, interesse Comum. Ato Vinculado Ao Fato Jurídico Tributário. Ato Ilícito. Grupo Econômico Irregular. [...]. DOU: seção 1. p. 23. 10 dez 2018.

<sup>63</sup>Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

III – os diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado. (BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 30 maio 2019.)

<sup>64</sup> MANETE, Luciana Nini. **A responsabilidade Tributária do sócio ou administrador na execução fiscal e suas defesas processuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 67.

jurídica tenha que arcar com os créditos tributários decorrentes de tais condutas, porquanto foi vítima também de tais atos dolosos.

Assim, alcançando tais ensinamentos aos aglomerados societários, não haverá a responsabilidade solidaria por ato ilícito quando for cometido por apenas uma das sociedades ou pelo centro de controle sem o conhecimento das demais. Uma vez que, pode-se arriscar, o ato ilícito pode ter provocado prejuízos para o interesse do grupo e concomitantemente das sociedades membros.

Por outro lado, pode ocorrer a prática de uma conduta ilícita com a participação das demais sociedades. O aspecto importante aqui é a necessidade de apuração da infração e o questionamento se as demais sociedades obtiveram benefício direta ou indiretamente do fato ilícito investigado. Deste modo, o ato ilícito se evidencia pelo próprio ajuste entre as sociedades, que almejam ocultar ou distorcer o fato jurídico tributário, para evitar o pagamento do tributo. Seguindo nesse raciocínio, pode ser aplicado o art. 124, I, do Código Tributário Nacional<sup>65</sup>, mesmo que não tenham realizado formalmente o fato gerador, pois, o interesse comum entre a sociedade seria identificado pela prática conjunta da fraude que visa o beneficiamento de ambas<sup>66</sup>.

Nesse sentido, como exemplo, seria a constituição de um grupo econômico de fato, que desvincula a autonomia patrimonial entre as sociedades, transferindo patrimônio de uma para outra com o objetivo de prejudicar o recebimento do crédito tributário. Assim, o que se teria, de fato, é um grupo mascarado com a existência de sociedades membros, com o intuito de salvaguardar o seu patrimônio de uma possível execução fiscal.

Para esclarecer tal exemplo, adentramos no plano jurisprudencial, e percebe-se a existência de precedentes que analisam a presença de grupos econômicos que objetivam apenas burlar a execução, com a transferência de bens para outra sociedade. Desse modo, nota-se o trecho de uma decisão proferida pela Tribunal Regional Federal da 4ª Região, que analisou no caso concreto a prática conjunta de ato ilícito entre as sociedades:

Nesse contexto, se formam conglomerados de empresas como verdadeira manobra para esvaziar o patrimônio de uma pessoa jurídica endividada, transferindo-o a outra(s) pessoa(s) jurídica(s) que dará(o) prosseguimento às atividades, muitas vezes com o uso de intermediários no quadro societário, obviamente não haverá documentação da operação. Restam, nesses casos, apenas os traços da negociata - como, por exemplo, transferência de patrimônio comum, uso de familiares como sócios das novas pessoas jurídicas, manutenção do controle nas mãos do mesmo administrador da pessoa jurídica endividada (ainda que formalmente assim não conste do contrato social), identidade entre os ramos de atividade - traços esses que, não obstante, são sintomáticos o suficiente para denunciar que as novas pessoas jurídicas nada mais são do que continuidades daquela pessoa jurídica cuja operacionalidade ficou comprometida pelas dívidas.<sup>67</sup>

<sup>65</sup> Nesse sentido ensina Carlos Costa, de modo que a solidariedade dos membros de um mesmo grupo societário está condicionada a que fique devidamente comprovada a existência de interesse imediato e comum dos seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador e/ou fraude ou conluio entre os componentes do grupo. (COSTA, Carlos Jorge Sampaio. Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador. *Revista de Direito Tributário*, ano II, São Paulo, 1978, p. 300-312. p. 304.)

<sup>66</sup> CAMPOS, Leonardo Nunes. Grupo econômico e responsabilidade tributária. Análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*. São Paulo, v. 124, p. 47-65. set/out 2015. Artigo consultado na base de dados RT *online* mediante assinatura. Em pdf 1-18. p. 16

<sup>67</sup> BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Segunda Turma). **Agravo de Instrumento nº 5046919-17.2017.4.04.0000**. [...] A formação de grupos econômicos com intuito de burlar a execução caracteriza-se, no

Além do mais, constata-se que o posicionamento jurisprudencial do Tribunal, é que quando constatada a existência de um controle societário, patrimônios utilizados por diversas empresas e a existência de transações financeiras entre as sociedades são formas para reconhecimento do grupo econômico de fato<sup>68</sup>. Todavia, o equívoco está que concomitantemente ao reconhecimento do grupo econômico com bases nesses fatores está o reconhecimento de um ato ilícito e, conseqüentemente a desconsideração da personalidade jurídica pela confusão patrimonial ou desvio de finalidade.

Aqui, verifica-se que o certo era apenas reconhecer a existência de um grupo econômico de fato e, assim, a solidariedade das sociedades que o integram. Logo se vê, portanto, que a existência de controle societário e a utilização de patrimônios por outra sociedade não configuram ato ilícito, apenas estabelece um vínculo entre as empresas. Assim, a crítica ao posicionamento adotado está amparada que em tais casos está apenas configurado a existência do grupo econômico de fato, unicamente pela existência de um centro de controle.

Convém ressaltar, que a existência de um grupo econômico de fato é uma prática comum e aceita pelo ordenamento jurídico. Assim, firmada tal premissa, se houver a comprovação de um ato ilícito com o objetivo fraudar a busca pelo direito creditório do tributo haverá a responsabilização das sociedades pertencentes ao grupo. Do contrário, provada a existência de grupo econômico de fato, haverá a solidariedade entre as empresas membros se houver sido realizada a prática conjunta do fato gerador, não pela prática de conduta ilícita.

Além disto, configurando o ato ilícito, em análise aos mesmos precedentes, surgiria a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica, atingindo indistintamente os bens particulares das empresas que compõe o grupo. Tendo em vista o uso questionável deste incidente no âmbito tributário, a desconsideração da personalidade jurídica merece estudo específico.

## 4.2 APLICAÇÃO DA DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA

A teoria da desconsideração da personalidade jurídica surgiu inicialmente na Inglaterra, no caso *Salamon X Salamon & Co.*, em 1897, no ordenamento jurídico brasileiro foi incorporada

---

aspecto fático, por terceiras pessoas em nome de quem os bens são transferidos, de empresas que são criadas para dar continuidade ao negócio e a existência do mesmo controle sobre as empresas, sem que se possa caracterizar a sucessão empresarial [...] Relatora Luciane Amaral Correa Munch, julgado em 27 de novembro de 2018. Disponível em

[https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro\\_teor.php?orgao=1&numero\\_gproc=40000689894&versao\\_gproc=3&crc\\_gproc=bf71c241](https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40000689894&versao_gproc=3&crc_gproc=bf71c241). Acesso em: 06 junho 2019.

<sup>68</sup>Vide, exemplo: BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Primeira Turma). **Agravo de Instrumento nº 5026401-69.2018.4.04.0000**. [...] é possível o reconhecimento da existência de grupo econômico quando diversas pessoas jurídicas exerçam suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, ou seja, com unidade de controle e estrutura meramente formal, e, ainda, quando se visualizar a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores. Relator Roger Raupp Rios, julgado em 10 de outubro de 2018. Disponível em: [https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro\\_teor.php?orgao=1&numero\\_gproc=40000635084&versao\\_gproc=5&crc\\_gproc=96bacdca](https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40000635084&versao_gproc=5&crc_gproc=96bacdca) Acesso em: 06 jun. 2019.

como uma regra geral com o vigor do Código Civil de 2002<sup>69</sup>. Assim, o art. 50 do Código Civil<sup>70</sup> trata da hipótese de desconsideração da personalidade jurídica, com a possibilidade imputação da responsabilidade aos sócios.

Com isso, embora o ordenamento jurídico tenha consagrado o princípio da autonomia patrimonial, segundo o qual existe distinção entre o patrimônio da pessoa jurídica e o patrimônio dos sócios, caso tenha desvirtuado suas funções, de maneira a caracterizar conduta ilícita, o sócio sofrera a desconsideração da personalidade jurídica. Por sua vez, Caio Mario, ensina que a desconsideração da personalidade jurídica ocorre quando “é levantado o véu da pessoa jurídica para alcançar aquele que, em fraude à lei ou ao contrato ou abuso de direito, procurou-se eximir por trás da personalidade jurídica”<sup>71</sup>.

Deslocando esses conceitos para o direito tributário, o ponto indispensável da questão é apreciar se tal desconsideração poderia ser aplicada na esfera do Direito Tributário, em especial aos grupos econômicos. Percebe-se que a possibilidade de utilização deste incidente em matéria tributária é controvertida na doutrina; há quem defenda que o parágrafo único do art. 116<sup>72</sup> do Código Tributário concede validade para aplicação da desconsideração no âmbito tributário<sup>73</sup>. Antagônico a este posicionamento, Hugo Funaro<sup>74</sup> defende que a norma do art. 50, por ser inserida no sistema como lei ordinária, não teria o condão de afastar os responsáveis tributários definidos no Código Tributário sem antes incorrer em flagrante inconstitucionalidade.

Pois bem, para aplicação da desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário é necessária previsão específica para tanto na legislação tributária, isto porque, pela falta de critérios formais do Código Civil, que é lei ordinária, não há a possibilidade de aplicação

<sup>69</sup>OLIVEIRA, Rafael Castro de. A teoria da desconsideração da personalidade jurídica – possibilidade de uso em matéria tributária. Sistema Tributário, legalidade e direito comparado entre forma e substancia. In: TORRES, Heleno Tavares (coord.) **Sistema tributário, legalidade direito comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 149-161. p. 152-153.

<sup>70</sup>Art. 50. 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.

[...] (BRASIL. **Lei nº 10.406 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm). Acesso em 06 jun. 2019)

<sup>71</sup>PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. Rio de Janeiro, Forense: 2006. v. 1. p. 60.

<sup>72</sup>Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos. [...]

Parágrafo Único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 02 jun. 2019.)

<sup>73</sup>As disposições do parágrafo único do art. 116 do CTN são mais abrangentes do que as contidas no art. 50 do Código Civil. Enquanto a norma civil exige a decisão judicial, a norma tributária apenas pressupõe a existência de processo administrativo, autorizando a autoridade a desconsiderar a personalidade jurídica de uma sociedade, para alcançar os seus sócios e administradores e os respectivos patrimônios pessoais. (WALD, Arnold; MORAES, Luiza Rangel de. Desconsideração da Personalidade e seus efeitos tributários. In: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 231-257. p. 233).

<sup>74</sup>FUNARO, Hugo. **Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro** - as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no código tributário nacional. Serie Doutrina Tributária Vol. X. São Paulo: Quartier Latin, 2013. p. 287.

no Direito Tributário que exige lei complementar para versar sobre a sujeição passiva indireta. Ainda, em observação ao princípio da legalidade, as possibilidades de responsabilização de um terceiro pelo pagamento do crédito tributário, estão expressamente previstas no capítulo V do título II do Código Tributário, que não prevê a possibilidade de desconsideração da personalidade jurídica, bem como não abre espaço para criação de novas responsabilidades que suscitem prejuízo ao que nele está disposto.

O art. 116<sup>75</sup>, ao seu turno, não é capaz de salvaguardar a aplicação da desconsideração da personalidade jurídica, posto que o dispositivo permite a desconsideração de atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador; não possibilita, assim, a abrangência de desconsiderar a personalidade jurídica, que é medida extraordinária e excessivamente mais gravosa ao contribuinte. Nesse ponto vista, Edna Santiago<sup>76</sup> compreende que a previsão do art. 116 não se alude a uma superação do princípio da separação patrimonial entre a pessoa jurídica e os sócios ou administradores, para a aplicação da responsabilidade tributária a estes.

Ademais, em apreciação à menção do parágrafo único - que reconhece a observação do procedimento de previsto em lei ordinária para desconsiderar atos - é capaz de se concluir que a regra ainda é inaplicável, posto que não foi desenvolvida tal previsão, que reconheça a desconsideração dos negócios e atos no âmbito tributário. Desta forma, a lei ordinária que a legislação tributária prevê não é a da legislação civil, dado que, o Código Civil, reconhece a desconsideração da personalidade jurídica por vícios na personalidade como confusão patrimonial ou desvio de finalidade.

## 5 CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante do que foi analisado em relação ao objeto de estudo do presente artigo, sintetizam as seguintes considerações:

1. A solidariedade na órbita tributária prevê a existência de interesse comum, concluindo-se pela essencialidade de que o interesse deve ser o interesse jurídico na constituição do fato gerador, e não basicamente o interesse econômico, que tornaria o instituto vulgarizado e alcançaria uma abrangência colossal, posto que todos os envolvidos na atividade econômica anseiam o resultado lucrativo.

2. A classificação de responsabilidade solidária está equivocada, visto que a solidariedade não é condição de responsabilidade tributária, uma vez que não alcança os contornos da subsidiariedade ou da pessoalidade. Convém considerar, ainda, que na solidariedade não há benefício de ordem, sem a necessidade de cobrar primeiro de um dos

<sup>75</sup>Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existente os seus efeitos.

[..]

Parágrafo Único. A autoridade administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária. (BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 02 jun. 2019).

<sup>76</sup>SANTIAGO, Edna Ribeiro. Desconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, v. XI, n. 51, mar 2008. Disponível em: [http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=5015](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.php?n_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=5015). Acesso em: 06 jun. 2019.

devedores; diverso ao que prevê a responsabilidade tributária, que pressupõe que o crédito tributário seja cobrado primeiro do contribuinte ou quando há a exclusão do contribuinte da relação tributária.

3. A formação dos grupos econômicos ocorre pela existência de um poder de controle, autonomia patrimonial e a manutenção da personalidade jurídica própria. Os grupos econômicos de fato - os que são formados sem observação dos critérios exigidos pela lei - a identificação da sua existência será apreciada no caso concreto, mediante avaliação das provas constantes no processo.

4. A responsabilização das sociedades que integram o grupo econômico apenas será possível quando ocorrer a prática conjunta do fato gerador. Assim, quando a existência do crédito tributário se der apenas em decorrência do interesse individual de uma das sociedades, as demais componentes do grupo não serão responsabilizadas.

5. O reconhecimento de solidariedade entre as sociedades integrantes do grupo não viola o princípio da legalidade, posto que se preenchido o requisito do interesse comum na prática da hipótese de incidência, há previsão legal para tanto.

6. A responsabilização por prática de ato ilícito, apresenta-se em dois contextos diversos, sem a participação das sociedades e com a atuação conjunta na conduta fraudulenta. Conclui-se, portanto, que se não há a participação das sociedades, o ato foi realizado apenas por uma das integrantes ou pelo centro de controle, não preenche o requisito do interesse comum, assim, é correta a aplicação do art. 135, inciso III do Código Tributário. Por sua vez, quando houver a participação das sociedades, com o intuito de frustrar a cobrança pelo crédito tributário, haverá a responsabilização de ambas. Com a identificação do interesse pelo beneficiamento da prática fraudulenta.

7. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica, previsto no Código Civil, não é capaz de ensejar a responsabilização dos grupos econômicos de fato por crédito tributário. Em consequência de que a legislação civil é lei ordinária e, assim, não preenche os requisitos formais que são exigidos pelo Direito Tributário. Ademais, se conclui, por fim, que o artigo 116 do Código Tributário não é capaz de ensejar a desconsideração, uma vez que prevê apenas a desconsideração de atos e negócios e não a desconsideração da personalidade jurídica, que é medida mais gravosa ao contribuinte.

Em conclusão, portanto, é possível a responsabilização tributária de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico, a partir da interpretação de artigo 124 do Código Tributário; desde que o fato gerador tenha sido realizado em conjunto e o preenchimento do requisito do interesse comum entre elas, que não deve ser confundido com o interesse econômico.

## REFERÊNCIAS

200 MAIORES - Análise das maiores organizações do país, desde suas estruturas acionárias ao quadro de dirigentes. **Valor Grandes Grupos**, São Paulo, dez. 2011. p. 04. Disponível em: <https://midiakit.valor.com.br/?p=17>. Acesso em: 18 abr. 2019.

GIANNINI, A.d. **Istituzioni di diritto tributario**. Madrid: Dott Giuffrè, 1974.

AMARO, Luciano, **Direito tributário brasileiro**. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ATALIBA, Geraldo. Sujeição Direta e Indireta. Responsabilidade Tributária - Destinatário legal tributário - Aspecto pessoal da hipótese de incidência. **Revista de Direito Público**. São Paulo. n. 29, p. 247- 259. 1974.

BALEEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

BARBASSA, Sarah Mila. **Responsabilidade tributária de empresas que compõe o mesmo grupo econômico**. Dissertação (Mestrado em Direito Tributário) - Fundação Getúlio Vargas, São Paulo. 2015. A versão eletrônica com texto completo. Disponível em: [http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/FGV\\_57010086ada0fb777c240886b0391dca](http://bdtd.ibict.br/vufind/Record/FGV_57010086ada0fb777c240886b0391dca). Acesso em: 03 maio 2019.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 221, p. 88-101, 2014.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Primeira Turma Ordinária) **Processo nº 10950.720901/2016-10, acórdão nº 2201-004.686**. Quando demonstrada pela fiscalização a existência da constituição de grupo econômico de fato mediante a unicidade de comando entre empresas, bem como a confusão em questões administrativas, contábeis, operacionais e de recursos humanos entre as empresas, é permitida a caracterização do grupo econômico e a atribuição de responsabilidade solidária às empresas que o compõem [...]. Relator Rodrigo Monteiro de Lourdes Maia, julgado em: 11 de setembro de 2018. Disponível em <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>: Acesso em: 06 maio 2018.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Primeira Turma Ordinária) **Recurso Voluntário, processo administrativo nº 10882.722133/2012-58. Acórdão nº 1101-001.117**. [...]A caracterização da solidariedade por interesse comum na situação que constitui o fato gerador exige a demonstração de que os sujeitos passivos praticaram conjuntamente o fato jurídico tributário ou desfrutaram de seus resultados, em razão de confusão patrimonial. Relator Benedicto Celso Benício Junior, julgado em de 13 de junho 2014. Disponível em: <https://carf.fazenda.gov.br/sincon/public/pages/ConsultarJurisprudencia/listaJurisprudenciaCarf.jsf>. Acesso em: 05 maio 2019.

BRASIL. **Decreto-Lei nº 5.452 de 1 de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Rio de Janeiro. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/decreto-lei/del5452.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del5452.htm). Acesso em: 26 maio 2019.

BRASIL. **Instrução Normativa RFB nº 971 de 13 de novembro de 2009**. Dispõe sobre normas gerais de tributação previdenciária e de arrecadação das contribuições sociais destinadas à Previdência Social e as destinadas a outras entidades ou fundos, administradas pela Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB). Publicada no DOU de 17 de setembro de 2009, seção, página 35. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15937>. Acesso 03 maio 2019.

BRASIL. **Lei nº 5.172 de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm). Acesso em: 23 maio 2019.

BRASIL. **Lei 6.404 de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/16404consol.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/16404consol.htm). Acesso em: 25 maio 2019.

BRASIL. **Lei nº 8.212/91 de 24 de julho de 1991**. Dispõe sobre a Organização da Seguridade Social institui o Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF. 1991. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/18212cons.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/18212cons.htm). Acesso em: 25 maio 2019.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça. Primeira Turma. **Recurso Especial nº 884.845 - SC**. [...] 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 [...] Relator Ministro Luiz Fux, julgado em: 05 de maio de 2009. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 14 maio 2019.

BRASIL. **Lei nº 10.406 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm). Acesso em: 06 jun. 2019.

BRASIL. Ministério da Fazenda. Secretária da Receita Federal. **Parecer Normativo Cosit nº 4 de 10 de dezembro de 2018**. Dispõe sobre normas gerais de Direito Tributário. responsabilidade Tributária, solidariedade, interesse Comum. Ato Vinculado Ao Fato Jurídico Tributário. Ato Ilícito. Grupo Econômico Irregular. [...]. DOU: seção 1. p. 23. 10 dez 2018.

BRASIL. Superior Tribunal de Justiça (Segunda Turma). **Recurso Especial nº 1689431/ES**. [...] é o que se passa na espécie, em que o Tribunal local reconheceu a existência de grupo econômico e ligações empresariais estreitas entre a recorrente e a devedora originária decorrentes da administração familiar das empresas, coincidência de endereços e objetos sociais, movimentação da conta bancária da recorrente pelo fundador da executada, esvaziamento patrimonial da devedora originária concomitantemente ao desenvolvimento econômico da recorrente. Tudo a demonstrar não só a existência, no mundo dos fatos, de grupo econômico integrado pela recorrente, como o interesse comum previsto no art. 124 do CTN [...]. Relator Ministro Herben Benjamim, julgado em 03 de outubro de 2017. Disponível em: <http://www.stj.jus.br/SCON/jurisprudencia/doc.jsp>. Acesso em: 17 maio 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Primeira Turma) **Apelação/Remessa Necessária nº 5001100-16.2016.4.04.7203/SC**. A conclusão pela configuração de grupo econômico de fato e a inserção da impetrante nele decorrem de decisões judiciais proferida sem execuções fiscais, até o momento não revertidas. Essa responsabilização não foi alterada na



ação de rito ordinário proposta pela demandante [...]. Relator Alexandre Rossato da Silva Ávila, julgado em: 23 de maio de 2018. Disponível em: [https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro\\_teor.php?orgao=1&numero\\_gproc=40000423398&versao\\_gproc=6&crc\\_gproc=069ae06b](https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40000423398&versao_gproc=6&crc_gproc=069ae06b). Acesso em: 24 abr. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Primeira Turma). **Agravo de Instrumento nº 5026401-69.2018.4.04.0000**. [...] é possível o reconhecimento da existência de grupo econômico quando diversas pessoas jurídicas exerçam suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, ou seja, com unidade de controle e estrutura meramente formal, e, ainda, quando se visualizar a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores. Relator Roger Raupp Rios, julgado em 10 de outubro de 2018. Disponível em: [https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro\\_teor.php?orgao=1&numero\\_gproc=40000635084&versao\\_gproc=5&crc\\_gproc=96bacdca](https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40000635084&versao_gproc=5&crc_gproc=96bacdca) Acesso em: 06 jun. 2019.

BRASIL. Tribunal Regional Federal da 4ª Região (Segunda Turma). **Agravo de Instrumento nº 5046919-17.2017.4.04.0000**. [...] A formação de grupos econômicos com intuito de burlar a execução caracteriza-se, no aspecto fático, por terceiras pessoas em nome de quem os bens são transferidos, de empresas que são criadas para dar continuidade ao negócio e a existência do mesmo controle sobre as empresas, sem que se possa caracterizar a sucessão empresarial [...] Relatora Luciane Amaral Correa Munch, julgado em: 27 de novembro de 2018. Disponível em [https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro\\_teor.php?orgao=1&numero\\_gproc=40000689894&versao\\_gproc=3&crc\\_gproc=bf71c241](https://jurisprudencia.trf4.jus.br/pesquisa/inteiro_teor.php?orgao=1&numero_gproc=40000689894&versao_gproc=3&crc_gproc=bf71c241). Acesso em: 06 jun. 2019.

CAMPOS, Leonardo Nunes. Grupo econômico e responsabilidade tributária. Análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**. São Paulo. v. 124. p. 47-65. set/out 2015. Artigo consultado na base de dados RT *online* mediante assinatura. Em pdf 1-18.

CARVALHO. Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 24. ed. Saraiva: São Paulo, 2012.

CARVALHOSA, Modesto. **Comentários à lei de sociedades anônimas**, tomo II. artigos 243 a 300. 4. ed. São Paulo: Saraiva, 2011.

CHAVES. Rodrigo de Moraes Pinheiro. Responsabilidade tributária de empresas pertencentes ao mesmo grupo econômico. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v.16, p. 111-133, jan./fev. 2019. Artigo consultado na Base de Dados RT *online* mediante assinatura. Em pdf p. 1-16.

COELHO, Fábio Ulhoa. **Curso de direito comercial**. 16. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

COSTA, Carlos Jorge Sampaio. Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador. **Revista de Direito Tributário**, ano II, São Paulo, 1978.

COSTA, Regina Helena. **Curso de direito tributário: Constituição e o Código Tributário Nacional**. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

DANTAS, Marcelo da Rocha Ribeiro. **Grupos econômicos e a responsabilidade tributária em execuções fiscais**. 2016. Dissertação. (Mestrado em Direito). Pontifícia Universidade

Católica de São Paulo. São Paulo. 2016. A versão eletrônica com texto completo. Disponível em: <https://tede2.pucsp.br/handle/handle/7066> Acesso em: 28 abr. 2019.

DARZÉ, Andréa Medrado. **Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.

DELGADO, Mauricio Godinho. **Curso de direito do trabalho**. 8. ed. São Paulo: LTr, 2009.

DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização da obra de BALLEIRO, Aliomar. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.

DINIZ, Maria Helena. **Curso de direito civil brasileiro: teoria geral das obrigações**. São Paulo. Saraiva, 2008. v. 2.

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002**. 3.ed. São Paulo: Noeses, 2013.

FUNARO, Hugo. **Sujeição passiva indireta no direito tributário brasileiro: as hipóteses de responsabilidade pelo crédito tributário previstas no código tributário nacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

HOLANDA, Sara Maria de Moraes. O incidente de desconsideração da personalidade jurídica na esfera do direito tributário. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**. São Paulo, v. 06, p. 135-153, maio/jun. 2017. Artigo consultado na Base de Dados RT *online* mediante assinatura. Em pdf 1-13.

JARACH, Dino. El hecho imponible. **Teoria general del derecho tributário sustantivo**. 3. ed. Buenos Aires: Abeledo – Perrot, 1982.

KOURY, Susy Elisabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica e os grupos de empresas**. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011.

LIMA, Luciane Pimentel de. Incidente de Desconsideração de Personalidade Jurídica e os efeitos no processo tributário. **Revista de Direito Tributário Contemporâneo**, São Paulo, v. 12, p. 65- 86, 2018. Artigo consultado na Base de Dados RT *online* mediante assinatura. Em pdf, 1-15.

MANETE, Luciana Nini. **A responsabilidade tributária do sócio ou administrador na execução fiscal e suas defesas processuais**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019.

MELHORES e Maiores. Os 200 maiores grupos empresariais da América Latina. **Exame**, São Paulo, ago. 2017. Disponível em: <https://exame.abril.com.br/revista-exame/200-maiores-grupos-america-latina/>. Acesso em 18 abr. 2019.

MORENO, Alejandro Menendez. **Derecho financeiro y tributário lecciones de catedra**. Valladoid (Espanha): Lex Nova, 2000.

MUNHOZ, Eduardo Secchi. **Empresa contemporânea e direito societário: poder de controle e grupos de sociedade**. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

NEGRÃO, Ricardo. **Manual de direito comercial e de empresa**. 9. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

OLIVEIRA, Rafael Castro de. A teoria da desconconsideração da personalidade jurídica – possibilidade de uso em matéria tributária. Sistema Tributário, legalidade e direito comparado entre forma e substancia. *In*: TORRES, Heleno Tavares (coord.) **Sistema tributário, legalidade direito comparado**. Belo Horizonte: Fórum, 2010, p. 149-161.

PAULICK, Heinz. **La ordenanza tributária de la República Federal Alemana. Su funcion y significado para el derecho tributário**: ordenanza tributária alemana. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, Ministerio de Hacienda, 1980.

PAULSEN, Leandro. **Curso de direito tributário**. 4. ed. Livraria do Advogado: Porto Alegre, 2012.

PAULSEN, Leandro. **Responsabilidade e substituição tributária**. Livraria do Advogado. 2. ed. Porto Alegre, 2014.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de direito civil**. Rio de Janeiro: Forense, 2006. v. 1.

REQUIÃO, Rubens. **Curso de direito comercial**. São Paulo: Saraiva, 2008.

SANTIAGO, Edna Ribeiro. Desconconsideração da personalidade jurídica no Direito Tributário. **Âmbito Jurídico**, Rio Grande, XI, n. 51, mar 2008. Disponível em: [http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.phpn\\_link=revista\\_artigos\\_leitura&artigo\\_id=5015](http://www.ambitojuridico.com.br/site/index.phpn_link=revista_artigos_leitura&artigo_id=5015). Acesso em 06 jun. 2019.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Direito tributário**. 2.ed. São Paulo: Saraiva, 2012.

SOUZA, Rubens Gomes. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Póstuma, 1975.

TAVARES, Alexandre Macedo. A (in)compensabilidade tributária de débitos próprios com créditos pertencentes a empresas integrantes de grupo econômico. **Revista Dialética de Direito Tributário**. São Paulo. n. 195, 2011.

TAVARES, Alexandre Macedo. O alcance da expressão “interesse comum” (CTN Art. 124, I) para fins da imputação da Responsabilidade Tributária Solidária às Sociedade Integrantes de Grupo Econômico. **Revista de Direito Tributário**. São Paulo, n. 232, p. 20-27, jan. 2015.

TOMAZETTE, Marlon. **Direito societário**. 2. ed. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2004.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Análise da Responsabilidade Tributária de empresas pertencentes a um “Grupo Econômico”. *In*: MARTINS, Ives Gandra da Silva (org.). **Grupos econômicos**. Porto Alegre: Magister, 2015, p. 615-629.

VILELLA, Gilberto Etchaluz. A solidariedade Tributária- Reflexões sobre a exegese do art. 124 do CTN. **Revista Tributária de Finanças Públicas**, São Paulo, v. 42, p. 77-84. Jan/fev. 2002. Artigo consultado na Base de Dados RT *online* mediante assinatura. Em pdf 1-7.

VIO, Daniel de Ávila. **Grupos societários: ensaios sobre os grupos de subordinação, de direito e de fato, no direito societário brasileiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2016.

WALD, Arnold; MORAES, Luiza Rangel de. Desconsideração da Personalidade e seus efeitos tributários. *In*: TORRES, Heleno Taveira; QUEIROZ, Mary Elbe (coord.). **Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária**. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 231-257.