

# Grupo econômico e solidariedade tributária

*Letícia Maracci Spanhe da Silva*  
*Advogada no Rio Grande do Sul*

## RESUMO

O presente artigo tem como objetivo a análise e abordagem da responsabilidade solidária tributária dos grupos econômicos, sendo analisadas as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN e suas limitações para a imputação, com maior ênfase em situações que dão ensejo à solidariedade tributária. Ainda, são examinados as características e os pressupostos dos grupos econômicos, analisando sua autonomia patrimonial e as relações internas. Por fim, é analisada a jurisprudência do STJ quanto à imputação da responsabilidade tributária solidária aos grupos econômicos, bem como quais situações permitem a desconsideração da personalidade jurídica.

Palavras-chave: Grupo econômico. Autonomia da personalidade jurídica. Responsabilidade solidária tributária. Interesse comum.

## ABSTRACT

The objective of this article is to analyze and approach the fiscal solidarity responsibility of economic groups, analyzing the hypotheses of tax liability foreseen in the CTN and its limitations for imputation, with greater emphasis on situations that give rise to tax solidarity. Also, the characteristics and the assumptions of the economic groups are examined, analyzing their autonomy of property and internal relations. Finally, the case law of the Superior Court of Justice (STJ) is analyzed regarding the imputation of joint tax liability to economic groups, as well as which situations allow for the disregard of legal personality.

Keywords: Economic group. Autonomy of legal personality. Solidary tax liability. Common interest.

## Introdução

O presente artigo pretende abordar o tema da solidariedade tributária em relação aos grupos econômicos, sendo feita uma análise de quando os componentes do grupo econômico tor-

nam-se responsáveis pelos débitos tributários de obrigações nascidas de fato realizado por um dos membros do grupo, ou seja, busca estudar o fundamento para que ocorra a desconsideração de personalidade jurídica ante a obrigação tributária.

Propõe-se explanar sobre os limites da responsabilidade tributária, bem como a definição e os pressupostos da responsabilidade tributária solidária.

Na sequência, são analisados o conceito, a formação e as características dos grupos econômicos, com maior enfoque para as relações internas do grupo, ou seja, como as empresas que compõem o grupo econômico se organizam, demonstrando a autonomia empresarial de cada empresa-membro do grupo econômico e como, em situações normais, uma empresa não detém interesse no fato gerador provocado por outra.

O enfoque do estudo é em relação à tentativa da Fazenda Pública, na pretensão de satisfazer o crédito tributário, direcionar a cobrança do tributo ao patrimônio dos demais membros do grupo econômico, sob o fundamento de que há presunção de solidariedade tributária entre os membros do grupo econômico, com o argumento de que esses detêm interesse comum no fato gerador, como previsto no artigo 124, I do Código Tributário Nacional, o qual dispõe sobre a reponsabilidade tributária decorrente da solidariedade. Sendo assim, o Fisco sustenta que a personalidade jurídica deve ser desconsiderada, para que todos aqueles que compõe o grupo econômico respondam pela obrigação tributária decorrente do fato gerador realizada por um dos membros.

Contudo, a análise pretende demonstrar a falta de razoabilidade em tal fundamento do Fisco, sendo por meio de jurisprudência e entendimento doutrinário, estabelecendo a diferença entre interesse comum e jurídico, e qual deles faz com que o grupo tenha influência sobre o fato gerador do tributo, por consequência, seja responsável tributário, bem como situações que ensejam a desconsideração da personalidade jurídica, as quais não devem ser confundidas com a responsabilidade tributária decorrente da solidariedade.

Com o artigo, ficará demonstrada a pertinência da presente análise em razão da importância dos grupos econômicos no cenário empresarial e, portanto, a necessidade de garantir a segurança jurídica nas suas relações, tendo em vista que a imputação de débito aos membros não contribuiram para o fato gerador, causa grande instabilidade nas relações dos grupos de sociedades.

## 1 Solidariedade tributária

### 1.1 Conceito

A obrigação será solidária quando puder ser reclamada por qualquer dos credores ou adimplida por qualquer dos devedores. Conforme Silvio Venosa (2014, p.107-108), a solidariedade é modalidade especial de obrigação, a qual possui dois ou mais sujeitos, ativos ou passivos, e que, mediante uma obrigação divisível, pode cada credor demandar e cada devedor satisfazer a totalidade da obrigação, extinguindo a obrigação em relação aos outros, como disposto no art. 264 do Código Civil: “Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda”.

Leciona Arnaldo Rizzardo (2009, p. 235) que não é admissível solidariedade sem motivo, quando a lei ou a jurisprudência consagra a obrigação solidária passiva, ocorre em razão de alguma participação, mesmo que ténue ou indireta, entre todos os sujeitos passivos. Nesses termos, afirma “É que, entre os devedores, há um vínculo que obriga cada um deles a cumprir totalmente a dívida”.

Cabe ressaltar que a solidariedade não se presume, devendo decorrer das vontades das partes ou de previsão legal, como disposto no art. 265 do Código Civil: “A solidariedade não se presume; resulta da lei ou da vontade das partes”.

### 1.2 Solidariedade no Código Tributário Nacional

O Código Tributário Nacional estabelece que são solidariamente responsáveis aqueles que detêm interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal e as pessoas, expressamente, designadas por lei, nos seguintes termos:

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.

Conforme o inciso I, é o interesse comum que define a solidariedade entre os devedores. Nos casos em que se enquadram nesse dispositivo, não há necessidade de lei que o reitere. De acordo com Leandro Paulsen (2017, p. 209), detêm interesse co-

num aqueles que figuram conjuntamente como contribuinte. No mesmo sentido, afirma Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 381) que o interesse comum dos participantes no fato gerador não representa um dado satisfatório para definição do vínculo da solidariedade.

Igualmente, entende Ives Gandra Martins (2016, p. 136)

A expressão “interesse comum” não pode ser entendida como alusiva a qualquer tipo de interesse [...] . O interesse a que se refere, é o interesse material e vinculado à operação, isto é, aquele que resulta em benefício pecuniário, gerando obrigações tributárias a serem cumpridas.

O interesse comum só pode ser examinado em cada caso, ou seja, não cabem presunções criadas por lei. Ensina Hugo de Brito Machado (2010, p. 154) que o interesse comum capaz de gerar responsabilidade solidária não é um interesse meramente de fato, mas sim um interesse jurídico, o qual decorre de uma situação jurídica.

Ademais, cabe salientar que a responsabilidade tributária é subsidiária, ou seja, só haverá solidariedade quando houver descumprimento por parte do contribuinte principal. Além do mais, segundo Luciano Amaro (209, p. 316), o interesse comum no fato gerador estabelece uma posição comum para os devedores solidários, ocupando ambos o binômio Fisco-contribuinte.

Ainda, entende o autor retromencionado que nas obrigações solidárias, diferentemente da obrigação decorrente da sucessão, não se pode falar em substituição ou transferência, sendo identificado o devedor solidário que o devedor principal as afaste da relação. Portanto, ocorre a extensão da subjetividade passiva, figurando no polo passivo da relação dois ou mais contribuintes (AMARO, 2019, P. 309).

Por conseguinte, as empresas de um grupo econômico, objeto do presente artigo, desvinculadas em suas ações, atos ou fatos geradores de tributos, não estão sujeitas à solidariedade, conseqüentemente, não cabe o redirecionamento de dívida tributária ou execução fiscal, assim compreende Ives Gandra Martins (2016, P. 136). Ainda, afirma que a vinculação só pode decorrer nas hipóteses de responsabilidade previstas nos art. 128, 134 e 135 do CTN.

Já em relação ao inciso II do art. 124, há a possibilidade e necessidade de o legislador estabelecer as demais situações de solidariedade tributária, isto é, outros interesses que ensejam a responsabilidade tributária. No tocante a essa modalidade de

solidariedade, devem ser aplicadas todas as limitações dispostas no art. 128 do CTN.

Sendo assim, é necessária a atribuição de maneira expressa do encargo tributário à terceira pessoa, não sendo necessária, apenas, a materialidade do tributo. Conforme o art. 128 do CTN

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

O artigo citado consubstancia duas ideias, quais são: a que a responsabilidade tributária é aquela estabelecida no capítulo e que o legislador pode estabelecer outros tipos de responsabilidade a terceiro não dispostas no capítulo. Contudo, a expressão “sem prejuízo do disposto neste capítulo” deve ser interpretada como a impossibilidade da lei determinar alguma forma de responsabilidade em conflito com a determinada no CTN.

Assim entende Ives Gandra Martins (2016, p. 137): “Isso vale dizer que a responsabilidade não prevista pelo capítulo pode ser objeto de lei, não podendo, entretanto, a lei prever nenhuma responsabilidade que entre em choque com os art. 128 a 138”.

Ainda, o artigo estabelece que a atribuição da responsabilidade deve ser feita pela lei de modo expresso à terceira pessoa, ou seja, segundo Ives Gandra Martins (2016, p. 137), “a escolha de um terceiro somente pode ser feita se clara, inequívoca e cristalinamente exposta na lei”.

No mesmo sentido, entende Leandro Paulsen (2017, p. 211), o qual afirma que a atribuição de responsabilidade tributária a terceiro jamais será presumida ou implícita, devendo sempre decorrer de dispositivos do CTN ou da legislação ordinária. Em outros termos, além da norma tributária estabelecendo os tributos e a sujeição passiva, há a norma específica determinando a responsabilidade. Nessa senda, o STF<sup>1</sup>: “A responsabilidade tributária pressupõe duas normas autônomas: a regra matriz de incidência tributária e a regra matriz de responsabilidade tributária, cada uma com seu pressuposto de fato e seus sujeitos próprios”.

<sup>1</sup> STF. Tribunal Pleno, rela. Mina ELLEN GRACIE, RE 562276,2011.

Consoante Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 382), a competência tributária prevista na Constituição é obstáculo para que o legislador, ao dispor sobre a regra matriz de incidência tributária, traga para o polo passivo da relação alguém que não tenha participado da ocorrência como fato gerador. Nesse caso, falta competência constitucional para trazer para o polo passivo da relação Fisco-contribuinte pessoa alheia ao acontecimento objeto da incidência tributária.

## 2 Grupo econômico

### 2.1 Definição e características

Grupo Econômico é a união de esforços entre as sociedades que o integram com o objetivo de facilitar o desenvolvimento das atividades empresárias. De acordo com Alexandre Macedo Tavares (2015, p. 25), com o propósito de maximizar os lucros mediante a redução de custos e o crescimento da produtividade, a atividade empresarial tem vivido o fenômeno de aglutinação das empresas.

Assim entende Tomazette (20041, p. 466):

Os grupos societários podem apresentar inúmeras vantagens, para as sociedades envolvidas, como por exemplo, o aumento da produtividade dos membros, o aumento da capacidade de comercializar e distribuir em grande quantidade seu produtos, o aumento do lucros, a redução dos custos de produção (...).

Segundo Munhoz (GUERREIRO, 2013, p. 271), o grupo econômico necessita que seus membros tenham algo em comum, o qual resulta na organização da atividade econômica. Dessa forma, é possível observar o interesse do grupo, o qual difere do interesse de cada sociedade que o compõe.

Conforme Modesto Carvalhosa (2016 p. 1042), diferencia-se o sistema de coligação e de controle do de concentração de empresas por meio de grupos convencionais de direito. Neste último, existe convenção que possibilita o estabelecimento de uma política empresarial comum, a qual envolve todas as sociedades que o compõem, perdendo sua individualidade estratégica e administrativa, ainda que conservem sua personalidade jurídica. Nesses termos, estabelece o art. 265 da Lei das S/A

A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a

combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

Segundo José Edwaldo Borba (2018, p. 538), o grupo de direito deve se constituir por meio de uma convenção ou contrato, no qual é necessário constar os fins almejados, os recursos que serão combinados, as atividades a serem empreendidas em comum, as relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e as condições de coordenação ou de subordinação dos administradores das sociedades participantes. Além disso, afirma que a sociedade controladora deve ser brasileira. Contudo, o controle dessa sociedade não precisa estar no Brasil, o que deve ser declarado.

Leciona Ricardo Negrão (2017, p. 526) que somente após o registro na Junta Comercial da convenção de constituição de grupo é que será legalmente considerado constituído, sendo possível utilizar a expressão “grupo”. Ainda, sustenta que os administradores das sociedades que participam do grupo de direito devem seguir a orientação geral estabelecida, bem como as instruções expedidas pelos administradores eleitos, desde que não importem violação da lei ou convenção do grupo.

Conforme Modesto Carvalhosa (2016, p. 1067), da mesma forma que ocorre nos grupos de fato, os grupos de direito, também, pressupõem relação de controle entre as sociedades de comando e filiadas. Entretanto, há uma relação de subordinação, formando-se no âmbito de uma estrutura hierarquizada, o que nem sempre acontece nos grupos de fato, por esta razão não se admitem coligações, tendo em vista que as coligações excluem o controle, pois há mais um centro decisório.

Isto posto, nota-se que o grupo econômico de direito possui uma vinculação mais ampla e formal que a mera detenção de controle, pois também forma-se uma relação de natureza contratual. Corroborando Modesto Carvalhosa (2016, p. 1068) sobre a influência exercida sobre a sociedade de comando: “Ela é reforçada pela existência de uma relação de natureza contratual, consubstanciada na convenção de grupo, que vincula a atuação das controladas a um fim comum”.

No entanto, o grupo econômico de direito não possui personalidade jurídica, tratando-se, portanto, de uma sociedade não personificada, a qual não afeta a personalidade jurídica das sociedades de que participam. Segundo Modesto Carvalhosa (2016, p. 1068), as sociedades que compõem o grupo conservam sua independência jurídica, sendo titulares de direitos e responsá-

veis pelas obrigações contraídas, como previsto no art. 266 da Lei das S/A:

As relações entre as sociedades, a estrutura administrativa do grupo e a coordenação ou subordinação dos administradores das sociedades filiadas serão estabelecidas na convenção do grupo, mas cada sociedade conservará personalidade e patrimônios distintos

Já em relação aos grupos de fato, inexistente a necessidade de obedecer a tais requisitos, sendo, de acordo com TOMAZETTE (2017, p. 646), a junção de sociedades sem a necessidade de exercerem um relacionamento mais profundo.

Os grupos de fato são modalidades de concentração empresarial, sendo caracterizados pelas coligações e pelo controle compartilhado entre sociedades. Nesta modalidade de grupo, segundo Modesto Carvalhosa (2016, p. 1041), as sociedades envolvidas permanecem com suas identidades, personalidade jurídica e patrimônio individualizado. Para Modesto Carvalhosa (2016, p. 1042), “Trata-se de modalidade de concentração empresarial, que não demanda a reorganização das sociedades envolvidas”.

Os grupos econômicos de fatos ou grupos não convencionais mantêm a individualidade de seus objetivos operacionais. A controladora não detém qualquer ingerência sobre a política de gestão das controladas. Sendo assim, os administradores, separadamente, de cada sociedade que compõe o grupo devem obedecer ao disposto no art. 154 da Lei das S/A. Em outros termos, a holding que exercer o controle do grupo não impõe qualquer política empresarial para as empresas controladas. Nos termos de Modesto Carvalhosa (2016, p. 1042), “Não existe [...] qualquer vínculo obrigacional entre as sociedades do grupo de fato, impondo-se nos negócios jurídicos entre elas a estrita observância do princípio da isonomia”.

Conforme Modesto Carvalhosa (2016, p. 1043), a coligação se caracteriza pelo nível de influência exercida pela investidora, a qual tem participação relevante. A Lei das S/A dispõe da seguinte forma em seu art. 243, §1: “São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa”.

As sociedades coligadas não podem formar um grupo econômico de direito, tendo em vista que não há relação de controle direto ou indireto, não havendo também subordinação de interesses. Desse modo, conforme Modesto Carvalhosa (2016, p. 1030), pode-se afirmar que existe relação vertical entre contro-

lados e controlados, o que normalmente ocorre por meio de holdings, e relação horizontal entre sociedades coligadas, estabelecendo um regime de coordenação.

Em suma, de acordo com Modesto Carvalhosa (2016, p. 1042), grupo econômico de fato trata-se de modalidade de concentração empresarial, que não demanda reorganização das sociedades envolvidas.

## 2.2 Conceito de autonomia empresarial

Como analisado, um dos critérios para identificação de um grupo econômico é um conjunto de empresas. Contudo, como mencionado, o grupo não dá origem a uma nova pessoa jurídica, permanecendo a personalidade individual de cada empresa que o compõe, ou seja, é formado por empresas que preservam sua autonomia e personalidade.

Segundo Carlos Roberto Gonçalves (2010, p. 215), pessoas jurídicas são entidades que a lei confere personalidade, capacitando-as a serem sujeitos de direitos e obrigações, tendo como principal característica a autonomia da personalidade, ou seja, que participam do mundo jurídico com personalidade diversa dos seus membros. No mesmo sentido, leciona Paulo Nader (2004, p. 230)

Uma das notas que particularizam as pessoas jurídicas é a distinção entre seu patrimônio, direitos, deveres, responsabilidade e a situação jurídica de cada um de seus membros ou sócios. A condição jurídica da pessoa coletiva não se transfere para a das pessoas que a integram e vice-versa.

Portanto, a existência da sociedade não se confunde com a dos seus membros, estando presente o princípio *Universitas distant a singulis*, o qual é imanente da pessoa jurídica, como entende Paulo Nader (2004, p. 233). Assim dispõe o Código Civil sobre o início da existência da pessoa jurídica em seu art. 45:

Começa a existência legal das pessoas jurídicas de direito privado com a inscrição do ato constitutivo no respectivo registro, precedida, quando necessário, de autorização ou aprovação do Poder Executivo, averbando-se no registro todas as alterações por que passar o ato constitutivo.

Para Carlyle Popp (LUTOFO; NANNI, coord., 2008. p. 312-313), as pessoas jurídicas possuem cinco características principais,

as quais são: a capacidade de direito e de fato próprias; a existência de uma estrutura organizada; objetivos comuns de seus membros; publicidade na constituição e, a característica central, patrimônio próprio, independentemente de seus membros. Dessa maneira, a autonomia patrimonial é completa em relação aos seus membros, bem como total independência nas relações jurídicas e responsabilidade civil.

O Superior Tribunal de Justiça entende que,

Ainda, é importante ter em mente que a pessoa jurídica é uma técnica de separação patrimonial que serve de estímulo ao empresariado, não podendo ser desvirtuada, pois ninguém pode se beneficiar da própria torpeza (*venire contra factum proprium*). (STJ - REsp: 1540845 PE 2015/0155977-0, Relator: Ministra ASSUETE MAGALHÃES, Data de Publicação: DJ 19/12/2016)

Suzy Cavalcante Koury (1998, p. 2) afirma que a pessoa jurídica corresponde a um instrumento ou uma técnica jurídica que tem como objetivo alcançar fins práticos, como a autonomia patrimonial e a limitação de responsabilidade. Nos seguintes termos, corrobora (KOURY, 1998, p. 8):

Uma vez personificado, o ente passa a ter existência jurídica. Adquire personalidade e atua no mundo jurídico da mesma forma que as demais pessoas jurídicas, não podendo o ordenamento que o personificou ignorar esta nova realidade ou afastar arbitrariamente os seus efeitos.

Segundo Viviane Muller Prado (2005, p. 12), mesmo ante a possibilidade da participação de uma empresa no capital da outra, seja direta ou indiretamente, não é possível uma direção unificada, na medida em que é necessária a manutenção da autonomia jurídica de cada sociedade. Nos seguintes termos entende Modesto Carvalhosa (2016, p.1031)

A participação de sociedade em grupo, como controladora ou controlada, não modifica sua personalidade e patrimônio que continuam ser autônomos e independentes em relação aos demais integrantes do grupo [...].

Marlon Tomazette (2017, p. 649) afirma que, com a formação dos grupos econômicos, não há origem de nova pessoa jurídica

dica. Por essa razão, as sociedades integrantes do grupo permanecem com sua personalidade jurídica e, por consequência, detêm patrimônios e obrigações próprias. Ainda corrobora

Diante disso, a obrigação de qualquer integrante do grupo, a princípio, é apenas deste integrante, não se estendendo a qualquer outro membro do grupo, dada a autonomia que é mantida entre os membros.

No mesmo sentido, o Superior Tribunal de Justiça firma entendimento:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 535 DO CPC. INOCORRÊNCIA. 11. In casu, verifica-se que o Banco Safra S/A não integra o pólo passivo da execução, tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Safra Leasing S/A Arrendamento Mercantil. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora. (STJ - REsp: 884845 SC 2006/0206565-4, Relator: Ministro LUIZ FUX, Data de Julgamento: 05/02/2009, T1 - PRIMEIRA TURMA, Data de Publicação: DJe 18/02/2009) (grifei)

Dessa forma, não é possível presumir comunicação entre as obrigações dos integrantes do grupo, muito menos preestabelecer uma desconsideração da personalidade jurídica absoluta. Segundo Modesto Carvalhosa (2016, p. 1030), a responsabilização da sociedade controladora é excepcional em relação aos atos praticados por suas filiadas ou controladas. Ainda, entende que tanto na coligação, quanto no controle as sociedades envolvidas mantêm sua personalidade jurídica e seu patrimônio individualizado.

No mesmo sentido ensina Marlon Tomazette (2017, p. 649): “Não podemos preestabelecer uma comunicação das obrigações entre as integrantes do grupo, nem uma desconsideração da personalidade jurídica absoluta nestes casos”. Além disso, Viviane Muller Prado (2005, p. 13) entende que as sociedades que compõem o grupo devem manter, entre si, relações societárias, conforme o regime legal das sociedades isoladas, não se organizando em conjunto.

## 2.3 Limites do interesse comum

Como mencionado anteriormente, o art. 124, I do CTN dispõe como solidariamente responsável aquele que detém interesse comum no fato gerador. Diante disso, o Fisco, na busca por saldar as obrigações dos devedores, utiliza tal dispositivo como fundamento para desconsiderar a personalidade jurídica da empresa devedora e direcionar as obrigações para os demais componentes do grupo econômico.

Todavia, o STJ não vem admitindo o redirecionamento da obrigação, ante a presunção de solidariedade em razão de as empresas fazerem parte do mesmo grupo econômico. Assim decidiu o STJ

O posicionamento adotado por esta Corte e pelo STJ é no sentido de que a responsabilidade tributária solidária entre empresas apenas se configura quando realizada conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando, portanto, o mero interesse econômico dos sócios e de outras empresas na consecução dos fins almejados pela devedora principal (REsp 884845/SC, Rel. Ministro LUIZ FUX, PRIMEIRA TURMA, julgado em 05/02/2009, DJe 18/02/2009).

Sendo assim, o simples fato de integrar o grupo econômico não é motivo que se presuma interesse comum no fato gerador, caracterizando responsabilidade solidária entre os membros do grupo. Alexandre Macedo Tavares (2015, p. 27) ensina que,

A simples manutenção de relações comerciais, societárias e/ou participação no capital de outra sociedade não configura arquétipo de regras impositivas fiscais, de forma que o simples fato de integrarem um grupo econômico, por si só, não induz responsabilidade tributária solidária, na forma do art. 124 do CTN; revelam [...] interesse econômico [...] e não o reclamado “interesse comum” ou “interesse jurídico”.

Segundo o STJ, o interesse comum se caracteriza quando as empresas do grupo econômico desempenham a mesma atividade que dá ensejo ao fato gerador, devendo ser atribuída a responsabilidade prevista no art. 124 do CTN a quem, de alguma forma, atuou na constituição do fato gerador. Conforme a seguinte decisão

Nos termos da jurisprudência pacífica do STJ, existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas reali-

zem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação (STJ, AgRg no REsp 1.433.631/PE, Rel. Ministro HUMBERTO MARTINS, SEGUNDA TURMA, DJe de 13/03/2015)

Em decisão mais recente, o STJ manteve o mesmo posicionamento:

Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas. Para que isso ocorra é indispensável a configuração do interesse comum na situação constitutiva do fato gerador da obrigação principal (STJ - REsp: 1540845 PE 2015/0155977-0, Relator: Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data de Publicação: DJ 19/12/2016)

Portanto, ante o entendimento fixado pelo STJ, identificado o grupo econômico, é imprescindível que se demonstre a existência do interesse comum previsto no art. 124, I do CTN, o qual vai além do interesse econômico, pressupondo uma ação vinculada ou conjunta na situação que constitua o fato gerador. Em outros termos, só estará caracterizado interesse comum quando duas ou mais empresas, que compõem o mesmo grupo, agirem juntamente na operação.

Contudo, salienta o STJ que a responsabilidade solidária tributária prevista no art. 124, I do CTN está relacionada à atuação das empresas em condições normais, ou seja, quando recair sobre pessoas jurídicas legitimamente estabelecidas e que atuem regularmente em respeito à legislação. Diante disso, não se deve confundir responsabilidade solidária em razão de interesse comum previsto no art. 124, I do CTN e responsabilidade em razão da desconsideração da personalidade jurídica prevista no Código Civil. Entretanto, não há impedimento para que ambas existam concomitantemente.

A desconsideração da personalidade jurídica prevista no Código Civil, segundo Carlos Roberto Gonçalves (2010, p. 251), divide-se em teoria objetiva e subjetiva. Para a teoria objetiva, a confusão patrimonial constitui pressuposto necessário e suficiente para a desconsideração. Caracteriza-se confusão patrimonial quando a sociedade paga as dívidas dos sócios, ou este recebe créditos dela, ou, ao contrário, não sendo possível estabelecer distinção do patrimônio dos sócios e da sociedade.

Já para a teoria subjetiva, é necessário haver um elemento anímico, o qual se caracteriza pela intenção de desvio de finalidade da pessoa jurídica ou fraude. Sendo assim, percebe-se que, quando se tratar de confusão patrimonial, há presunção da fraude da autonomia da personalidade jurídica. Porém, não se constatando a confusão patrimonial, ainda é possível desconsiderar a personalidade jurídica por outras situações que configuram fraude. O Código Civil dispõe nos seguintes termos:

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

Entende o STJ, quando há a criação de várias pessoas jurídicas, formando um grupo econômico, com o único objetivo de prejudicar terceiros, na verdade, todos os entes envolvidos são uma única empresa, sendo, portanto, um único devedor. Como decide ante essa situação

Desconsiderando-se a personalidade jurídica, afasta-se a noção de limitação da responsabilidade dos integrantes da sociedade empresarial, pois a pessoa jurídica foi utilizada em desconformidade com o direito e em desrespeito ao princípio básico da autonomia do ente coletivo em relação aos seus integrantes. No caso dos grupos econômicos, a doutrina denomina o procedimento para superar o véu da personalização de desconsideração indireta da personalidade jurídica, que é aquela que ocorre quando estamos diante da criação de constelações de sociedades coligadas, controladoras e controladas, e uma delas se vale dessa condição para fraudar seus credores. Deste modo, a desconsideração se aplica a toda e qualquer das sociedades que se encontre dentro do mesmo grupo econômico, para alcançar a efetiva fraudadora que está sendo encoberta pelos outros entes do agrupamento societário. (STJ - REsp: 1540845 PE 2015/0155977-0, Relator: Ministra ASSUSETE MAGALHÃES, Data de Publicação: DJ 19/12/2016)

Conforme Renan Lutofu (2008, p. 324-327), o instituto da desconsideração da personalidade jurídica é uma exceção à regra geral, a qual representa um dos principais efeitos da personificação, que é a separação total das esferas da pessoa jurídica

e dos sócios. Tem como pressuposto geral a utilização anormal e surpresa da empresa, ou seja, são necessárias a ausência de assentimento do interessado, a imprevisibilidade do dano e a impossibilidade de adoção de precauções. O autor retro dispõe da seguinte forma:

como regra é a separação patrimonial e a independência entre a pessoa jurídica e as pessoas físicas que a compõem ou a administram, havendo dúvidas de que houve a ocorrência de seus pressupostos, a interpretação a ser dada ao instituto deve ser restritiva, [...]sob pena de violação aos princípios fundamentais descritos no artigo 1º da Constituição Federal.

Nessa senda, entende Paulo Nader (2004, p. 246) que a medida somente deve ser adotada diante de abuso de direito, sendo a desconsideração da personalidade jurídica transitória, atingindo, somente, os atos fraudulentos. Em outros termos, a medida é excepcional, visto que os atos não fraudulentos devem prevalecer o princípio *societas distat a singulis*.

Segundo o STJ, não há óbice para a desconsideração da personalidade jurídica dos entes integrantes do grupo econômico como modo de proteção aos credores, tendo em vista que a confusão patrimonial não é algo inerente aos grupos econômicos. Ademais, também entende que a atuação fraudulenta que beneficia todos os membros do grupo econômico demonstra o interesse comum, possível de caracterizar a responsabilidade tributária prevista no art. 124, I do CTN. Nessa hipótese, é possível haver, concomitantemente, a responsabilidade tributária solidária em razão do interesse comum e a responsabilidade decorrente da desconsideração da personalidade jurídica.

Portanto, a responsabilidade solidária dos grupos econômicos está condicionada a duas hipóteses, sendo: a demonstração do interesse imediato e comum dos seus membros na ocorrência do fato gerador, configurando a hipótese do art. 124, I do CTN, ou as hipóteses de desconsideração da autonomia jurídica prevista no Código Civil, as quais são a confusão patrimonial ou fraude.

## Conclusão

Com o presente artigo, buscou-se analisar os conceitos e as características dos grupos econômicos, bem como a concepção da sujeição passiva tributária.

Ficou demonstrado que a sujeição passiva necessita de determinados pressupostos para estar caracterizada, para que as-

sim o Fisco possa exigir o pagamento do tributo. Como visto, o sujeito passivo depende da relação com o fato gerador da obrigação tributária, podendo ser o contribuinte, o qual detém vínculo pessoal e direto com a situação ensejadora da obrigação, ou responsável, o qual necessita de previsão legal expressa.

Contudo, não basta a previsão legal, ainda é imprescindível que o terceiro esteja vinculado ao fato gerador da obrigação tributária. Diante disso, percebe-se que a reponsabilidade solidária não é presumida, a qual é condicionada pelo CTN a duas situações: interesse comum no fato gerador ou previsão legal.

Ante a tal disposição, o Fisco, por diversas vezes, tenta buscar o adimplemento das obrigações tributárias sob o argumento de que todos os membros do grupo econômico são solidariamente responsáveis. No entanto, ficou demonstrado que, mesmo compondo um grupo econômico, as empresas preservam sua autonomia jurídica, respondendo somente pelas suas obrigações.

Ante a análise dos julgados do STJ, concluiu-se que não há presunção de solidariedade entre as empresas que compõem o grupo econômico, pois o simples fato de integrar o grupo econômico não significa que há interesse comum no fato gerador. De acordo com a jurisprudência do STJ, o interesse comum necessário para atrair a responsabilidade solidária é caracterizada quando as empresas desempenham a mesma atividade que dá ensejo ao fato gerador, o que vai além do interesse econômico.

Ainda, constatou-se que o emprego da responsabilidade tributária decorre da atuação normal do grupo econômico, dentro da legalidade, o que não deve ser confundido com as situações que provocam a desconsideração da personalidade jurídica por confusão patrimonial e fraude, previstas no Código Civil.

Diante do exposto, conclui-se que, mesmo ante a formação do grupo econômico, os membros que o compõem permanecem com sua autonomia preservada. Devem ser respeitadas as limitações para a imputação da responsabilidade tributária previstas no CTN, as quais são: expressa previsão legal e interesse comum no fato gerador. Por fim, nota-se que existem duas situações que dão ensejo à desconsideração da autonomia das empresas que compõem o grupo: a responsabilidade tributária solidária, em razão do interesse comum, quando os membros participam da situação que gera o fato gerador, e as causas de desconsideração de personalidade jurídica por confusão patrimonial ou fraude.

## Referências

- BRASIL. Constituição (1988). Constituição da República Federativa do Brasil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicaocompilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm). Acesso em 21. Nov. 2018.
- \_\_\_\_\_. Lei n.º 10.406 de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/Leis/2002/L10406compilada.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/2002/L10406compilada.htm). Acesso em: 21. Nov. 2018.
- \_\_\_\_\_. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional. Disponível em <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L5172Compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L5172Compilado.htm)>. Acesso em 21. Nov. 2018.
- \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Agravo regimental em Recurso Especial n.º 1.433.631/PE, Relator: MARTINS, Humberto. Publicado no DJe de 13/03/2015). Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/178410268/agravo-regimental-no-recurso-especial-agrg-no-resp-1433631-pe-2014-0022964-3/relatorio-e-voto-178410284?ref=juris-tabs>. Acesso em 21. Nov. 2018.
- \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso especial n.º: 1540845 PE 2015/0155977-0, Relator: Ministra ASSUETE MAGALHÃES, Publicado no DJ de 19/12/2016. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/461051244/recurso-especial-resp-1540845-pe-2015-0155977-0/decisao-monocratica-461051285?ref=juris-tabs>. Acesso em 21. Nov. 2018.
- \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º: 852972 PR 2006/0113464-3, Relator: ZAVASCKI, Teori Albino, Publicado no: DJe de 08/06/2010. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/14312529/recurso-especial-resp-852972-pr-2006-0113464-3/inteiro-teor-14312530?ref=juris-tabs>. Acesso em 21. Nov. 2018.
- \_\_\_\_\_. Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário n.º 562276, RELATORA: GRACIE, Ellen. Publicado em: repercussão geral - mérito. Disponível em: <https://stf.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/19736566/recurso-extraordinario-re-562276-pr>. Acesso em 21. nov. 2018.
- \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. Recurso Especial n.º 819.808, RELATOR: FALCÃO, Francisco. Publicado no DJe de 06/04/ 2006. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/7142896/recurso-especial-resp-819808-sp-2005-0216439-3?ref=juris-tabs>. Acesso em: 21. Nov. 2018.
- \_\_\_\_\_. Superior Tribunal de Justiça. – Recurso especial n.º 884845 SC 2006/0206565-4, Relator: FUX, Luiz, Publicado no: DJe de 18/02/ 2009. Disponível em: <https://stj.jusbrasil.com.br/jurisprudencia/2441078/recurso-especial-resp-884845-sc-2006-0206565-4>. Acesso em 21. Nov. 2018.
- AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. São Paulo: Saraiva, 2009.
- BALEEIRO, Aliomar. **Direito Tributário Brasileiro**. 12. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2013.

- BECHO, Renato Lopes. **Responsabilidade tributária de terceiros: CTN, arts. 134 e 135**, 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.
- BORBA, José Tavares. **Direito Societário**, 16. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- CANAZARO, Fábio. **Essencialidade tributária: igualdade, capacidade contributiva e extrafiscalidade na tributação sobre o consumo**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2015.
- CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 22. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- CARVALHOSA, Modesto. **Sociedades Anônimas** (Coleção Tratado de direito empresarial). São Paulo: Revista do Tribunais, 2016.
- CASSONE, Vittorio. **Direito Tributário**. 16<sup>a</sup> ed. São Paulo: Atlas, 2004.
- COELHO, Sacha Calmon Navarro. **Curso de Direito Tributário Brasileiro**. 11. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.
- DA COSTA, Adriano Soares. **Apontamento sobre responsabilidade tributária**. Ciência Jurídica. 11. ed, Vol. 74, 1997.
- GONÇALVES, Carlos Roberto. **Direito Civil Brasileiro, volume 1: parte geral**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.
- GUERREIRO, Carolina Dias Tavares (coord). **Direito Empresarial e Outros Estudos em Homenagem ao Professor José Alexandre Tavares Guerreiro**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. **A desconsideração da personalidade jurídica e os grupos de empresas**. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- MACHADO, Hugo de Brito. **Curso de direito tributário**. São Paulo: Malheiros. 2010.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. **Responsabilidade tributária dos grupos econômicos**. In: FERREIRA NETO, Arthur M., NICHELE, Rafael (Org). **Curso Avançado de Substituição Tributária**. 2. ed. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2016.
- NEDER, Paulo. **Curso de direito civil, parte geral**. Vol. 1. Rio de Janeiro: Forense, 2004.
- NEGRÃO, Ricardo. **Curso de direito comercial e de empresa**. V.1. São Paulo: Saraiva, 2017.
- PAULSEN, Leandro. **Curso de Direito Tributário**. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- PRADO, Viviane Muller. **Grupos Societário: Análise do modelo da Lei n.º 6.404/1976**. Revista Direito GV, n. 2, Vol. 1. São Paulo, 2005.
- RIZZARDO, Arnaldo. **Direito das Obrigações: Lei n.º 10.406 de 10.01.2002**. 5. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009.
- ROSA JUNIOR, Luiz Emygdio F. da. **Manual de direito financeiro e direito tributário**. 18. ed. Rio de Janeiro: Renovar, 2005.
- SABBAG, Eduardo. **Manual de direito tributário**. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

SILVEIRA, Paulo Antônio Caliendo Velloso da. **Direito Tributário e análise econômica: uma visão crítica**. Rio de Janeiro: Elsevier, 2009.

TAVARES, Alexandre Macedo. **O alcance da Expressão “Interesse Comum” (CTN. Art. 124, I) para Fins de Imputação de Responsabilidade Tributária Solidária às Sociedades Integrantes de Grupo Econômico**. Revista Dialética do direito tributário. Revista Dialética de Direito Tributário. n. 232. São Paulo, 2015.

TOMAZETTE, Marlon. **Curso de Direito Empresarial**. Vol. 1, Teoria Geral e Direito Societário, 8. ed. São Paulo: Atlas, 2017.

VENOSA, Silvio de Salvo. **Direito Civil: teoria geral das obrigações e teoria geral dos contratos**. 14. ed. São Paulo: Atlas, 2014.

\_\_\_\_\_. **Direito Civil**. Vol. 1, Parte Geral, 18. ed. São Paulo: Atlas, 2017.