

Os Grupos Econômicos e o Problema do Fundamento Legal da Responsabilidade Tributária

The Corporate Groups and the Problem of the Legal Basis of Tax Liability

Thomas Ribeiro Bergmann

Mestre em Direito pela UFRGS. Advogado no Rio Grande do Sul.

E-mail: thomasbergmann@hotmail.com.

Resumo

O presente trabalho examina os grupos econômicos e sua responsabilidade tributária. Para tanto, pressupõe-se o tratamento dado ao fenômeno dos grupos pela legislação societária, bem como as normas da legislação tributária, que respeitam a personalidade jurídica como unidade básica para fins de tributação. Após, analisa-se com base em premissas postas pelo Supremo Tribunal Federal no julgamento do RE n. 562.276/PR a questão do fundamento legal, das possibilidades e limites para a responsabilização tributária dos grupos econômicos.

Palavras-chave: grupos econômicos, grupos de sociedades, responsabilidade tributária, desconsideração da personalidade jurídica.

Abstract

This paper examines the group of companies and its tax liability. For this purpose, it is presupposed the treatment given to the phenomena of the groups by the corporate legislation, as well as the norms from the tax legislation that respect the legal personality as basic unity for the purpose of taxation. Then, it is analyzed based on premises put forward by the Federal Supreme Court the question of the legal base, the possibilities and limits for the tax liability of the group of companies.

Keywords: group of companies, tax liability, disregard of legal entity.

1. Considerações iniciais

Pela própria natureza de sua atividade, a Administração Tributária está vinculada à lei, se não em todos, em muitos aspectos de sua atuação. Face à regra da legalidade (CF/1988, art. 150, I) e suas concretizações no CTN (art. 97, III e art. 121, parágrafo único, II), a Administração só pode impor responsabilidade a terceiro por débito de outrem com base em lei. Isso levanta a questão do específico fundamento legal que justifica, no caso, a responsabilidade das sociedades de grupo econômico. O CTN não faz menção aos grupos econômicos nem direta, nem indiretamente¹. Ao que parece, justamente por isso, a Administração Tribu-

¹ ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 82, ano 14, jul./ago. 2016, p. 9-22, p. 12.

tária procura justificar a responsabilidade das sociedades de grupo econômico com base nos dispositivos do CTN, mas tomando o conceito de grupo do art. 2º, § 2º, da CLT, por analogia, como suporte à sua pretensão. O uso do conceito trabalhista de grupo pode ser criticado.

Os dispositivos dos arts. 121, 124, 128, 134 e 135 do CTN formam a base legal sob a qual a Administração Tributária busca fundamentar a responsabilidade das sociedades de grupo econômico. Seja tomando-os isoladamente, seja relacionando-os. Tais dispositivos e suas relações devem ser examinados para que suas limitações e possibilidades restem evidenciadas.

O fato de o CTN não fazer menção aos grupos econômicos nem direta, nem indiretamente, conjuntamente com o fato de o art. 146, III, “b”, da CF/1988 exigir lei complementar de normas gerais para a definição dos “contribuintes” – termo entendido como “sujeito passivo” – dos impostos, levanta a questão de se os critérios para a definição do conceito de grupo econômico para fins tributários não deveriam constar em lei complementar de normas gerais. Esse problema se torna ainda mais grave quando se atenta para a indeterminação do conceito no próprio direito privado, bem como para o fato de que à conceituação do fenômeno para fins tributários subjazem questões diferentes daquelas que devem ser solucionadas pelo direito privado. Isto é, independentemente da indeterminação do conceito no direito privado, o conceito tributário tende a requerer critérios diferentes para sua caracterização, mesmo no que diz com os diversos tributos. Assim, por exemplo, o conceito para fins da tributação sobre o lucro tende a diferir do conceito para fins de tributação sobre a circulação de bens². Tudo isso dá força ao argumento de que lei ordinária não poderia dar os critérios para a caracterização do grupo para fins tributários e, logo, não poderia criar hipótese de responsabilidade tributária dos grupos econômicos, que pressupõe critérios que os caracterizem. O procedimento legislativo correto seria a criação de lei complementar que desse as normas gerais, critérios e hipóteses de responsabilização dos grupos econômicos. As leis ordinárias, então, concretizariam aquelas normas gerais no âmbito da federação.

Se se aceita que a lei ordinária deve somente observar as normas gerais de responsabilidade já postas em lei complementar, deve-se notar que dada a ausência de menção aos grupos econômicos, são restritas as hipóteses em que se pode estender à sociedade de grupo econômico a responsabilidade por débito de outra. Como não há uma disciplina especificamente tributária da matéria, a tentativa de responsabilizar o grupo econômico como um todo ou suas sociedades participantes esbarra na necessidade de observar normas criadas para tratar da pessoa jurídica individual.

2. As premissas estabelecidas no RE n. 562.276/PR

No julgamento do RE n. 562.276/PR³, o STF procedeu de acordo com algumas premissas essenciais à decisão tomada. Primeiro, que (i) todas as espécies

² KESSLER; KRÖNER; e KÖHLER. *Konzernsteuerrecht: national – international*. 2. ed. München: Verlag C. H. Beck, 2011, p. 187.

³ RE n. 562.276, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, Repercussão geral, j. 03.11.2010, publicado em 10.02.2011.

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

Essas proposições ajudarão na análise que se segue das possibilidades de responsabilização dos grupos econômicos com base na legislação tributária atual.

3. O uso do conceito do art. 2º, § 2º, da CLT

O CTN não faz menção aos grupos econômicos nem direta, nem indiretamente⁴. Além disso, a única definição explícita de grupo econômico na legislação tributária consta da IN/RFB n. 971/2009, art. 494. Trata-se de definição do conceito de grupos econômicos usado pelo art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 e que repete quase que literalmente a antiga redação do art. 2º, § 2º, da CLT. Restringe-se à cobrança das contribuições previstas na Lei n. 8.212/1991 (às “obrigações decorrentes desta Lei” – art. 30, IX, *in fine*).

Para fins da cobrança dos demais tributos, não há na legislação tributária definição explícita de grupo econômico. Ademais, o conceito do direito privado é por demais indeterminado. Assim, para fundamentar sua pretensão, a Administração Tributária costuma recorrer ao conceito de grupo da legislação trabalhista (art. 2º, § 2º, da CLT), o qual foi alterado pela Lei n. 13.467/2017.

Em sua redação originária dispunha que

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

Em sua nova redação, dispõe que

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

Ao que parece, a nova redação buscou distinguir a situação em que uma sociedade dirige, controla ou administra outra da situação em que a sociedade con-

⁴ ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos..., op. cit., p. 12.

serva sua autonomia e participa de grupo econômico. Isto é, busca separar a situação de domínio/dependência e a situação de grupo de subordinação da situação de grupo de coordenação. Nas primeiras, a dependência intersocietária é condição necessária – ainda que não suficiente no caso da situação de grupo de subordinação; na segunda, não há dependência intersocietária, cada sociedade conservando a sua independência e subordinando a sua atividade apenas na medida do convencionalmente estipulado com as demais. Integram grupo econômico, mas guardam a sua autonomia.

O uso do conceito trabalhista de grupo na fundamentação da responsabilidade tributária dos grupos econômicos pode ser criticado sob uma série de perspectivas. A alteração da redação abre a possibilidade de outras críticas na medida em que equipara os grupos de subordinação e os de coordenação.

Primeiro, se se aceita que, dado o disposto no art. 146, III, “b”, da CF/1988 e dada a indeterminação do conceito de grupo tanto no direito privado como no tributário, as normas sobre responsabilidade tributária deveriam constar em lei complementar que estabelecesse os critérios e hipóteses gerais de caracterização e responsabilização dos grupos econômicos, deve-se concluir pela invalidade do uso do conceito do art. 2º, § 2º, da CLT, que possui a qualidade de lei ordinária, para a atribuição de responsabilidade tributária aos grupos econômicos. O uso de conceito de lei ordinária na fundamentação da responsabilidade violaria a reserva de lei complementar para tratar de matéria (art. 146, III, “b”, da CF/1988).

Contudo, se aceito que inobstante o disposto no art. 146, III, “b”, da CF/1988 e a indeterminação do conceito de grupo econômico é possível a criação de hipótese de responsabilidade tributária em lei ordinária, a qual deveria apenas observar os limites postos na lei complementar de normas gerais, deve-se notar que a tentativa de uso do conceito do art. 2º, § 2º, da CLT para fins de atribuição de responsabilidade tributária aos grupos econômicos representa – dada a dificuldade de separar os limites entre as duas categorias⁵ – ou interpretação extensiva ou aplicação analógica.

Interpretação extensiva por buscar estender os limites semânticos do art. 2º, § 2º, da CLT para abranger as hipóteses de grupos em outro ramo do direito. Trata-se de interpretação inadmissível, que além de ignorar as diferenças entre os dois ramos e a realidade a eles subjacente, contradiz a exigência da regra da legalidade de que os aspectos essenciais da norma tributária estejam em preceitos postos especificamente para fins de tributação, e não que tal norma seja construída buscando suas partes nas diversas searas do ordenamento, como uma “colcha de retalhos”. Ademais, tal interpretação contradiz a exigência de previsibilidade posta pelo princípio da segurança jurídica⁶. Não só há indeterminação do conceito de grupo no direito privado e no tributário, mas se busca suprir tal falta de determinação com a adoção do conceito em um ramo muito diferente, cujo conceito de grupo é extremamente amplo para fins de tributação e não leva em conta a diferença entre o sentido do conceito nos diversos tributos.

⁵ GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014, p. 275.

⁶ ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos..., op. cit., p. 18.

Interpretação analógica por buscar estender a aplicação do art. 2º, § 2º, da CLT a casos reputados semelhantes, mas que reconhecidamente não se encontram abarcados pelo seu sentido. Trata-se de analogia dos casos trabalhistas – para os quais a regra foi especificamente prevista – para os casos tributários, inadmissível pelas mesmas razões que tornam inviável a interpretação extensiva do art. 2º, § 2º, da CLT, com a razão adicional dada pela existência de regra do art. 108, § 1º, do CTN que, concretizando a legalidade do art. 150, I, da CF/1988⁷, veda que o emprego da analogia resulte na exigência de tributo não previsto na lei tributária. A principal razão para a rejeição da analogia na hipótese, no entanto, está na essencial dessemelhança entre as relações subjacentes.

A dogmática jurídica é composta de uma série de jogos de linguagem⁸, que buscam trabalhar a experiência jurídica. Jogos de linguagem estão conectados a formas de vida, isto é, o significado que se vincula a uma expressão é obtido através da forma de vida⁹. Assim, deve-se observar que há uma grande diferença entre as formas de vida das quais extraem seu sentido a dogmática trabalhista e a tributária. Enquanto no direito do trabalho o trabalhador é reputado hipossuficiente e lhes são outorgados meios de compensação, o poder público não é reputado hipossuficiente em relação ao devedor tributário¹⁰. “Não se pode admitir hipossuficiência do Fisco relativamente ao contribuinte.”¹¹ Essa mudança de papéis representa uma total inversão de valores¹². As leis tributárias não se confundem com as trabalhistas¹³.

Aceitar alguma forma de equivalência entre a definição trabalhista e a tributária seria cair no vício denunciado por Hart de “congelar o sentido da norma de maneira que seus termos gerais devam ter o mesmo sentido em todos os casos em que sua aplicação esteja em questão”¹⁴, ignorando as diferenças essenciais entre as formas de vida subjacentes e suas exigências resultantes.

O próprio Tribunal Superior do Trabalho já reconheceu a impossibilidade de transpor o conceito de grupo econômico do art. 2º, § 2º, da CLT para outras searas, incluindo a tributária¹⁵.

⁷ ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos..., op. cit., p. 19.

⁸ AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable: a treatise on legal justification*. Dordrecht: D. Reidel, 1987, p. 72.

⁹ AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable...*, op. cit., p. 27.

¹⁰ BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 221. São Paulo: Dialética, fev. 2014, p. 129-138, p. 132; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. *Revista Brasileira de Direito Comercial, Empresarial, Concorrencial e do Consumidor* n. 9, ano II, fev./mar. 2016, p. 5-36, p. 9.

¹¹ ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos..., op. cit., p. 19.

¹² MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 236. São Paulo: Dialética, maio 2015, p. 91-104, p. 102; do mesmo autor, Grupos econômicos – Simpósio Nacional de Direito Tributário – CEU Escola de Direito. *Revista Brasileira de Direito Comercial* n. 8, ano II, dez./jan. 2016, p. 5-32, p. 23.

¹³ MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos e responsabilidade tributária..., op. cit., p. 101; do mesmo autor, Grupos econômicos..., op. cit., p. 22.

¹⁴ HART, Herbert. *The concept of law*. 2. ed. New York: Oxford University Press, 1994, p. 129.

¹⁵ “[...] Solidariedade. Grupo econômico. ‘O conceito de grupo econômico aqui examinado é estritamente trabalhista. A abrangência objetiva dessa figura jurídica não ultrapassa, pois, o Direito do Trabalho, não possuindo tal tipo legal efeitos de caráter civil, tributário, comercial ou de

A nova redação do art. 2º, § 2º, da CLT buscou distinguir a situação de domínio/dependência e a situação de grupo de subordinação – em que a dependência intersocietária é condição necessária, ainda que não suficiente no caso da situação de grupo de subordinação; da situação de grupo de coordenação – em que não há dependência intersocietária, cada sociedade conservando a sua independência e subordinando a sua atividade apenas na medida do convencionalmente estipulado com as demais. Integram grupo econômico, mas guardam a sua autonomia.

Boa parte da doutrina e alguns ordenamentos jurídicos diferenciam expressamente o grupo de subordinação e o grupo de coordenação. Ambos teriam em comum a multiplicidade de sociedades com personalidades jurídicas distintas e a coordenação das atividades mediante uma direção unitária, que materializaria a unidade econômica entre diferentes sociedades.

No entanto, o grupo de subordinação seria caracterizado pela constante subordinação das sociedades dependentes pela controladora que, instrumentada com o poder de exercer influência dominante sobre as atividades das controladas, as submeteria a sua direção unitária. Ao passo que o grupo de coordenação seria caracterizado pela vinculação econômica entre duas ou mais sociedades que não dominam ou dependem uma da outra e que coordenam suas atividades, sem subordinar os interesses de uma ao da outra, mediante a geração paritária e consensual de uma direção unitária. Ainda que, eventualmente, se possa falar de uma suave preponderância de interesses de uma sociedade sobre outra no grupo de coordenação¹⁶ – como, por exemplo, é o caso de consórcio formado por duas sociedades com certa disparidade de poder de mercado, em que uma garante certa preponderância de seus interesses no contrato de consórcio –, o relacionamento entre as sociedades no desenvolver das atividades do grupo é de sociedades independentes que buscam seu próprio fim social sem subordiná-lo a um interesse outro (do grupo ou da controladora), *senão na exata medida em que convenionado em situação de independência*.

Se se define a noção de unidade econômica nos grupos como conotando um intenso vínculo econômico minimamente duradouro, ainda que parcial, que gere uma orientação e uma forma de proceder unificada entre sociedades diferentes, isto é, uma direção unitária às suas atividades, deve-se admitir que se acaba por esconder a grande diferença que há, na generalidade dos casos, entre a unificação econômica que se dá nos grupos de subordinação e de coordenação. Isto é, ainda que se possa adotar um conceito abrangente de grupos econômicos que – face à definição do elemento unidade econômica – colha tanto o grupo de subordinação como o de coordenação, não se pode olvidar que tal conceito abrange dois fenômenos com diferenças marcantes.

qualquer outro ramo do Direito.” (AIRR n. 785822-27.2001.5.09.5555, 3ª Turma, Rel. Min. Rosa Maria Weber Candiota da Rosa, j. 22.10.2008, *DEJT* 21.11.2008)

¹⁶ PEREIRA NETO, Edmur de Andrade Nunes. Anotações sobre os grupos de sociedades. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* n. 82, ano XXX, abr./jun. 1991, p. 30-38, p. 33.

As grandes causas da evasão tributária nos grupos econômicos são a manipulação dos preços em transações comerciais e financeiras e a interposição e manipulação de estruturas jurídicas; geralmente, pessoas jurídicas; geralmente, societárias¹⁷. Não que tais atos não possam ser cometidos em sociedades de grupo de coordenação, mas é preciso que se perceba que *se trata de um mal causado eminentemente pelo modo de operar do grupo de subordinação*. Como o nome bem diz, nesses há a transformação – ainda que em medidas variadas – da sociedade independente em dependente, o que não ocorre no grupo de coordenação, cujas sociedades mantêm a independência, eis que apenas se subordinam ao pactuado em situação de independência. Aqui, uma subordinação além da convencional não é, em princípio, concebível. Nesse sentido, são sociedades independentes.

No grupo de subordinação a sociedade-mãe pode ingerir nas demais sociedades – que lhe são dependentes – fazendo-as atuar contra seu interesse social (o interesse social hipotético de uma sociedade independente). Assim, pode efetuar negócios não estritamente comutativos, manipulando preços em transações comerciais e financeiras. No grupo de subordinação a sociedade-mãe pode, com a intenção de diminuir os riscos de perda, utilizar-se de estruturas, geralmente, pessoas jurídicas que não possuem qualquer estrutura física ou de pessoal, ou que não realizam nenhuma atividade econômica, ou não capitalizada adequadamente. A sociedade-mãe pode descapitalizar gradualmente sociedade na medida em que percebe o seu insucesso ou eventual falência.

Logo, o uso do novo conceito de grupo do art. 2º, § 2º, da CLT para fins tributários leva a equiparar situações essencialmente desiguais. Tanto isso é correto que a Lei n. 12.402/2011 trata como independentes as sociedades de consórcio, ao responsabilizá-las apenas na proporção de sua participação no empreendimento, afastando, em princípio, a solidariedade¹⁸.

4. A responsabilidade de terceiros e os arts. 134 e 135 do CTN

Os arts. 134 e 135 compõem a seção da “responsabilidade de terceiros”. Note-se que a responsabilidade do grupo econômico seria exatamente uma hipótese de responsabilidade de terceiros¹⁹. Assim, é preciso que se analisem os dispositivos com atenção à possibilidade da inclusão da responsabilidade do grupo econômico nas hipóteses arroladas.

4.1. Art. 134 do CTN

Busca-se fundamentar, por vezes, a pretensão de responsabilização dos grupos econômicos no art. 134 do CTN. Entretanto, não parece justificada a pretensão.

¹⁷ SALL, Djibril. *L'évasion fiscale dans les groupes de sociétés: droit fiscal des affaires*. Éditions Universitaires Européennes, 2016, p. 16-35 e 36-51.

¹⁸ “Art. 1º As empresas integrantes de consórcio constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento, observado o disposto nos §§ 1º a 4º.”

¹⁹ ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos..., op. cit., p. 16.

Para além das várias formas com que o enunciado que atribuisse responsabilidade aos grupos econômicos poderia ser formulado legislativamente, a referência ao conceito de controlador (pessoa física ou jurídica) ou, simplesmente, sociedade poderia constar do rol do art. 134 do CTN. O primeiro porque no patrimônio do controlador se incluiriam as sociedades do grupo por ele controladas e o segundo porque, assim, ter-se-ia referência às sociedades controladoras e controladas. Contudo, esses conceitos não constam do art. 134. Nenhum dos conceitos arrolados nos incisos I a VII do artigo parece poder ser reconduzido aos conceitos de controlador ou de sociedade.

Ademais, os incisos do art. 134 referem-se a pessoas físicas somente, e não a pessoas jurídicas, de que são compostos os grupos econômicos. Não há, também, referência ao controlador. Assim, não se pode entender que grupo econômico controlado por pessoa ou pessoas físicas seja abarcado pelo art. 134.

O legislador conectou os efeitos de responsabilização apenas aos terceiros enumerados taxativamente. Logo, não tendo sido arrolado o grupo econômico nem direta nem indiretamente, não cabe a sua responsabilização com base no art. 134²⁰.

4.2. Art. 135 do CTN

Busca-se fundamentar, outras vezes, a pretensão de responsabilização dos grupos econômicos no art. 135 do CTN. Novamente, não parece justificada a pretensão. Mais uma vez, a referência ao conceito de controlador (pessoa física ou jurídica) ou, simplesmente, sociedade poderia constar do rol do art. 135 do CTN. O primeiro porque no patrimônio do controlador se incluiriam as sociedades do grupo por ele controladas, e o segundo porque, assim, ter-se-ia referência às sociedades controladoras e controladas. Todavia, esses conceitos não constam do art. 135.

Nenhum dos outros conceitos arrolados nos incisos I a III do artigo parece poder ser reconduzido aos conceitos de controlador, sociedade, ou a algum outro que possa ensejar a responsabilização dos grupos econômicos. Os incisos do art. 135 referem-se a pessoas físicas unicamente, e não a pessoas jurídicas, de que são formados os grupos econômicos. Além disso, como não há referência ao controlador, não se pode entender que grupo econômico controlado por pessoa ou pessoas físicas seja abarcado pelo art. 135.

Aqui, também, o legislador conectou os efeitos de responsabilização apenas aos terceiros enumerados taxativamente. Logo, não tendo sido arrolado o grupo econômico nem direta nem indiretamente, não cabe a sua responsabilização com base no art. 135²¹.

5. Art. 124, parágrafo único, I

O art. 124, I, do CTN dispõe serem solidariamente responsáveis “as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obriga-

²⁰ ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos..., op. cit., p. 13 e 16-17.

²¹ ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos..., op. cit., p. 13 e 16-17.

ção principal”. Logo, a questão é em que consiste tal interesse comum na situação que configura o fato gerador e se e quando se podem entender as sociedades do grupo econômico como possuindo tal interesse comum.

Por vezes, afirma-se que em um grupo econômico há interesse comum nos resultados globais e que as sociedades sempre poderiam ressarcir uma a outra, bastando para tanto o comando da sociedade-mãe, o que demonstraria a existência de interesse comum entre as sociedades para fins do art. 124, I, do CTN. Assim, havendo o pagamento de tributo por sociedade que não praticou o fato gerador, bastaria o comando para que a sociedade que o praticou ressarcisse aquela. Esse argumento, contudo, não dá conta da independência e da forma como é permitida a subordinação de uma sociedade por outra na ordem jurídica, foge ao sentido do “interesse comum” para fins do art. 124, I do CTN, bem como viola a regra da legalidade e os princípios da segurança jurídica e da separação de poderes.

Em um grupo criado mediante a convenção do art. 265 da Lei n. 6.404/1976 – grupo “de direito” – as sociedades conservam personalidade e patrimônio distintos (art. 266, *in fine*). A subordinação possível se dá nos termos estabelecidos na convenção (art. 266). Assim, para que a sociedade-mãe possa licitamente subordinar outra mediante a exigência de ressarcimento de tributo pago por sociedade do grupo seria necessária previsão em convenção. Não só há poucos grupos criados mediante convenção – o que torna a tese do ressarcimento implausível como tese geral sobre a classe dos grupos de sociedades – como não é plausível que, deixado ao alvedrio da sociedade-mãe, essa preveja em convenção tal ressarcimento.

Em um grupo que não se formalizou mediante a convenção do art. 265 da Lei n. 6.404/1976 – grupo “de fato” – as sociedades são tratadas como independentes, não podendo realizar negócios não estritamente comutativos entre si (art. 245). O comando da sociedade-mãe para que se dê o ressarcimento representa uma subordinação que não trata a sociedade como independente. Visto pontualmente, trata-se de uma transação não estritamente comutativa. Apenas quando vista a transação dentro de um quadro mais amplo pode-se sustentar sua comutatividade: a sociedade que ressarce o faz face ao pagamento do mesmo valor por outra sociedade do grupo. Não é claro que tal compreensão se adéque ao exigido pelo art. 245. Como se sabe, a lógica do modelo de disciplina dos grupos da Lei n. 6.404/1976 se baseia na lei alemã de sociedades por ações de 1965²². O dever de compensação do art. 245 inspira-se no § 311 da lei alemã. Esse exige compensação – “atomística”²³ – pontual para cada prejuízo causado à controlada considerada como uma sociedade independente²⁴.

²² REALE, Miguel. *Questões de direito privado*. São Paulo: Saraiva, 1997, p. 86; COMPARATO, Fábio Konder. Os grupos societários na nova Lei de Sociedades por Ações. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* n. 23, ano XV, 1976, p. 94.

²³ HOMMELHOFF, Peter; HOPT, Klaus; LUTTER, Marcus; DORALT, Peter; DRUEY, Jean-Nicolas; e WYMEERSCH, Eddy. Un diritto dei gruppi di società per l'Europa (risultato delle ricerche e proposte al legislatore da II Forum Europaeum sul diritto dei gruppi di società). *Rivista delle società* fasc. 2-3, anno 46, mar./giug. 2001, p. 341-448, p. 382.

²⁴ KUHLMANN; e AHNIS. *Konzern – und Umwandlungsrecht*. 4. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2016, p. 70.

Além disso, se se supõe a falência da disciplina dos grupos de sociedades da Lei n. 6.404/1976 e se adota o modelo orgânico de tratamento e identificação dos grupos, deve-se notar que não é nada clara a medida que esses podem legitimamente se subordinar – pois não haveria critérios positivados – e se essa subordinação justificaria a tese do ressarcimento para fins de responsabilização tributária.

O maior problema com a tese do ressarcimento, contudo, advém da universalização de suas consequências. Aceito que há interesse comum para fins do art. 124, I, do CTN pela existência de interesse comum nos resultados globais e pela mera possibilidade de ressarcimento de uma sociedade por outra, então seria legítima a responsabilização solidária das sociedades do grupo por todo e qualquer tributo devido por qualquer sociedade do grupo. Isso contraria a premissa do RE n. 562.276/PR de que o direito à livre iniciativa não pode ser inviabilizado, mesmo que pelas consequências de dada interpretação.

Interesse comum para fins do art. 124, I, do CTN, todavia, não é todo interesse. O STJ entende que o pertencimento de sociedade em um grupo, por si só, não enseja interesse comum para fins do art. 124, I, do CTN²⁵. O mesmo STJ entende que o interesse econômico na situação que configura o fato gerador não equivale a interesse comum para fins do art. 124, I, do CTN²⁶. Assim, em operações que envolvam uma ou mais sociedades do grupo econômico, inobstante o interesse econômico da sociedade-mãe ou do grupo como um todo, não se pode por isso justificar a solidariedade com base no art. 124, I, do CTN.

Para o STJ há interesse comum na situação que configura o fato gerador para fins do art. 124, I, do CTN “apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador”²⁷. Isto é, “solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação”²⁸. É o caso, por exemplo, quanto ao IPTU, “de duas ou mais pessoas serem proprietárias de um mesmo imóvel urbano, uma vez que a situação de fato – a copropriedade – é-lhes comum”; quanto ao ISS, “a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador”; quanto ao ICMS, “sempre que dois ou mais forem os comerciantes vendedores”; quanto ao ITBI, “quando dois ou mais são os compradores”²⁹.

²⁵ AgRg no AREsp n. 603.177/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. 19.03.2015, *DJe* 27.03.2015; AgRg no REsp n. 1.102.894/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, j. 21.10.2010, *DJe* 05.11.2010; AgRg no Ag n. 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, j. 17.02.2009, *DJe* 26.03.2009; REsp n. 1.001.450/RS, Rel. Min. Castro Meira, Segunda Turma, j. 11.03.2008, *DJe* 27.03.2008.

²⁶ AgRg no REsp n. 1.433.631/PE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 10.03.2015, *DJe* 13.03.2015; AgRg no AREsp n. 21.073/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 18.10.2011, *DJe* 26.10.2011; REsp n. 884.845/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. 05.02.2009, *DJe* 18.02.2009; REsp n. 834.044/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, j. 11.11.2008, *DJe* 15.12.2008.

²⁷ AgRg no REsp n. 1.433.631/PE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 10.03.2015, *DJe* 13.03.2015; AgRg no AREsp n. 21.073/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 18.10.2011, *DJe* 26.10.2011.

²⁸ REsp n. 859.616/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. 18.09.2007, *DJ* 15.10.2007, p. 240.

²⁹ AgRg no AREsp n. 603.177/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, Primeira Turma, j. 19.03.2015, *DJe* 27.03.2015; REsp n. 884.845/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. 05.02.2009, *DJe*

A maior parte da doutrina segue o mesmo entendimento de que o interesse comum para fins do art. 124, I, do CTN se dá quando os sujeitos estão no mesmo lado da relação jurídica, sem contraposição de interesses³⁰.

Ademais, admitir a existência de interesse comum para fins do art. 124, I, do CTN face ao interesse no resultado global do grupo e à possibilidade de ressarcimento gera problemas de segurança jurídica, em seu aspecto de cognoscibilidade e de previsibilidade, pois não é claro o que é um grupo para a legislação societária (para as fontes de direito privado) e a legislação tributária não possui dispositivo delimitando o conceito para os vários tributos fora as contribuições previdenciárias sobre o salário.

Além disso, a admissão da existência de interesse comum para fins do art. 124, I, do CTN face ao interesse no resultado global do grupo e à possibilidade de ressarcimento gera problemas de legalidade, pois a tributação e a responsabilização tributária são matérias que devem ser reguladas, ao menos em seus aspectos essenciais, por lei (CF/1988, art. 150, I, e CTN, art. 97, III e art. 121, II), e, por outro lado, a atividade da Administração Tributária é exercício de função administrativa que, principalmente no direito tributário – dada a restrição causada pela tributação nos direitos de liberdade e propriedade –, deve ter a sua conduta regulada por lei, ao menos em seus aspectos essenciais (“a administração só pode fazer o que a lei permite”), e não há, nem em seus critérios básicos, uma regulação dos grupos como unidade, pelo contrário, a legislação pressupõe a pessoa jurídica como unidade básica.

Admitir a existência de interesse comum para fins do art. 124, I, do CTN face ao interesse no resultado global do grupo e à possibilidade de ressarcimento gera problemas de separação de poderes, pois cabe ao legislativo fixar as regras gerais que delineiam os aspectos e conceitos essenciais da tributação dos grupos, e quando o Executivo busca aplicar teses normativas cuja universalização gera o equivalente a uma regra geral de responsabilização dos grupos, ele, tacitamente, usurpa a função do legislador.

Ademais, a admissão da existência de interesse comum para fins do art. 124, I, do CTN face ao interesse no resultado global do grupo e à possibilidade de ressarcimento gera restrição demasiada ao direito de livre iniciativa, pois se esse

18.02.2009; REsp n. 859.616/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. 18.09.2007, DJ 15.10.2007, p. 240.

³⁰ BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico..., op. cit., p. 137; BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 187. São Paulo: Dialética, abril 2011, p. 68-81, p. 72; COELHO, Sacha Calmon Navarro. Responsabilidade tributária de sociedades integrantes de grupo econômico..., op. cit., p. 12; FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 229. São Paulo: Dialética, out. 2014, p. 88-101, p. 93; LOPES, Christian Sahb Batista; e FRATTARI, Rafael. Solidariedade tributária e grupos econômicos. *Revista de Direito Tributário e Financeiro* n. 2, v. 1. Minas Gerais, jul./dez. 2015, p. 581-603, p. 588; SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 238. São Paulo: Dialética, jul. 2015, p. 105-125, p. 120-122; TAVARES, Alexandre Macedo. O alcance da expressão “interesse comum” (CTN, art. 124, I) para fins de imputação da responsabilidade tributária solidária às sociedades integrantes de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 232. São Paulo: Dialética, jan. 2015, p. 20-27, p. 25.

pressupõe o uso dos tipos societários com sua disciplina legal própria – que envolve a limitação da responsabilidade –, a responsabilização de todas as sociedades do grupo por todos os tributos devidos por cada uma inviabiliza a responsabilidade limitada no que diz respeito a tributos.

Para fins do art. 124, I, do CTN, logo, é possível a responsabilização solidária de sociedades do grupo econômico quando essas realizarem conjuntamente a situação que configura o fato gerador, estando os sujeitos no mesmo lado da relação jurídica, sem contraposição de interesses, não sendo suficiente o mero interesse econômico na situação, nem de qualquer outra ordem.

6. Arts. 121, parágrafo único, II, art. 124, II, e a vinculação ao fato gerador do art. 128 do CTN

Pode-se, também, aplicar o art. 124, II, do CTN, na fundamentação da pretensão de responsabilizar sociedades de grupos econômicos. Pode-se interpretar aquele dispositivo em conjunção com o art. 121, parágrafo único, II. A interpretação de ambos os dispositivos, isoladamente considerados, poderia levar a crer na existência de ampla liberdade para o legislador na escolha do responsável tributário e na imputação de solidariedade. Nesse caso, uma total falta de limitação de conteúdo quanto à faculdade de eleger o responsável, geraria problemas de previsibilidade para o administrado, que não poderia prever se tal ou qual forma de estruturar seu empreendimento poderá vir a ser onerada pela responsabilidade tributária solidária ou não, violando o princípio da segurança jurídica em seu aspecto de previsibilidade. Ademais, pode gerar problemas referentes à falta de capacidade para contribuir daqueles chamados a responder, eis que, não havendo qualquer limitação quanto a quem pode ser responsabilizado, pode ocorrer de o responsável não ter a possibilidade de reaver a quantia despendida para cobrir crédito tributário nascido em virtude da manifestação de riqueza de outra pessoa – o contribuinte –, em violação ao princípio da capacidade contributiva. A interpretação sistemática do CTN, contudo, mostra que o art. 121 não contém nenhuma hipótese específica de responsabilidade. Há uma seção específica para a responsabilidade de terceiros, matéria tratada integralmente nos arts. 134 e 135³¹.

Contudo, o maior óbice a tal interpretação da legislação tributária parece ser o fato de que ela ignora a regra do art. 128 do CTN, que impõe limites ao legislador tributário ordinário. Trata-se de regra que conforma toda a seção I do Capítulo V do Título II do Livro Segundo do CTN. Isto é, trata-se da disposição geral sobre responsabilidade tributária que toda forma de responsabilização tributária deve observar³². A regra prescreve que sem prejuízo do disposto no capítulo V do Título II do Livro Segundo do CTN (que dispõe sobre a responsabilidade dos sucessores, de terceiros e por infrações), a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação.

³¹ ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos..., op. cit., p. 15.

³² RE n. 562.276, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, Repercussão geral, j. 03.11.2010, publicado em 10.02.2011.

Por vezes, afirma-se que em um grupo econômico as sociedades sempre poderiam ressarcir uma a outra, bastando para tanto o comando da sociedade-mãe, o que supriria a exigência imposta pelo princípio da capacidade contributiva, bem como a exigência de vinculação ao fato gerador do art. 128. Assim, havendo o pagamento de tributo por sociedade que não praticou o fato gerador, bastaria o comando para que a sociedade que o praticou ressarcisse aquela. Esse argumento, no entanto, não dá conta da independência e da forma como é permitida a subordinação de uma sociedade por outra na ordem jurídica, bem como ignora a exigência do art. 128 do modo como essa é interpretada e concretizada na ordem jurídica.

Não é qualquer vínculo com o fato gerador que satisfaz a exigência do art. 128 interpretado à luz do princípio da capacidade contributiva. Esse exige que aquele que manifestou riqueza mediante a realização do fato gerador é que deve arcar com o ônus tributário, e não terceiro sem relação direta e pessoal com a manifestação de riqueza³³, que deve ter a possibilidade de recuperar a quantia perdida mediante mecanismos como o preço ou a retenção.

Assim, por exemplo, o art. 26 da Lei n. 10.833/2003 afirma que o procurador do adquirente residente ou domiciliado no exterior fica responsável pela retenção e recolhimento do imposto de renda incidente sobre o ganho de capital auferido por pessoa residente ou domiciliada no exterior que alienar bens localizados no Brasil. Apesar do vínculo do mandato, para que o procurador seja colocado como responsável é necessário não só que tenha atuado em nome do adquirente, mas que tenha acesso ao meio de pagamento para que possa reter ou descontar o valor do tributo devido³⁴.

O art. 32-C, § 9º, do Decreto n. 6.306/2011 afasta a responsabilidade tributária pelo recolhimento do IOF incidente sobre a aquisição, venda e vencimento de contratos de derivativos das instituições e entidades autorizadas a registrá-los no caso dessas não terem “acesso aos recursos financeiros do contribuinte necessários ao recolhimento do imposto”³⁵.

Face à necessidade de vínculo com o fato gerador, por vezes, busca-se escapar à objeção com a afirmação de que seria suficiente o vínculo com o sujeito. Parte da doutrina sustenta a possibilidade de responsabilidade tributária em razão de vínculo com o sujeito que realiza o fato gerador.

Darzé sustenta que a cláusula “sem prejuízo do disposto neste capítulo” no início do capítulo V, Título II, Livro II do CTN, art. 128, abre a possibilidade de que o legislador complementar institua novas hipóteses de responsabilidade tributária sem necessidade de observar o vínculo indireto com o fato gerador exigido pelo art. 128³⁶. Nessas hipóteses, seria suficiente a relação com o sujeito que realizou o fato gerador³⁷. Todavia, não parece que se possa extrair razoavelmente

³³ SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017, p. 586.

³⁴ SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico..., op. cit., p. 110.

³⁵ SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico..., op. cit., p. 111, nota 24.

³⁶ DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010, p. 84.

³⁷ DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade...*, op. cit., p. 84.

esse sentido da parte inicial do art. 128. Ao dispor “sem prejuízo do disposto neste capítulo”, o legislador meramente ressalvou que a autorização que segue para responsabilizar terceiro desde que vinculado ao fato gerador não exclui as demais formas de responsabilidade tributária arroladas no mesmo capítulo V, Título II, Livro II do CTN. De qualquer forma, para fins da disciplina dos grupos, a regulamentação por lei complementar parece ser a solução mais conforme ao art. 146, III, “a”, da CF/1988.

Ferragut, sem restringir o seu argumento à lei complementar³⁸, afirma a possibilidade de responsabilidade por vínculo direto ou indireto com o sujeito³⁹. Admite que, em certa medida, essa interpretação alarga o conteúdo do art. 128 do CTN, mas a justifica afirmando estar tal possibilidade implicitamente admitida nas demais hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN, citando como exemplo a responsabilidade do adquirente de imóvel pelo IPTU devido pelo antigo proprietário, da responsabilidade do pai pelo IPTU do filho e da responsabilidade da incorporadora por contribuição social sobre a folha de salários da incorporada⁴⁰. Afirma que “a responsabilidade decorreu, nessas situações, da lei que considera o vínculo existente entre os sujeitos, realizador do fato jurídico e responsável”. Isto é, o essencial para o fundamento da responsabilização seria o vínculo entre os sujeitos.

Não parece procedente a tese como exposta. No caso da responsabilidade do adquirente de imóvel pelo IPTU devido pelo antigo proprietário (CTN, art. 130), tem-se obrigação decorrente do domínio ou da posse e, assim, vinculada à coisa – *propter rem*. O vínculo com o sujeito só se dá porque domínio e posse são sempre posições jurídicas atribuídas a um sujeito de direito. No caso da responsabilidade do pai pelo IPTU do filho (CTN, art. 134), tem-se obrigação que só passa a ter como responsável o pai na hipótese de impossibilidade de cumprimento da obrigação por ato culposo deste. Meramente ser pai não é suficiente. O CTN põe o foco no ato culposo e em seu efeito de impossibilitar o cumprimento da obrigação tributária. Nesse sentido, elenca rol de sujeitos cuja relação é especialmente sujeita à ocorrência de tal situação. Isso porque só um sujeito pode praticar ato culposo para impossibilitar o adimplemento de obrigação de outro sujeito. No caso da responsabilidade da incorporadora por contribuição social sobre a folha de salários da incorporada (CTN, art. 132), tem-se sociedade sucedendo a outra em seu ativo e também em seu passivo, o que abrange o passivo tributário. Tem-se o fim de uma pessoa jurídica pela sua absorção por outra. É da natureza da operação a existência de mais de um sujeito de direito, mas o relevante é o fato objetivo da incorporação e a manutenção do crédito tributário na pessoa remanescente. Assim, não é procedente a tese de que o essencial para a fundamentação da responsabilidade tributária no CTN seja o vínculo entre os sujeitos.

Além disso, a universalização da tese na forma simples de que vínculo com o sujeito é suficiente para fundamentar lei que estabeleça a responsabilidade tribu-

³⁸ DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade...*, op. cit., p. 85.

³⁹ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013, p. 43-44.

⁴⁰ FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002...*, op. cit., p. 44.

tária leva a que sejam válidas responsabilizações que o próprio CTN, ao exigir vínculo com o fato gerador, buscou afastar.

Aliás, o CTN nada afirma sobre o suposto vínculo com o sujeito. Vai de encontro à previsibilidade fomentada pelos princípios da legalidade e da segurança jurídica ir além do textualmente afirmado vínculo com o fato gerador.

Logo, há a possibilidade de responsabilização de sociedades do grupo econômico quando essas se encontram em posição de ressarcir uma à outra mediante mecanismos como o preço ou a retenção, como nos casos que a legislação prevê.

7. O art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991

Busca-se fundamentar a responsabilidade dos grupos econômicos, também, com base em dispositivo da legislação tributária que os menciona expressamente, qual seja, o art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991⁴¹.

Trata-se de solidariedade “pelas obrigações decorrentes desta Lei”. Isto é, pelas contribuições do art. 22 sobre o total de remuneração pago ou creditado a empregado ou trabalhador avulso pelos serviços efetivamente prestados.

O dispositivo, em sua literalidade, parece abranger qualquer grupo econômico. Contudo, a Lei n. 12.402/2011 afasta, em princípio, a solidariedade entre as sociedades integrantes de consórcios (art. 1º, *caput*), impondo-a apenas para as contribuições previdenciárias patronais, inclusive a incidente sobre a remuneração dos trabalhadores avulsos e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos (art. 1º, § 3º), no caso de o consórcio realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas e físicas, com ou sem vínculo empregatício, e efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias (art. 1º, § 1º). Afasta a solidariedade também no caso de a empresa líder realizar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias relativas ao consórcio (art. 1º, § 2º).

O conceito de grupo econômico do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 é definido pela Instrução Normativa n. 971/2009, art. 494⁴², o qual reputa caracterizado 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 definição dada pelo art. 494 da Instrução Normativa n. 971/2009 exclui não só os consórcios – nos quais a direção é concertada entre as sociedades, e não imposta por uma delas – bem como os casos de mera coligação. De fato, o conceito de coligação exclui o de controle, e a detenção ou exercício de influência significativa em outra sociedade, no sentido de poder participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la (art. 243, § 4º, da

⁴¹ “Art. 30. A arrecadação e o recolhimento das contribuições ou de outras importâncias devidas à Seguridade Social obedecem às seguintes normas: [...] IX – as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei.”

⁴² IN n. 971/2009: “Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.”

Lei n. 6.404/1976), não gera a possibilidade de dirigir nem de administrar a outra sociedade, que se mantém independente.

Na medida em que (i) os elementos essenciais da responsabilidade tributária são matéria da lei complementar de normas gerais de direito tributário (art. 146, III, da CF), que (ii) entre esses elementos está a exigência de previsão legal específica e da existência de vínculo necessário do terceiro com o fato gerador, e que (iii) a previsão legal de solidariedade entre devedores pressupõe que a própria condição de devedor tenha sido estabelecida validamente⁴³, deve-se dizer que a solidariedade do art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991 só pode ser validamente aplicada com o respeito às exigências da lei complementar de normas gerais, especialmente a de existência de vínculo do terceiro com o fato gerador. Como se trata de contribuições sobre remuneração por serviço prestado, esse vínculo tende a ocorrer na forma do art. 124, I, do CTN, quando o prestador for trabalhador ou prestar serviços indistintamente para mais de uma sociedade. Seria caso de realização conjunta do fato gerador pelas sociedades envolvidas, na esteira do entendido pelo STJ⁴⁴⁻⁴⁵. O STJ já julgou nesse sentido, ao entender que

“Incide a regra do art. 124, inc. II, do CTN c/c art. 30, inc. IX, da Lei n. 8.212/91, nos casos em que configurada, no plano fático, a existência de grupo econômico entre empresas formalmente distintas mas que atuam sob comando único e compartilhando funcionários, justificando a responsabilidade solidária das recorrentes pelo pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores a serviço de todas elas indistintamente.”⁴⁶

O julgado menciona o “art. 124, II”, mas se trata de erro material, ao que parece, eis que ao dispor que são solidariamente responsáveis “as pessoas expressamente designadas por lei”, tal artigo em nada limitaria o art. 30, IX, da Lei n. 8.212/1991. Além disso, o julgado menciona justamente um caso de realização conjunta do fato gerador, o que o STJ entende por interesse comum para fins do art. 124, I, do CTN.

8. Observações sobre a desconsideração da personalidade jurídica – art. 50 do CC

Busca-se fundamentar a responsabilidade tributária dos grupos econômicos com base no art. 50 do CC/2002. Nos grupos não há uma clara distinção entre

⁴³ RE n. 562.276, Rel. Min. Ellen Gracie, Tribunal Pleno, Repercussão geral, j. 03.11.2010, publicado em 10.02.2011.

⁴⁴ AgRg no REsp n. 1.433.631/PE, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 10.03.2015, *DJe* 13.03.2015; AgRg no AREsp n. 21.073/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 18.10.2011, *DJe* 26.10.2011. “Apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador.”

⁴⁵ REsp n. 859.616/RS, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. 18.09.2007, *DJ* 15.10.2007, p. 240. Isto é, a “solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação”.

⁴⁶ REsp n. 1.144.884/SC, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, j. 07.12.2010, *DJe* 03.02.2011.

interesse do grupo e interesse das sociedades, sendo-lhe inerente certo grau de confusão patrimonial⁴⁷. Nesse sentido:

“A confusão patrimonial, em maior ou menor medida, é inerente a todo grupo econômico. O interesse individual de uma sociedade é sempre subordinado ao interesse geral do complexo de empresas agrupadas. Com isto, são praticamente inevitáveis as transferências de ativo de uma sociedade a outra, ou uma distribuição proporcional de custos e prejuízos entre todas elas.”⁴⁸

Ela é uma das causas dos principais problemas que os grupos de subordinação originam: opressão dos acionistas ou sócios não controladores; fraude contra credores, comerciais, trabalhistas ou o Fisco; abuso de poder econômico nos mercados⁴⁹.

As legislações sobre grupos de sociedades buscam dar soluções justamente a tais problemas. Buscam solucionar os problemas do prejuízo a minoritários e sociedades-filhas e da fraude a credores.

A Lei n. 6.404/1976, todavia, permitiu ampla subordinação sem estabelecer soluções minimamente adequadas aos problemas originados pela subordinação societária.

Isso já enseja certa falta de limites à atuação dos grupos. Contudo, as normas sobre o chamado “grupo de direito” são amplamente ineficazes, o que é amplamente reconhecido pela doutrina societária. Sua ampla ineficácia advém principalmente da ineficácia das normas sobre o chamado “grupo de fato”⁵⁰. No esquema da Lei n. 6.404, essas tinham a função de dissuadir os grupos societários a formalizarem-se como “grupos de direito”. Como a estratégia não funcionou, o sistema ruiu. Assim, é um fato amplamente reconhecido pela doutrina societária que a disciplina dos grupos de subordinação como um todo da Lei n. 6.404/1976 – que foi considerado como provisório e experimental pela Exposição de Motivos – “não pegou”⁵¹, sendo “letra morta”⁵².

Isso ensejou ampla ilimitação para a atuação dos grupos de subordinação. Nem as normas amplamente restritivas do “grupo de fato” são aplicadas pelos tribunais⁵³. O resultado é que não há qualquer solução eficaz para os principais

⁴⁷ LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. Desconsideração da personalidade jurídica. *Pareceres*. São Paulo: Singular, 2004, p. 378.

⁴⁸ COMPARATO, Fábio Konder; e SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle na sociedade anônima*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 429.

⁴⁹ COMPARATO, Fábio Konder. Os grupos societários na nova Lei de Sociedades por Ações. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* n. 23, ano XV, 1976, p. 91-107, p. 92-3.

⁵⁰ VIO, Daniel de Avila. *Grupos societários – ensaio sobre os grupos de subordinação, de direito e de fato, no direito societário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 341.

⁵¹ EIZIRIK, Nelson. *A Lei das S/A comentada*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. v. II, p. 519-20.

⁵² SALOMÃO FILHO, Calixto. O novo direito dos grupos. *O novo direito societário*. São Paulo: Malheiros, 1998, p. 169.

⁵³ LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. A prévia deliberação assemblear como condição de *legitimação ad causam* na ação social. *Pareceres*. São Paulo: Singular, 2004. v. 1, p. 706; VON ADAMEK, Marcelo Vieira. *Responsabilidade civil dos administradores de S/A e as ações correlatas*. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 376; PRADO, Viviane Muller; e TRONCOSO, Maria Clara. Grupos de empresas na jurisprudência do STJ. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais* n. 40, 2008, p. 87-120, p. 21; VIO, Daniel de Avila. *Grupos...*, op. cit., p. 349; SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto e. Grupo de sociedades. *Revista dos Tribunais* v. 647, ano 78, set. 1989, p. 18-9.

problemas originados pelos grupos de subordinação. Na busca de soluções minimamente eficazes, a jurisprudência começou a aceitar o uso do instituto da desconsideração da personalidade jurídica como solução para uma série de situações problemáticas envolvendo os grupos de subordinação⁵⁴.

Ocorre que – além do âmbito legítimo de aplicação da desconsideração a fraudes cometidas pelos grupos – se passou a perceber uma ampliação indevida dos pressupostos do instituto. O pressuposto da confusão patrimonial mostra parte da problemática. Nos grupos de subordinação certa confusão patrimonial é imanente. Isso foi aceito pela Lei n. 6.404/1976. Essa exigiu para tanto a realização de convenção de grupo. Contudo, o esquema inteiro da lei ruiu.

Deve-se tentar afirmar a lei amplamente ineficaz tornando ilegítima qualquer confusão patrimonial (além daquela que resulte da realização de negócios estritamente comutativos entre as sociedades grupadas – art. 245, Lei n. 6.404/1976); ou deve-se admitir a ineficácia das normas e tentar outra estratégia de identificação e tratamento dos grupos? Não a contratual, que ruiu, mas aquela que verifica a existência de fato de uma direção unitária, chamada “orgânica”. E, assim, tentar uma demarcação entre a confusão legítima e a ilegítima. Não há critérios claros que deem os limites e é possível que não seja possível uma demarcação clara. A solução ideal seria uma disciplina que tentasse dar soluções adequadas aos problemas suscitados pelo grupo de subordinação. Enquanto essa não existe, é razoável atentar para a imanência de certa confusão patrimonial dos grupos e, logo, da necessidade de alguma demarcação entre a confusão legítima e a ilegítima.

Os grupos põem problemas que clamam por uma revisão não só do direito das sociedades, mas dos conceitos de base do direito comercial e das relações desse direito com a realidade econômica⁵⁵. Não é de se esperar qualquer avanço na matéria enquanto não for solucionado o paradoxo representado pelo tratamento de sociedades dependentes como se independentes fossem⁵⁶.

A desconsideração pressupõe que o grupo é formado por sociedades independentes quando não o é. Ainda há certa subordinação e confusão de interesses e de patrimônios: trata-se de sociedades dependentes.

Assim, a questão, no fundo, é: ou se aceita a figura do grupo de subordinação *sem* a sua maneira própria de operar que subordina os interesses das sociedades grupadas ao interesse do grupo e, neste caso, se os regula como união de sociedades independentes, no sentido de que buscam seu próprio interesse de forma semelhante ao direito societário tradicional – isto é, simplesmente, não se aceita a figura; ou se aceita a figura do grupo de subordinação com a sua manei-

⁵⁴ MARGONI, Anna Beatriz Alves. *A desconsideração da personalidade jurídica nos grupos de sociedades*. Dissertação de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo sob orientação da Prof. Dra. Paula A. Forgioni. São Paulo, 2011, p. 167-173; KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998, p. 200.

⁵⁵ PETITPIERRE-SAUVAIN, Anne. *Droit des sociétés et groupes de sociétés. Responsabilité de l'actionnaire dominant. Retrait des actionnaires minoritaires*. Genève: Georg, 1972, p. 142.

⁵⁶ ANTUNES, José Engrácia. Estrutura e responsabilidade da empresa: o moderno paradoxo regulatório. *Revista Direito GV* v. 1, n. 21, jun./dez. 2005, p. 52.

ra própria de operar que subordina os interesses das sociedades grupadas ao interesse do grupo e, neste caso, se revê a noção de abuso de poder de controle, a noção de conflito de interesses societários, a noção de abuso de personalidade jurídica, entre outras noções cujo tratamento seja vinculado com e pressuponha o modo de operar de sociedades independentes e que, agora, busca-se transportar para os grupos de sociedades, bem como a respectiva disciplina jurídica de tais noções.

Logo, é correta a percepção da inadequação do uso do instituto da descon sideração para solucionar os problemas gerados pela falta de um adequado direito dos grupos⁵⁷, bem como a de que apenas um direito dos grupos de sociedades pode solucionar de forma minimamente adequada tais problemas⁵⁸.

Fica a pergunta levantada por Lobo da razão pela qual o direito dos grupos deve ficar preso a fórmulas legais que não abarcam em toda a sua amplitude a realidade dos grupos de sociedades⁵⁹. Se se aceita a falência do direito dos grupos brasileiro, abre-se caminho para algo como um modelo orgânico de tratamento dos grupos, em que se pode pensar critérios mais adequados. Enquanto a lei brasileira não mudar, a crítica ao direito dos grupos brasileiro pode levar à criação de critérios mais adequados pela jurisprudência e pela doutrina.

Referências bibliográficas

- AARNIO, Aulis. *The rational as reasonable: a treatise on legal justification*. Dordrecht: D. Reidel, 1987.
- ANTUNES, José Engrácia. Estrutura e responsabilidade da empresa: o moderno paradoxo regulatório. *Revista Direito GV* v. 1, n. 21, jun./dez. 2005.
- ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos. *Revista Fórum de Direito Tributário* n. 82, ano 14, jul./ago. 2016.
- BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 221. São Paulo: Dialética, fev. 2014.
- BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 187. São Paulo: Dialética, abril 2011.
- COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de grupo econômico. *Revista Brasileira de Direito Comercial, Empresarial, Concorrencial e do Consumidor* n. 9, ano II, fev./mar. 2016.
- COMPARATO, Fábio Konder. Os grupos societários na nova Lei de Sociedades por Ações. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* n. 23, ano XV, 1976.

⁵⁷ MARGONI, Anna Beatriz Alves. *A descon sideração da personalidade jurídica nos grupos de sociedades...*, op. cit., p. 173 e p. 176.

⁵⁸ COMPARATO, Fábio Konder; e SALOMÃO FILHO, Calixto. O poder de controle na sociedade anônima..., op. cit., p. 429; MARGONI, Anna Beatriz Alves. *A descon sideração da personalidade jurídica nos grupos de sociedades...*, op. cit., p. 173; MUNHOZ, Eduardo Secchi. *Empresa contemporânea e direito societário*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002, p. 178; do mesmo autor, *Descon sideração da personalidade jurídica e grupos de sociedades*. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* n. 134, ano XLIII, abr./jun. 2004, p. 25-47, p. 47.

⁵⁹ LOBO, Jorge J. Direito dos grupos de sociedades. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* n. 107, 1997, p. 99-122, p. 121.

- _____; e SALOMÃO FILHO, Calixto. *O poder de controle na sociedade anônima*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2014.
- DARZÉ, Andréa M. *Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade*. São Paulo: Noeses, 2010.
- EIZIRIK, Nelson. *A Lei das S/A comentada*. São Paulo: Quartier Latin, 2011. v. II.
- FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.
- _____. Grupos econômicos e solidariedade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 229. São Paulo: Dialética, out. 2014.
- GUASTINI, Riccardo. *Interpretar y argumentar*. Trad. Silvina Álvarez Medina. Madrid: Centro de Estudios Políticos y Constitucionales, 2014.
- HART, Herbert. *The concept of law*. 2. ed. New York: Oxford University Press, 1994.
- HOMMELHOFF, Peter; HOPT, Klaus; LUTTER, Marcus; DORALT, Peter; DRUEY, Jean-Nicolas; e WYMEERSCH, Eddy. Un diritto dei gruppi di società per l'Europa (risultato delle ricerche e proposte al legislatore da II Forum Europaeum sul diritto dei gruppi di società). *Rivista delle società* fasc. 2-3, anno 46, mar./giug. 2001.
- KESSLER; KRÖNER; e KÖHLER. *Konzernsteuerrecht: national – international*. 2. ed. München: Verlag C. H. Beck, 2011.
- KUHLMANN; e AHNIS. *Konzern – und Umwandlungsrecht*. 4. ed. Heidelberg: C. F. Müller, 2016.
- KOURY, Suzy Elizabeth Cavalcante. *A desconsideração da personalidade jurídica (disregard doctrine) e os grupos de empresas*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.
- LEÃES, Luiz Gastão Paes de Barros. *Desconsideração da personalidade jurídica. Pareceres*. São Paulo: Singular, 2004.
- _____. A prévia deliberação assemblear como condição de *legitimatío ad causam* na ação social. *Pareceres*. São Paulo: Singular, 2004. v. 1.
- LOBO, Jorge J. Direito dos grupos de sociedades. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* n. 107, 1997.
- LOPES, Christian Sahb Batista; e FRATTARI, Raffael. Solidariedade tributária e grupos econômicos. *Revista de Direito Tributário e Financeiro* n. 2, v. 1. Minas Gerais, jul./dez. 2015
- MARGONI, Anna Beatriz Alves. *A desconsideração da personalidade jurídica nos grupos de sociedades*. Dissertação de Mestrado da Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo sob orientação da Prof. Dra. Paula A. Forgioni. São Paulo, 2011.
- MARTINS, Ives Gandra da Silva. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 236. São Paulo: Dialética, maio 2015.
- _____. Grupos econômicos – Simpósio Nacional de Direito Tributário – CEU Escola de Direito. *Revista Brasileira de Direito Comercial* n. 8, ano II, dez./jan. 2016.
- MUNHOZ, Eduardo Secchi. *Empresa contemporânea e direito societário*. São Paulo: Juarez de Oliveira, 2002.

- _____. Desconsideração da personalidade jurídica e grupos de sociedades. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* n. 134, ano XLIII, abr./jun. 2004.
- PRADO, Viviane Muller; e TRONCOSO, Maria Clara. Grupos de empresas na jurisprudência do STJ. *Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais* n. 40, 2008.
- PEREIRA NETO, Edmur de Andrade Nunes. Anotações sobre os grupos de sociedades. *Revista de Direito Mercantil, Industrial, Econômico e Financeiro* n. 82, ano XXX, abr./jun. 1991.
- PETITPIERRE-SAUVAIN, Anne. *Droit des sociétés et groupes de sociétés. Responsabilité de l'actionnaire dominant. Retrait des actionnaires minoritaires*. Genève: Georg, 1972.
- REALE, Miguel. *Questões de direito privado*. São Paulo: Saraiva, 1997.
- SALL, Djibril. *L'évasion fiscale dans les groupes de sociétés: droit fiscal des affaires*. Éditions Universitaires Européennes, 2016.
- SALOMÃO FILHO, Calixto. O novo direito dos grupos. *O novo direito societário*. São Paulo: Malheiros, 1998.
- SANTOS, Ramon Tomazela. Responsabilidade tributária e grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 238. São Paulo: Dialética, jul. 2015.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- SILVA, Clóvis Veríssimo do Couto e. Grupo de sociedades. *Revista dos Tribunais* v. 647, ano 78, set. 1989.
- TAVARES, Alexandre Macedo. O alcance da expressão “interesse comum” (CTN, art. 124, I) para fins de imputação da responsabilidade tributária solidária às sociedades integrantes de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 232. São Paulo: Dialética, jan. 2015.
- VIO, Daniel de Avila. *Grupos societários – ensaio sobre os grupos de subordinação, de direito e de fato, no direito societário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2016.
- VON ADAMEK, Marcelo Vieira. *Responsabilidade civil dos administradores de S/A e as ações correlatas*. São Paulo: Saraiva, 2010.