

SÉRIE  
CEU – LEX/MAGISTER

PESQUISAS TRIBUTÁRIAS

03

# GRUPOS ECONÔMICOS

COORDENADOR

**Ives Gandra da Silva Martins**

CONFERENCISTA INAUGURAL

**Humberto Ávila**



Escola de  
Direito



IICS Instituto  
Internacional  
de Ciências Sociais

**LEX MAGISTER**

PRODUTOS JURÍDICOS

PESQUISAS TRIBUTÁRIAS  
SÉRIE CEU – LEX/MAGISTER Nº 03

PESQUISAS TRIBUTÁRIAS  
**GRUPOS ECONÔMICOS**

COEDIÇÃO



**LEX MAGISTER**

Porto Alegre, 2015

Copyright © 2015

---

Editoração Eletrônica: Editora Magister

Editor Responsável: Fábio Paixão

Capa: Fernanda Napolitano

Outubro de 2015

Todos os direitos reservados. É expressamente proibida a reprodução total ou parcial desta obra, por qualquer meio ou processo, sem prévia autorização do autor. (Lei 9.610, de 19.02.98 – DOU 20.02.98)

Impresso no Brasil  
*Printed in Brazil*

G892      Grupos econômicos / Coordenador Ives Gandra da Silva Martins;  
conferencista inaugural Humberto Ávila. – Porto Alegre :  
Magister, 2015.

17x24 cm. ; 807 p.  
ISBN 978-85-85275-50-1  
Série Pesquisas Tributárias (nº 3)

1. Direito tributário. 2. Impostos. 3. Grupos econômicos. 4.  
Leis e legislação. 5. Brasil. I. Martins, Ives Gandra da Silva. II.  
Ávila, Humberto. III. Série.

CDU 34:336.2(81)

---

Catalogação na publicação: Leandro Augusto dos Santos Lima – CRB 10/1273

Editora Magister Ltda.  
Alameda Coelho Neto, 20 / 3º andar  
91340-340 – Porto Alegre – RS  
(51) 4009.6160 – [www.editoramagister.com](http://www.editoramagister.com)

# Simpósios Anteriores

- 1976 – 1. Decadência e prescrição
- 1977 – 2. Contribuições especiais – Fundo PIS/Pasep
- 1978 – 3. O fato gerador do ICM
- 1979 – 4. Sanções tributárias
- 1980 – 5. Responsabilidade tributária
- 1981 – 6. Princípio da legalidade
- 1982 – 7. Base de cálculo
- 1983 – 8. Repetição do indébito
- 1984 – 9. Presunções no direito tributário
- 1985 – 10. Taxa e preço público
- 1986 – 11. O fato gerador do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza
- 1987 – 12. Do lançamento
- 1988 – 13. Elisão e evasão fiscal
- 1989 – 14. Capacidade contributiva
- 1990 – 15. Lei complementar tributária
- 1991 – 16. IOF
- 1992 – 17. Contribuições sociais
- 1993 – 18. Princípios constitucionais tributários
- 1994 – 19. Decisões judiciais e tributação
- nº 1 1995 – 20. Crimes contra a ordem tributária
- nº 2 1996 – 21. O princípio da moralidade no direito tributário
- nº 3 1997 – 22. Tributação no Mercosul
- nº 4 1998 – 23. Imunidades tributárias
- nº 5 1999 – 24. Processo administrativo tributário
- nº 6 2000 – 25. Direitos fundamentais do contribuinte
- nº 7 2001 – 26. Tributação na internet
- nº 8 2002 – 27. Contribuições de intervenção no domínio econômico
- nº 9 2003 – 28. Direito tributário e reforma do sistema
- nº 10 2004 – 29. O princípio da não cumulatividade
- nº 11 2005 – 30. Limitações ao poder impositivo e segurança jurídica
- nº 12 2006 – 31. O princípio da eficiência em matéria tributária

- nº 13 2007 – 32. Decadência e prescrição
- nº 14 2008 – 33. Execução fiscal
- nº 15 2009 – 34. Disciplina legal tributária do terceiro setor
- nº 16 2010 – 35. Processo judicial tributário
- nº 17 2011 – 36. Responsabilidade tributária
- nº 18 2012 – 37. CARF – Questões controvertidas no processo administrativo
- nº 01 2013 – 38. Aspectos polêmicos de PIS-Cofins
- nº 02 2014 – 39. Aspectos polêmicos do imposto de renda e proventos de qualquer natureza

**PESQUISAS TRIBUTÁRIAS  
SÉRIE CEU – LEX/MAGISTER Nº 03**

**GRUPOS ECONÔMICOS**

*Coordenador*

Ives Gandra da Silva Martins

**COLABORADORES**

*Ives Gandra da Silva Martins; Paulo de Barros Carvalho; Ricardo Mariz de Oliveira; Bruno Fajersztajn; Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva; Ramon Tomazela Santos; Kiyoshi Harada; Sacha Calmon Navarro Coêlho; Carlos Henrique Abrão; James Marins; Ana Maria Goffi Flaquer Scartezzini; José Eduardo Soares de Melo; Renato Lopes Becho; Marilene Talarico Martins Rodrigues; Fernando L. Lobo D'eña; Douglas Yamashita; Beatriz R. Yamashita; Elidie Palma Bifano; Marcello Palma Bifano; André Luiz Costa-Corrêa; Miguel Delgado Gutierrez; Vittorio Cassone; Edison Carlos Fernandes; Thaís Folgosi Françoso; Schubert de Faria Machado; Hugo de Brito Machado Segundo; Raquel Cavalcanti Ramos Machado; Agostinho Toffoli Tavolaro; Marcelo Borghi; Yoshiaki Ichihara; Jimir Doniak Júnior; Fabiana Del Padre Tomé; Angela Maria da Motta Pacheco; Mário Luiz Oliveira da Costa; Ricardo Castagna; Gustavo Miguez de Mello; Luiz Carlos Marques Simões; Fernando Facury Scaff; Alexandre Coutinho da Silveira; Tácio Lacerda Gama; Robson Maia Lins; Jorge de Oliveira Vargas.*

*Relatório do XXXIX Simpósio*

Fátima Fernandes Rodrigues de Souza, Fátima Pacheco Haidar e  
Rodrigo Rebouças

**COEDIÇÃO**



**LEX MAGISTER**

**PESQUISAS TRIBUTÁRIAS  
SÉRIE CEU – LEX/MAGISTER Nº 03**

**GRUPOS ECONÔMICOS**

*Coordenador*

Ives Gandra da Silva Martins

**COMISSÃO ORGANIZADORA**

Ana Cláudia Karam; Ana Maria Goffi Flaquer Scartezzini; Ana Regina Campos de Sica; Agostinho Toffoli Tavolaro; Alcides Jorge Costa; Edvaldo Pereira de Brito; Fátima Fernandes Rodrigues de Souza; Gustavo Miguez de Mello; Hamilton Dias de Souza; Hugo de Brito Machado; James Marins; José Eduardo Soares de Melo; Misabel Derzi; Kiyoshi Harada; Marilene Talarico Martins Rodrigues; Oswaldo Othon de Pontes Saraiva Filho; Paulo de Barros Carvalho; Ricardo Mariz de Oliveira; Rodrigo Rebouças; Rogério Vidal Gandra da Silva Martins; Sacha Calmon Navarro Coêlho; Valdir de Oliveira Rocha; Vittorio Cassone; Wagner Balera.

# Sobre os Autores

## **Agostinho Toffoli Tavolaro**

Advogado Sócio Diretor de Tavolaro e Tavolaro Advogados – Campinas/SP; Vice-Presidente da IFA – International Fiscal Association (1983/1985); Membro do Comitê Permanente Científico da IFA – International Fiscal Association – Amsterdã/Holanda (1990/2000); Presidente da ABDF – Associação Brasileira de Direito Financeiro (1996/1997) e atual Presidente Honorário – Rio de Janeiro/Brasil; Acadêmico da Cadeira nº 14 da ABDT – Academia Brasileira de Direito Tributário e Vice-Presidente – São Paulo – Brasil; Presidente da Academia Campinense de Letras.

## **Ana Maria Goffi Flaquer Scartezzini**

Advogada; Desembargadora Federal Aposentada do Tribunal Regional Federal da 3<sup>a</sup> Região; ex-Procuradora do Município de São Paulo.

## **Ângela Maria da Motta Pacheco**

Doutora em Direito Público e Tributário pela PUC-SP; Mestre e Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP; Especialista em Contratos e Negócios Internacionais pela Escola de Administração de Empresas da Fundação Getulio Vargas; Autora dos livros: “Sanções Tributárias e Sanções Penais Tributárias” (Editora Max Limonad, 1997) e “Ficções Tributárias, Identificação e Controle” (Editora Noeses, 2008); Advogada Tributarista e de Meio Ambiente em São Paulo e Sócia do Escritório Motta Pacheco Advogados.

## **Alexandre Coutinho da Silveira**

Doutorando em Direito pela USP; Sócio do Escritório Silveira, Athias, Soriano de Mello, Guimarães, Pinheiro & Scaff Advogados.

## **André Luiz Costa-Corrêa**

Professor, Conferencista e Consultor em Direito Público; Coordenador e Professor Convidado do Centro de Extensão Universitária (CEU) – Escola de Direito do Instituto Internacional de Ciências Sociais (IICS); Professor e Pró-Reitor de Graduação do Uniciesa (AM); Professor e Pesquisador Visitante na Brooklyn Law School; Doutor em Direito pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP); Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP e pelo CEU; Membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas (APLJ) – Cadeira nº 26; Membro da União dos Juristas Católicos de São Paulo.

## **Beatriz R. Yamashita**

Advogada Especialista em Direito Empresarial, com concentração nas áreas Societária, de Contratos e Trabalhista; Pós-Graduação na Universidade de Londres (King's College); Sócia Sênior da Miguel Silva & Yamashita Advogados.

## **Bruno Fajersztajn**

Graduado em Ciências Jurídicas e Sociais pela PUC-SP; Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP; Mestrando em Direito Tributário pela USP/SP.

## **Carlos Henrique Abrão**

Juiz de Direito Titular da 42ª Vara Cível Central de São Paulo; Doutor em Direito pela USP; Especialização em Paris; Bolsista pela Escola Nacional da Magistratura em Coimbra – Portugal; Pesquisador Convidado da Universidade de Heidelberg – Alemanha.

## **Edison Carlos Fernandes**

Advogado; Doutor em Direito pela PUC-SP; Professor do Centro de Extensão Universitária – CEU (Instituto Internacional de Ciências Sociais – IICS) e da Fundação Getulio Vargas – FGV (Direito GV); Titular da Cadeira nº 29 da Academia Paulista de Letras Jurídicas – APLJ.

## **Elidie Palma Bifano**

Bacharel pela Faculdade de Direito da USP; Mestra e Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP; Professora no Curso de Mestrado Profissional da Escola de Direito de São Paulo – FGV e nos Cursos de Especialização da Faculdade de Direito da PUC-SP, do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários – IBET, do Instituto Brasileiro de Direito Tributário – IBDT e da Escola de Direito do CEU – IICS; Advogada em São Paulo.

## **Douglas Yamashita**

Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo; Mestre em Direito pela Universidade de Colônia, Alemanha; Sócio Sênior de Miguel Silva & Yamashita Advogados.

## **Fabiana Del Padre Tomé**

Mestre e Doutora em Direito Tributário pela PUC-SP; Professora nos Cursos de Graduação, Especialização e Mestrado da PUC-SP; Professora nos Cursos de Especialização e Extensão do IBET; Advogada.

## **Fabiana Carsoni Alves F. da Silva**

Graduada em Ciências Jurídicas e Sociais pela PUC-SP; Especialista em Direito Tributário pela GVLaw, LLM em Direito Societário pelo Insper/IBMEC.

## **Fernando Facury Scaff**

Professor da Universidade de São Paulo – USP; Livre-Docente em Direito pela USP; Sócio do Escritório Silveira, Athias, Soriano de Mello, Guimarães, Pinheiro & Scaff Advogados.

## **Fernando L. Lobo d'ea**

Advogado Tributarista em São Paulo.

## **Gustavo Miguez de Mello**

Vice-Presidente da Associação Brasileira de Direito Financeiro; Director of the Harvard Law School Association of Brazil; Advogado no Rio de Janeiro, São Paulo, Espírito Santo e nos Tribunais Superiores em Brasília; ex-Expositor da Comissão The Future of the Lawyer, da Union Internationale des Avocats.

## **Hugo de Brito Machado Segundo**

Mestre e Doutor em Direito; Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários; Professor de Processo Tributário da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará, de cujo Programa de Pós-Graduação (Mestrado e Doutorado) é Coordenador; Visiting Scholar da Wirtschaftsuniversität, Viena – Áustria.

## **Ives Gandra da Silva Martins**

Professor Emérito das Universidades Mackenzie, UNIP, UNIFIEO, UNIFMU, do CIEE/O Estado de São Paulo, das Escolas de Comando e Estado-Maior do Exército – ECEME e Superior de Guerra – ESG; Professor Honorário das Universidades Austral (Argentina), San Martin de Porres (Peru) e Vasilii Goldis (Romênia); Doutor *Honoris Causa* da Universidade de Craiova (Romênia) e PUCPR e Catedrático da Universidade do Minho (Portugal); Presidente do Conselho Superior de Direito da Fecomercio/SP; Fundador e Presidente Honorário do Centro de Extensão Universitária – CEU/ Instituto Internacional de Ciências Sociais – IICS e Acadêmico de 31 Academias, entre elas: Academia Paulista de Letras, Academia Paulista de Educação, Academia Paulista de História, Academia Brasileira de Letras Jurídicas, Academia Brasileira de Direito Tributário, Academia Brasileira de Direito Constitucional, Academia Brasileira de Filosofia, Pen Clube, Academia Internacional de Direito e Economia e Academia Internacional de Cultura Portuguesa (Lisboa) (Correspondente).

## **James Marins**

Doutor em Direito do Estado pela PUC-SP; Pós-Doutor pela Universidade de Barcelona; Professor Titular de Direito Tributário e Processual Tributário da PUCPR; Presidente do Instituto Brasileiro de Procedimento e Processo Tributário e Presidente do Instituto Legado de Empreendedorismo Social.

## **Jimir Doniak Jr.**

Advogado em São Paulo e Conselheiro do CARF.

## **José Eduardo Soares de Melo**

Doutor e Livre-Docente em Direito; ex-Professor Titular de Direito Tributário da PUC-SP; Visiting Scholar da Universidade de Berkley (Califórnia); Consultor Jurídico.

## **Jorge de Oliveira Vargas**

Desembargador do Tribunal de Justiça do Estado do Paraná; Mestre, Doutor e Pós-Doutor pela Universidade Federal do Paraná; Professor Universitário; Membro da Academia Paranaense de Letras Jurídicas.

## **Kiyoshi Harada**

Mestre em Processo Civil pela UNIP e Especialista em Direito Tributário e em Ciência das Finanças pela FADUSP; Professor de Direito Tributário, Financeiro e Administrativo; Acadêmico da Academia Paulista de Letras Jurídicas e da Academia Paulista de Direito; Vice-Presidente e Acadêmico da Academia Brasileira de Direito Tributário; ex-Procurador-Chefe da Consultoria Jurídica do Município de São Paulo; Parecerista em Direito Público e autor de 29 obras jurídicas.

## **Luiz Carlos Marques Simões**

Advogado Tributarista e Consultor de Miguez de Mello Advogados.

## **Marcelo Borghi**

Advogado e Contabilista; Professor Convidado do Centro de Extensão Universitária (CEU) – Escola de Direito do Instituto Internacional de Ciências Sociais (IICS); Especialista em Direito Tributário pelo CEU; Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

## **Marcello Palma Bifano**

Especialista em Direito Tributário pela PUC-SP; Graduando em Ciências Contábeis pela PUC-SP; Advogado em São Paulo.

## **Mário Luiz Oliveira da Costa**

Advogado em São Paulo; Mestre em Direito Econômico e Financeiro pela USP; Cursos de Especialização em Direito Tributário (pelo Centro de Extensão Universitária) e Direito Empresarial (pela PUC-SP); Membro do Conselho Diretor e da Diretoria da Associação dos Advogados de São Paulo (AASP), do Instituto dos Advogados de São Paulo (IASP) e do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT).

## **Marilene Talarico Martins Rodrigues**

Advogada em São Paulo, integrante da Advocacia Gandra Martins; Especialista em Direito Tributário pelo Centro de Extensão Universitária, atual IICS – Instituto Internacional de Ciências Sociais; Membro do Conselho Superior de Direito da Federação do Comércio do Estado de São Paulo; Membro do Conselho do IASP; Membro da Diretoria da Academia Brasileira de Direito Tributário – ABDT; Membro da Academia Paulista de Letras Jurídicas; Professora do Centro de Extensão Universitária.

## **Miguel Delgado Gutierrez**

Advogado; Professor Convidado do Centro de Extensão Universitária (CEU) – Escola de Direito do Instituto Internacional de Ciências Sociais (IICS); Mestre e Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo; Especialista em Direito Tributário pelo CEU.

## **Paulo de Barros Carvalho**

Professor Titular e Emérito da PUC-SP e da USP; Membro Titular da Academia Brasileira de Filosofia; Advogado.

## **Robson Maia Lins**

Mestre e Doutor em Direito Tributário pela PUC-SP; Professor nos Cursos de Graduação, Especialização, Mestrado e Doutorado da PUC-SP; Professor do Instituto Brasileiro de Estudos Tributários (IBET); Advogado.

## **Ramon Tomazela Santos**

Graduado em Ciências Jurídicas e Sociais pelo Mackenzie; Especialista em Direito Tributário pela USP/SP; Mestrando em Direito Tributário pela USP/SP.

## **Renato Lopes Becho**

Bacharel em Direito pela UFMG; Especialista em Cooperativismo pela Unisinos/RS; Mestre, Doutor e Professor de Direito Tributário na PUC-SP; Livre-Docente em Direito Tributário pela USP; Juiz Federal em São Paulo/SP.

## **Ricardo Castagna**

Mestre e Doutorando em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP); Pós-Graduado no L.L.M. Master of Laws em Direito do Mercado Financeiro e de Capitais pelo IBMEC/SP; Pós-Graduando no MBA de Gestão Tributária pela FIPECAFI/FEA/USP; Membro da Sociedade Brasileira de Direito Tributário – SBDT; Advogado em São Paulo.

**Ricardo Mariz de Oliveira**

Graduado em Ciências Jurídicas e Sociais pela USP/SP; Especialista em Direito Civil pela USP/SP; Presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

**Sacha Calmon Navarro Coêlho**

Ex-Professor Titular de Direito Tributário da Universidade Federal do Rio de Janeiro (UFRJ); Doutor em Direito Público pela UFMG; Presidente Honorário da Associação Brasileira de Direito Tributário (ABRADT); Advogado.

**Schubert de Farias Machado**

Advogado; Diretor do Instituto Cearense de Estudos Tributários – ICET.

**Raquel Cavalcanti Ramos Machado**

Mestra em Direito pela Universidade Federal do Ceará; Doutora em Direito Tributário pela Universidade de São Paulo; Membro do ICET – Instituto Cearense de Estudos Tributários; Professora da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Ceará.

**Tácio Lacerda Gama**

Doutor e Mestre em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP; Professor da Graduação e do Pós-Graduação da PUC-SP e do IBET; Advogado.

**Thaís Folgosi Françoso**

Advogada; Professora do Centro de Extensão Universitária – CEU (Instituto Internacional de Ciências Sociais – IICS).

**Vittorio Cassone**

Professor 3º Grau (formação PUC-SP); Professor do Centro de Extensão Universitária (CEU) – Escola de Direito do Instituto Internacional de Ciências Sociais (IICS); Especialista em Direito de Empresa (formação PUC-SP); ex-Procurador da Fazenda Nacional de Categoria Especial de 2000 até 2009.

**Yoshiaki Ichihara**

Desembargador Aposentado; Mestre e Doutor em Direito Tributário pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo – PUC-SP; Membro da Academia Paulista de Direito.

## **Apresentação**

Comemora o Centro de Extensão Universitária 40 anos de Simpósios Nacionais. Data histórica, pois desde 1976, quando ocorreu o primeiro deles, a mesma metodologia tem sido adotada, ou seja, a formulação de questões sobre um tema escolhido, convite a que especialistas escrevam sobre ele, a edição de um livro distribuído aos participantes do Simpósio, discussão do tema com uma palestra inaugural de um notável convededor da matéria e conclusões, ao final do dia de trabalho.

Durante 31 anos o Ministro José Carlos Moreira Alves proferiu a palestra inaugural. Nestes últimos três anos a Conferência introdutória está a cargo do Professor Humberto Ávila, que, assim como o ex-presidente do Supremo Tribunal Federal – que chegou a presidir a República, a Constituinte e o Congresso Nacional –, é também professor emérito da instituição.

O tema escolhido é de marcante atualidade, esperando a comissão organizadora que tenha este Simpósio o sucesso dos anteriores, sobre agradecer à Editora Lex Magister a edição de mais este volume.

**Ives Gandra da Silva Martins**

Coordenador-Geral

# Sumário

Simpósios Anteriores .....	3
Sobre os Autores .....	7
Apresentação – Ives Gandra da Silva Martins .....	13
Tema	
<b>Grupos Econômicos</b>	
Questões.....	17
Palestra Inaugural do XXXIX Simpósio de Direito Tributário do CEU/IICS	
Aspectos Polêmicos do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza –	
Humberto Ávila .....	19
1. Ives Gandra da Silva Martins .....	33
2. Paulo de Barros Carvalho.....	61
3. Ricardo Mariz de Oliveira	
Bruno Fajersztajn	
Fabiana Carsoni Alves Fernandes da Silva	
Ramon Tomazela Santos .....	79
3.1. Ricardo Mariz de Oliveira – Adendo .....	127
4. Kiyoshi Harada.....	151
5. Sacha Calmon Navarro Coêlho .....	157
6. Carlos Henrique Abrão.....	187
7. James Marins.....	197
8. Ana Maria Goffi Flaquer Scartezzini .....	209
9. José Eduardo Soares de Melo.....	225
10. Renato Lopes Becho.....	247
11. Marilene Talarico Martins Rodrigues.....	265
12. Fernando L. Lobo D'eña .....	315

13. Douglas Yamashita Beatriz R. Yamashita .....	359
14. Elidie Palma Bifano Marcello Palma Bifano.....	391
15. André Luiz Costa-Corrêa Miguel Delgado Gutierrez.....	425
16. Vittorio Cassone .....	491
17. Edison Carlos Fernandes Thaís Folgosi Françoso .....	509
18. Schubert de Faria Machado .....	521
19. Hugo de Brito Machado Segundo Raquel Cavalcanti Ramos Machado .....	539
20. Agostinho Toffoli Tavolaro .....	553
21. Marcelo Borghi.....	565
22. Yoshiaki Ichihara.....	579
23. Jimir Doniak Júnior .....	591
24. Fabiana Del Padre Tomé .....	607
25. Angela Maria da Motta Pacheco .....	623
26. Mário Luiz Oliveira da Costa.....	647
27. Ricardo Castagna.....	667
28. Gustavo Miguez de Mello Luiz Carlos Marques Simões .....	725
29. Fernando Facury Scaff Alexandre Coutinho da Silveira .....	745
30. Tácio Lacerda Gama .....	761
31. Robson Maia Lins .....	779
32. Jorge de Oliveira Vargas .....	795
Conclusões do XXXIX Simpósio de Direito Tributário do CEU/IICS Aspectos Polêmicos do Imposto de Renda e Proventos de Qualquer Natureza .....	799

## **29. Fernando Facury Scaff\***

## **Alexandre Coutinho da Silveira\*\***

### **Responsabilidade Tributária Extensiva a Empresas de Mesmo Grupo Econômico**

#### **I – Posição da Questão**

1. Nas discussões jurídicas, são frequentes os casos em que problemas simples são apresentados de tal forma que, mediante retórica e muitas vezes com argumentação falaciosa que visa mudar seu enquadramento, tornam-se complexos ao extremo, levando a conclusões que negam valores básicos do ordenamento. Parece-nos ser o caso em debate.

As razões adiante apresentadas pretendem (i) tratar da caracterização dos “grupos econômicos”, (ii) indicar os efeitos dessa caracterização para fins de sujeição passiva tributária e (iii) observar que outros argumentos usualmente utilizados sobre o tema, em verdade, são estranhos a ele, embora eventualmente possam vir a adentrar a seara de debate mais ampla. Ao final, em forma de conclusão, serão respondidas as questões propostas.

#### **II – Da Caracterização do *Grupo Econômico***

2. Para que se possa debater os reflexos tributários da caracterização do *grupo econômico*, deve-se poder inicialmente identificá-lo.

O referencial legislativo do que seja um “grupo econômico” está contido na Consolidação das Leis Trabalhistas (art. 2º, § 2º), para quem ele existirá “sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra”.

O elemento mais relevante, como salta aos olhos, está nos verbos *dirigir*, *controlar* ou *administrar* – e que doravante serão reunidos, para fins didáticos,

---

\* Professor da Universidade de São Paulo – USP; Livre-Docente em Direito pela USP; Sócio do Escritório Silveira, Athias, Soriano de Mello, Guimarães, Pinheiro & Scaff Advogados.

\*\* Doutorando em Direito na USP; Sócio do Escritório Silveira, Athias, Soriano de Mello, Guimarães, Pinheiro & Scaff Advogados.

apenas no poder de *controlar*. É dizer: apenas quando se verifica que pessoas jurídicas diferentes são *controladas* por um mesmo centro decisório é que se poderá afirmar a existência de grupo econômico. Assim, elementos outros, como o co-uso de espaço físico ou de secretaria, podem ser *indícios* de um relacionamento heterodoxo (tratar-se-á mais adiante dos possíveis abusos), mas, a não ser que sinalizem pela existência de um *controle* comum, nada dirão sobre a caracterização de grupo econômico. Repete-se: são *indícios*, mas não *provas*.

Neste passo, está-se tratando da identificação do que seja um “grupo econômico”. Neste momento, não se faz qualquer juízo de valor sobre a disciplina do tema – se as empresas do mesmo grupo serão ou não solidariamente responsáveis – nem, muito menos, sobre a extensão dos efeitos da legislação trabalhista à matéria tributária.

3. O que diz o Código Tributário Nacional sobre a caracterização de grupo econômico?

Nada. Silencia, assim como fazem as Leis Complementares ns. 87/96 e 116/03, para ficar em duas das mais relevantes em matéria fiscal.

Em matéria tributária federal, a referência normativa encontra-se na Instrução Normativa RFB nº 971/09, para quem (art. 494) há grupo econômico quando 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”.

Não há diferenças significativas, portanto, entre a norma laboral e este conceito infralegal da norma tributária federal. O *controle* unificado continua sendo o requisito mais relevante nessa identificação.

### **III – Grupo Econômico e Sujeição Passiva Tributária**

4. O cerne do debate reside na questão: que efeitos de sujeição passiva a legislação tributária reserva aos grupos econômicos?

A resposta, sem medo de equívoco, deve ser: nenhum. As diferentes pessoas jurídicas que integram um mesmo grupo econômico não são responsáveis pelo adimplemento das obrigações tributárias umas das outras. Não é possível que a sujeição passiva tributária extrapole as obrigações nascidas a partir de fatos geradores realizados por uma pessoa jurídica do grupo, gerando responsabilidades contra outra, exceto em caso de ilícitos.

5. Importante, de início, consignar ressalva de cunho constitucional, e que se funda na ideia de que a Constituição outorga aos entes políticos o poder (competência) de tributar, limitando-lhe o escopo.

Assim, a Carta Magna traz um sistema tributário exaustivo e rígido. É dizer: “aquilo que pode ser feito em termos de tributação está previsto (às vezes, pormenorizadamente) pela própria Constituição”<sup>1</sup>. Todo o poder tributário está, necessariamente, descrito nos parâmetros constitucionais, “não deixando, como sói acontecer em outros sistemas jurídicos, liberdade ao legislador para alterar os fatos que podem ou não ser objeto de tributação”<sup>2</sup>. Com Humberto Ávila, vemos que “o importante é que a Constituição não apenas define as hipóteses de incidência, mas também predetermina o conteúdo material para o exercício da competência”<sup>3</sup>.

- As competências distribuídas na Carta Magna “implicam, de um lado, numa afirmação do poder fiscal de seu titular; de outro, porém, implicam numa negação deste mesmo poder. De fato, com base em sua soberania, o Estado poderia tudo fazer. A Constituição, entretanto, limita esse poder à medida que o partilha entre as ordens parciais de governo que compõem a Federação. Tal é feito através da atribuição de campos econômicos determinados a cada um”<sup>4</sup>.

No mesmo sentido, Roque Carrazza<sup>5</sup> ensina que, segundo as regras de competência tributária, “as pessoas políticas, sendo simples delegadas, não têm poderes para alterar as faculdades tributárias que lhes foram atribuídas pela Carta Suprema”<sup>6</sup>. Portanto, o legislador infraconstitucional, no exercício da competência tributária, encontra limite na observância das normas constitucionais: “O respeito devido a tais normas é absoluto e sua violação importa irremissível inconstitucionalidade da lei tributária. De fato, as normas legais têm sua validade vinculada à observância e ao respeito aos limites erigidos pelas normas constitucionais”<sup>7</sup>.

Poder-se-á dizer, contudo, que, ao agir da forma acima descrita, o texto constitucional se limita a identificar as materialidades sobre as quais incide o tributo. Não estipula barreiras contra a eleição do sujeito passivo. Mas isto estará apenas parcialmente correto. Tais materialidades constrangem também os demais aspectos do tributo a ser exigido. É dizer: estes outros aspectos, embora resida alguma liberdade de eleição, não podem, de maneira nenhuma, ser estranhos à

1 ÁVILA, Humberto. *Sistema constitucional tributário*: de acordo com Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.03. São Paulo: Saraiva, 2004. p. 110.

2 *Idem*, p. 158.

3 *Idem*, p. 111.

4 SOUZA, Hamilton Dias de. A competência tributária e seu exercício: a racionalidade como limitação ao poder de tributar. In: FERRAZ, Roberto Catalano Botelho (Coord.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005. p. 260-261.

5 CARRAZZA, Roque Antonio. *Curso de direito constitucional tributário*. 20. ed. rev., ampl. e atual. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 446.

6 *Idem*, p. 452.

7 *Idem*, p. 453.

materialidade contida na outorga de competência, a ponto de desnaturalar-lhe o sentido.

Tome-se de exemplo a acertada e amplamente aceita doutrina que diz sobre a eleição da base de cálculo. Paulo de Barros Carvalho<sup>8</sup> sustenta que “a grandeza haverá de ser mensuradora adequada da materialidade do evento”; para Geraldo Ataliba, “fica evidente a posição central da base imponível (...) pela circunstância de ser impossível que um tributo, sem se desnaturalar, tenha por base imponível uma grandeza que não seja ínsita na materialidade de sua hipótese de incidência”<sup>9</sup>. Então, o aspecto quantitativo é constrangido pela materialidade; aquele não pode se afastar desta.

O mesmo, *mutatis mutandis*, pode-se afirmar do aspecto pessoal. A sujeição passiva do imposto sobre a renda, por exemplo, pode ser desenhada de diversas formas. Mas se chegar a ponto de a obrigação não recair sobre a renda percebida pela pessoa, ter-se-á desnaturação da materialidade, em manifesta inconstitucionalidade<sup>10</sup>. Daí que o *responsável*, referido no art. 121, parágrafo único, II, do CTN, é terceiro, “mas não alheio ao fato gerador”; impõe-se seja “pessoa vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação”<sup>11</sup> – inclusive em respeito ao art. 128 do mesmo CTN –, daí sinalizando que o responsável estará apto a dar cumprimento à obrigação respeitando a materialidade tributada<sup>12</sup>.

Então, convém lembrar de princípio que a margem de discricionariedade do ente, na indicação do sujeito passivo, é extremamente reduzida, ou, para usar a expressão consagrada no CTN, no art. 3º, trata-se de uma atividade “plenamente vinculada”<sup>13</sup>, ou, ainda, no art. 142, que reitera tratar-se a atividade administra-

---

8 CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 364.

9 ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 111.

10 Como observa Ataliba, “a indicação do critério para identificação do sujeito passivo nem sempre é expressa. Neste caso, é implícita e deve ser deduzida, pelo intérprete, do sistema constitucional, sempre tendo em vista o fato imponível (...). Em suma, o critério para determinação do sujeito passivo está na hipótese de incidência. A ocorrência do fato imponível irá fixar (revelar, declarar) concretamente a Tício ou Caio, em cada caso concreto” (ATALIBA, Geraldo. *Hipótese de incidência tributária*. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2008. p. 87-88).

11 NOGUEIRA, Ruy Barbosa. *Curso de direito tributário*. 14. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995. p. 147. No mesmo sentido: NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de direito e de fato – reflexões acerca de seu conceito. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 31.

12 Em sentido oposto, entendendo que não há constrangimento de ordem constitucional para a eleição, pela lei, do sujeito passivo, ver: FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária: conceitos fundamentais. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 10.

13 “Art. 3º Tributo é toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada.”

tiva “vinculada e obrigatória”<sup>14</sup>, o que limita vastamente qualquer margem de discricionariedade.

6. Por outro lado, o fundamento comum para suscitar a responsabilidade de outras pessoas jurídicas que integram grupo econômico pelo débito de uma delas está no art. 124, I, do CTN.

Esta regra prevê que são “solidariamente obrigadas (...) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”. Destaca-se, manifestamente, a ideia de “interesse comum”. Mas como identificá-lo?

Poder-se-ia suscitar, não sem alguma razão no plano lógico, que as demais empresas do mesmo grupo têm “interesse” na situação econômica que conduz ao fato gerador, especialmente que ao controle centralizado desse grupo econômico interessa tal situação, considerando, é claro, as materialidades tributadas que refletem algum aspecto de riqueza.

Mas essa noção não resiste a um exame mais detido. A considerar o “interesse comum” de maneira ampla, sem amarras, chegar-se-ia a conclusões absurdas – em última análise, a verdadeira teratologia.

Basta considerar: as pessoas físicas, dirigentes de qualquer empresa, têm interesse que os negócios andem bem; seriam eles solidariamente responsáveis? Os empregados que percebem participação nos lucros têm interesse no sucesso das operações; seriam eles solidariamente responsáveis? Aos demais empregados, mesmo aqueles que não receberão participação nos lucros, interessa que a atividade seja prestigiada, garantindo-lhes o emprego e permitindo ascensão interna; seriam eles solidariamente responsáveis? Todos os cidadãos brasileiros têm interesse no aquecimento da economia nacional, no aumento da produção, no fortalecimento da indústria, na manutenção de uma balança comercial positiva, etc.; seriam eles solidariamente responsáveis? À União Federal interessa desenvolver internamente uma economia diversificada; seria ela solidariamente responsável?

É evidente que não. O “interesse comum” a que se refere a norma não pode, manifestamente, alcançar tais conclusões gerais e generalizantes. No que consiste, pois, esse *interesse*?

Trata-se de interesse concreto, não abstrato. É interesse jurídico, não apenas econômico. Este interesse, jurídico e concreto, tem de relacionar-se diretamente

14 “Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível. Parágrafo único. A atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.”

com a produção de efeitos dos atos/negócios jurídicos que, no campo tributário, importam no evento tomado por fato gerador da obrigação tributária. Na maior parte das vezes, isso implicará em que os responsáveis solidários participem conjuntamente do fato gerador. Mas nem sempre essa participação conjunta será necessária. Pode-se pensar em situações em que, nada obstante não o façam, ainda assim se mostre presente o interesse comum, jurídico e concreto. Hugo de Brito Machado, por exemplo, aponta a solidariedade entre cônjuges casados pelo regime de comunhão universal de bens, em relação ao imposto sobre a renda; esta solidariedade independe de terem praticado o fato gerador em conjunto<sup>15</sup>. Sacha Calmon Navarro. Coêlho traz o exemplo de “dois irmãos que são coproprietários *pro indiviso* de um trato de terra. Todos são, naturalmente, cudevedores solidários do imposto territorial rural”<sup>16</sup>.

Nada obstante, a compreensão que prevaleceu perante o Superior Tribunal de Justiça foi a que diz respeito à regra geral: ambas as suas Turmas competentes para apreciação do direito público afirmam, no presente, que o interesse comum estará presente apenas e tão somente quando os sujeitos estiverem ambos participando do fato gerador. Nesse sentido: REsp 884.845/SC, Rel. Min. Luiz Fux, Primeira Turma, j. 05.02.09; e AgRg no AREsp 429.923/SP, Rel. Min. Humberto Martins, Segunda Turma, j. 10.12.2013.

Entende-se, portanto, que tal compreensão restringe onde o Código Tributário não o fez. Existindo situações em que o interesse comum se faça presente, jurídico e concreto, ainda que as pessoas não sejam ambas partícipes do fato gerador, dá-se a solidariedade legalmente prevista.

Portanto, afirma-se que o interesse comum “na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” que deve reger a interpretação do art. 124 do CTN não é a do lucro econômico *in genere*, que deve reger as atividades privadas, mas, de forma restritiva e circunscrita à norma, um *interesse comum juridicamente determinado*, que diga respeito à *constituição do fato gerador da obrigação principal*, abstruída a hipótese de ilicitude, claro.

7. De outra banda, o art. 124 do CTN também prevê, em seu inciso II, que outra hipótese de solidariedade se dará em relação às “pessoas expressamente designadas por lei”.

O dispositivo, embora claro, deixa uma dúvida fundamental: A que *lei* se refere? Será mera lei do ente tributante? Quais os seus limites?

15 MACHADO, Hugo de Brito. *Curso de direito tributário*. 25. ed. rev., atual. e ampl. São Paulo: Malheiros, 2004. p. 150-151.

16 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 594.

Maria Rita Ferragut, por exemplo, afirma que na mencionada *Lei* pode-se entender apenas e tão somente o próprio CTN<sup>17</sup>, o que se configura como uma interpretação restritiva do ordenamento jurídico.

Marcos Vinicius Neder, por sua vez, entende que a referida norma traz a possibilidade ao legislador de “indicar terceiro, não necessariamente contribuinte daquele tributo, mas indiretamente vinculado ao fato gerador”<sup>18</sup>. Lei em geral, diz o autor, e não apenas o CTN.

O tema deve ser temperado, de um lado, com a já mencionada impossibilidade, que decorre da outorga constitucional de competências, de a norma que institui o tributo, na eleição do sujeito passivo, afrontar a materialidade eleita para ser outorgada como competência ao ente tributante<sup>19</sup>. De outro lado, deve-se manter em mente também o quanto disposto no art. 146, III, a, da Constituição Federal vigente, que determina que apenas por lei complementar é que se pode dispor sobre *contribuintes* em matéria tributária. Finalmente, não se pode esquecer da lembrança de que os tributos “serão graduados segundo a capacidade econômica do contribuinte”, na forma do art. 145, § 1º, também da CF/88.

Tais considerações conduzem a reconhecer que a indicação legal a que se refere o art. 124, II, do CTN não é livre.

Só pode ser solidariamente obrigado aquele que pode ser sujeito passivo da obrigação, observando a limitação constitucional insita à outorga de competência<sup>20-21</sup>.

17 FERRAGUT, Maria Rita. Grupos econômicos e solidariedade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 229, out. 2014, p. 95.

18 NEDER, Marcos Vinicius. Solidariedade de direito e de fato – reflexões acerca de seu conceito. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinicius (Coord.). *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2007. p. 35.

19 Pondera Renato Lopes Becho que, “se o legislador ordinário puder considerar *qualquer pessoa* como *responsável tributário*, ele terá suplantado outras construções constitucionais, notadamente a regra matriz de incidência dos tributos. Em outras palavras, se a Constituição indica que a atividade econômica desenvolvida por ‘a’ possa ser tributada, e a lei ordinária estabelece que ‘b’ deverá recolher tal tributo, a disciplina constitucional terá sido vazia de significado” (BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo: Dialética, n. 221, fev. 2014, p. 133).

20 Ives Gandra da Silva Martins é mais enfático: “a vinculação ao fato gerador da respectiva obrigação é o único condão permissivo à criação por força de lei de responsabilidade tributária originária ou supletiva, no primeiro caso estando o substituto tributário, ou seja, aquele que exclui o contribuinte, em lugar dele ficando, e no segundo com acúmulo funcional de atribuições, como ocorre na solidariedade, entre o contribuinte e o responsável, ou com transferência parcial e permanência da mesma para ambos os sujeitos pelo Código elencados” (MARTINS, Ives Gandra da Silva. Responsabilidade tributária. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva [Coord.]. *Caderno de pesquisas tributárias nº 05*. Responsabilidade tributária. São Paulo: Centro de Estudos de Extensão Universitária; Resenha Tributária, 1980. p. 14-15).

21 “O território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devem responder solidariamente pela dívida está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 19. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2007. p. 348)

Se os tributos devem ser graduados consoante a capacidade contributiva, tampouco esta atribuição de obrigação solidária pode ignorar a situação financeira do sujeito escolhido<sup>22</sup>. Interessantes, nesse sentido, as colocações de Sacha Calmon Navarro Coêlho: pessoa estranha ao fato gerador pode ser demandada pelo adimplemento da obrigação tributária, desde que ela seja capaz de economicamente se ressarcir daquilo que recolheu em nome alheio. Tratando do art. 128 do CTN, Sacha Calmon Navarro Coêlho escreve: “O art. 128 é uma restrição ao poder de tributar. O destinatário da regra é o *legislador*. O intento é proteger o contribuinte sem estorvar, contudo, a ação do Estado. O legislador, assim, não é livre na estatuição dos casos de responsabilidade tributária. Nessa área não se permite alvedrio, que poderia redundar em arbítrio e opressão. A ‘capacidade contributiva’ que deve ser atingida é a da pessoa que pratica o fato gerador, e não a do ‘substituto’. Aqui está o coração do problema”<sup>23</sup>.

Finalmente, a indicação legal de solidariedade não pode confrontar o que dispuser a lei complementar de normas gerais do tributo, se houver (como ocorre com a LC nº 87/96, em relação ao ICMS, à LC nº 116/03, ao ISS e ao próprio CTN, em relação ao imposto sobre a renda, dentre outros que ainda têm suas normas gerais lançadas naquele diploma).

Estes três fatores deverão ser observados para verificação da possibilidade de eleição de um obrigado solidariamente. Caso a eleição se dê fora de tais parâmetros, então, haverá contrariedade com o sistema jurídico brasileiro.

Tome-se de exemplo a solidariedade entre os contratantes em relação ao ITBI (CTN, art. 42). Claramente, entre vendedor e comprador, não há “interesse comum” – os interesses, na verdade, são contrapostos, estando cada um em um polo diverso da relação obrigacional cível<sup>24</sup>. Logo, ausente sua caracterização como solidários na forma do art. 124, I, do CTN. Mas nada impede que sejam tidos por solidários na forma do art. 124, II, “na forma da lei”: a materialidade constitucionalmente eleita estará representada, já que ambos participaram da transmissão; suas respectivas capacidades contributivas igualmente serão respeitadas, seja porque o comprador manifestou riqueza, seja porque esta riqueza

---

22 MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Notas sobre a responsabilidade tributária de terceiros. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (Coord.). *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 18. p. 212-213.

23 COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. Rio de Janeiro: Forense, 1999. p. 602-603. Em outra obra, novamente se referindo ao art. 128 – mas que, pensamos, aplica-se ao caso em análise –, o mesmo autor afirma: “nas hipóteses fáticas em que não for possível o exercício do ‘direito de recuperação externa’ do dispêndio tributário, algo que há de ocorrer fora da relação jurídica tributária, o legislador não pode instituir responsabilidade direta por fato gerador alheio, e, se o fizer, o Judiciário deve considerá-la ilegal à falta de pressuposto jurídico” (COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária*. São Paulo: Dialética, 2003. p. 272).

24 Para esse assunto, recomenda-se o excepcional texto de Tullio Ascarelli intitulado *O Contrato Plurilateral*. In: *Problemas das sociedades anônimas e o direito comparado*. Campinas: Bookseller, 2001. p. 372 e ss.

é certa (no valor do negócio) em relação ao vendedor. Daí, não há óbices para que a lei estabeleça a solidariedade.

É neste panorama que deve ser observado o art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91, que trata de contribuições previdenciárias: “as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei”. Esta norma cria uma responsabilidade decorrente do art. 124, II, do CTN, mas com um pressuposto falso, pois:

a) há franca desconsideração do conteúdo da outorga de competência, no que sua materialidade é ignorada – a contribuição social sobre a folha de salários sendo exigida de outrem que não tem qualquer participação naquela relação de trabalho; e

b) ao responsabilizar automaticamente outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, ter-se-á desconsideração das condições subjetivas daquela pessoa de quem se exige, valendo sempre lembrar que ela não manifestou qualquer riqueza na ocorrência do fato gerador – o que infringe a capacidade contributiva.

Assim, embora não se conheça de julgado dos Tribunais Superiores que afaste a aplicação de tal regra (a Segunda Turma do STJ, embora timidamente, aponta para sua validade – v. REsp 1199080/SC, Rel. Min. Herman Benjamin, Segunda Turma, j. 26.08.2010), deve-se registrar que o art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91 não fica dentro dos limites exigidos para que possa se adequar plenamente ao comando do art. 124, II, do CTN.

Então, a lei mencionada no art. 124, II, do CTN pode muito, mas não pode tudo<sup>25</sup>. É necessário circunscrever suas hipóteses ao contexto normativo como um todo, em especial no âmbito constitucional.

8. Do que foi exposto, então, quer-se deixar claro que o sistema tributário não dispõe de nenhuma regra que amplie a sujeição passiva tributária aos membros de grupo econômico. O art. 124, I, do CTN certamente não o diz nem o aceita. E o inciso II da mesma norma, que transmite esta possibilidade para a lei, não permite que isso seja feito de forma indiscriminada.

O art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91, quando o diz especificamente em relação às contribuições previdenciárias, se mostra em afronta à Constituição, pelo que

25 “Nunca o art. 124, II, poderia ser visto como uma autorização para que o legislador ordinário de cada pessoa tributante eleja arbitrariamente qualquer pessoa como responsável solidário, pois isso equivaleria não apenas a tornar desnecessários todos os demais artigos do CTN dedicados à responsabilidade (a começar pelo art. 128), mas ainda seria incompatível com relevantes disposições constitucionais pertinentes ao tema.” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Notas sobre a responsabilidade tributária de terceiros. In: ROCHA, Valdir de Oliveira [Coord.]. *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 18. p. 209)

não deve ser aceita sua aplicação nem muito menos sua extensão ao procedimento de exigência de outros tributos.

9. Tampouco cabe reputar a responsabilização de grupos econômicos através dos arts. 129 a 135 do CTN.

Basta a leitura dessas normas para verificar que os arts. 129-133 tratam de responsabilidade *por sucessão*. Nenhuma de suas hipóteses se aplica aos casos de grupos econômicos pelo só fato de configurarem grupos econômicos.

Os arts. 134 e 135, por sua vez, embora estejam contemplados em Seção nominada “Responsabilidade de Terceiros” – e, sem dúvidas, pessoas jurídicas diversas, ainda que integrantes de um mesmo grupo econômico, são *terceiros* –, trazem hipóteses de responsabilização apenas e tão somente das pessoas físicas que gerem ou de alguma forma representam, supervisionam ou administram os direitos de outros: os pais, que administraram o patrimônio dos filhos menores; os tutores, que administraram o patrimônio dos tutelados; o inventariante, que administra os bens do espólio; os tabeliões, que em situações legalmente estabelecidas supervisionam o recolhimento dos tributos; os mandatários, que representam os direitos dos mandantes; e os diretores, que gerem o patrimônio da pessoa jurídica.

Não há, em tais casos, manifestamente, qualquer disposição apta a redirecionar a exigência contra pessoa jurídica integrante de mesmo grupo econômico do devedor tributário.

#### **IV – Outras Razões para Extensão da Sujeição Passiva Tributária às Pessoas Jurídicas Participantes de Grupo Econômico. Questões Exógenas ao Sistema Tributário**

10. Não se deve esquecer a hipótese prevista no art. 50 do Código Civil, que menciona os casos de “abuso de personalidade jurídica”, assim entendido aquele em que ocorram (a) desvio de finalidade ou (b) confusão patrimonial, na qual se pode determinar “que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares dos administradores ou sócios da pessoa jurídica”.

Esta norma civilista, portanto, autoriza que terceiros venham a ser chamados para responder pelas dívidas da pessoa jurídica que é devedora original, caso demonstrado o “abuso”<sup>26</sup>. Heleno Taveira Torres, tratando deste dispositivo trazido pelo CC/02, coloca: “Com o dispositivo da nova lei, quando uma estrutura formal for utilizada de maneira incompatível com suas finalidades, caberá ao juiz,

---

26 TORRES, Heleno Taveira. Responsabilidade de terceiros e desconsideração de personalidade jurídica em matéria tributária. In: ROCHA, Valdir de Oliveira. *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2012. v. 16. p. 144.

a requerimento do prejudicado, declarar sua insuficiência para as funções que o tipo proteja, visando alcançar as pessoas dos sócios. Desse modo, a personalidade jurídica perde a plenitude de sua *autonomia patrimonial*, dantes prevista no art. 20, que ora se encontra revogado e substituído pelo art. 50, ao prescrever condições para a manutenção da separação patrimonial entre bens dos sócios e bens componentes do ente coletivo, ao que impôs duas condições bem nítidas para permitir superar a personalidade jurídica: (i) *desvio de finalidade* (uso abusivo), confirmando nosso entendimento acerca da importância da ‘causa’ (finalidade) como fundamento dos atos e negócios jurídicos; e (ii) *confusão patrimonial*".

- Certamente, por “abuso”, não se comprehende o mero inadimplemento de obrigação tributária<sup>27</sup> – daí ter o Código Civil utilizado explicitamente as duas figuras acima mencionadas.

11. Quem são os *terceiros*? A toda evidência, são aqueles por meio dos quais operou-se este *abuso*; aqueles que participam do *desvio de finalidade e/ou da confusão patrimonial*. E pode ocorrer de serem outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico, já que em regra necessita-se de um controle único para que duas pessoas jurídicas diferentes possam, em coparticipação, fazê-lo. Porém, não se deve esquecer que pode não ser outras empresas do mesmo grupo econômico – trata-se de uma análise fática a ser enfrentada. De todo modo, aqui há uma hipótese de responsabilização do grupo econômico colocada em pauta.

Note-se, a princípio, que, diferente do que ocorre nos arts. 134-135 do CTN, não há, no art. 50 do CC, restrição de tal responsabilização às pessoas físicas que gerem ou de alguma forma representam, supervisionam ou administraram os direitos de outros. A lei civil menciona “administradores ou sócios”, de forma que aí se podem compreender os controladores e os sócios pessoas jurídicas.

Entende-se, portanto, que mediante a aplicação de tal dispositivo os controladores e até mesmo outras pessoas jurídicas pertencentes ao mesmo grupo econômico podem ser chamados a responder por dívidas tributárias.

Mas isto não contradiz em nada as conclusões acima.

O que se quer fixar, nesta oportunidade – e lembrando o quanto se colocou na abertura destas razões, quanto ao *enquadramento* de uma discussão –, é que

27 Dentre muitos outros precedentes do STJ: “TRIBUTÁRIO. EXECUÇÃO FISCAL. REDIRECIONAMENTO. RESPONSABILIDADE SUBJETIVA DO SÓCIO-GERENTE. ART. 135 DO CTN. I. É pacífico nesta Corte o entendimento acerca da responsabilidade subjetiva do sócio-gerente em relação aos débitos da sociedade. De acordo com o art. 135 do CTN, a responsabilidade fiscal dos sócios restringe-se à prática de atos que configurem abuso de poder ou infração de lei, contrato social ou estatutos da sociedade. 2. O sócio deve responder pelos débitos fiscais do período em que exerceu a administração da sociedade apenas se ficar provado que agiu com dolo ou fraude e exista prova de que a sociedade, em razão de dificuldade econômica decorrente desse ato, não pôde cumprir o débito fiscal. O mero inadimplemento tributário não enseja o redirecionamento da execução fiscal. Embargos de divergência providos” (EAg 494.887/RS, Rel. Min. Humberto Martins, Primeira Seção, j. 23.04.08, DJe 05.05.08).

(a) a desconsideração da personalidade jurídica<sup>28</sup> e (b) o consequente atingimento de outras pessoas jurídicas do mesmo grupo econômico (c) são fatores exógenos ao sistema tributário, nada obstante a ele aplicáveis<sup>29</sup>. São conclusões derivadas da ilicitude da conduta da pessoa jurídica, e só em face dessa ilicitude – com a consequente invocação da legislação civil – é que podem adentrar à esfera da exigência do crédito tributário.

*O conceito de grupo empresarial é irrelevante para fins de responsabilidade tributária.*

Configurar-se ou não um grupo econômico, para os fins estritos do sistema tributário, é irrelevante; o ordenamento jurídico, voltado à formação e à cobrança do crédito tributário, não lhe destina quaisquer efeitos (salvo o mencionado art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91, que já se afirmou reputar-se inválido). Esta configuração será relevante se e quando (e apenas se e quando) estiver presente a figura

---

28 Edmar Oliveira Andrade Filho preleciona: “Em sentido ordinário, desconsiderar a personalidade jurídica (ou a pessoa jurídica) significa a ignorância episódica da personalidade jurídica de modo a romper a separação que existe entre os criadores (sócios ou acionistas) e a criatura (pessoa jurídica), ou vice-versa. Desse rompimento resulta uma imputação aos sócios ou à pessoa jurídica de efeitos de obrigações não adimplidas. Todavia, essa imputação não esgota o caráter jurídico desta figura. Em regra, as normas que autorizam a desconsideração da personalidade jurídica são típicas normas de competência que visam permitir a aplicação de uma sanção por abuso do direito, fraude ou simulação. De fato, de um ponto de vista pragmático, a desconsideração pode ser vista como uma ferramenta que a ordem jurídica põe à disposição das autoridades judiciais para rechaçar efeitos de condutas ilícitas praticadas com o uso abusivo ou fraudulento de pessoa jurídica. Em tais circunstâncias, a desconsideração é uma sanção decorrente da aplicação de normas de bloqueio contra abusos e fraudes em geral. Vista ainda sob o aspecto funcional, a desconsideração da personalidade é um mecanismo que, ao lado de outros, propicia uma espécie de revisão da responsabilidade limitada societária, do estabelecimento de novos – e mais estreitos – marcos para o privilégio que a responsabilidade limitada representa. Por meio da desconsideração da pessoa jurídica foram introduzidos no direito societário os princípios da responsabilidade civil comum” (*Planejamento tributário*. São Paulo: Saraiva, 2009. p. 281-282). Igual sentido pode ser encontrado na doutrina de Suzy Elizabeth Cavalcante Koury, que menciona: “Portanto, nos casos em que a aplicação do regime da personificação societária desvie a sociedade da finalidade a que o ordenamento jurídico vise alcançar por seu intermédio, nos casos em que tal aplicação conduza a situações de injusto prejuízo ao Estado ou à coletividade nele organizada e, ainda, quando a sua aplicação produza efeitos contrários aos valores que inspiram o ordenamento jurídico, poder-se-á subestimar os efeitos da personalidade jurídica, utilizando-se, assim, a *disregard doctrine*. (...) todas as considerações até aqui desenvolvidas sugerem-nos, salvo melhor análise, a aceitação do ponto de vista de que a *disregard doctrine* consiste em subestimar os efeitos da personificação jurídica, em casos concretos, mas, ao mesmo tempo, penetrar na sua estrutura formal, verificando-lhe o substrato, a fim de impedir que, delas se utilizando, simulações e fraudes alcancem suas finalidades, como também para solucionar todos os outros casos em que o respeito à forma societária levaria a soluções contrárias à sua função e aos princípios consagrados pelo ordenamento jurídico” (*A desconsideração da personalidade jurídica [disregard doctrine] e os grupos de empresas*. 3. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2011. p. 79-80 e 85).

29 Como coloca Hugo de Brito Machado Segundo, “a circunstância de integrarem um mesmo grupo econômico, por si só, não justifica a atribuição de responsabilidade a uma pessoa jurídica por débitos de outra. Caso se comprove que uma ou várias pessoas jurídicas são usadas abusivamente (...), todas poderiam, em tese, ser desconsideradas, mas essa é outra questão, que nada tem a ver com o enquadramento de várias sociedades como um ‘grupo econômico’ a fim de se responsabilizarem todas elas solidaria e reciprocamente” (MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Notas sobre a responsabilidade tributária de terceiros. In: ROCHA, Valdir de Oliveira [Coord.]. *Grandes questões atuais de direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 18. p. 208).

do “abuso de personalidade jurídica”; e, em assim sendo, pode-se permitir a extração da pessoa jurídica devedora, para que a cobrança tributária (bem assim a cobrança cível, a cobrança comercial, a cobrança consumerista, a cobrança ambiental, a cobrança de créditos administrativos e até mesmo aquelas cobranças fundadas na Lei nº 12.846/2013 e as cobranças amparadas pela legislação criminal) recaia sobre outrem, integrante do mesmo grupo econômico.

Pode-se até ir mais longe para afirmar – com algum temperamento – que também aí a configuração do grupo econômico pode ser irrelevante: em havendo “abuso de personalidade jurídica”, a circunstância de estarem duas pessoas jurídicas sobre mesmo controle não é indispensável para que se promova a responsabilização com base no art. 50 do Código Civil. Ora, o conluio entre duas pessoas jurídicas diversas, ainda que não submetidas a um controle centralizado – e claro, dependendo das circunstâncias fáticas desse conluio –, pode autorizar que se promova, com base no art. 50 do CCB, a cobrança de uma pelos tributos nascidos a partir de fatos geradores realizados pela outra. Novamente, não se está aí diante de uma disposição contida no sistema tributário; está-se, isto sim, diante de uma disposição civilista, relacionada à própria essência da personalidade jurídica que, relativizando-a (e cabe recordar que a personalidade jurídica não é absoluta e, afinal, deve responder à sua *função social*), na presença de conduta ilícita, permite confundir personalidades, sem que para isso seja sequer necessária disposição específica acerca da sujeição passiva tributária.

12. Daí que se reiteram as conclusões já apresentadas:

a) o sistema tributário, quanto à sujeição passiva e à responsabilização por créditos tributários, não destina nenhuma consequência à configuração de grupos econômicos, sendo incorreto falar que uma pessoa jurídica (ou mesmo a pessoa jurídica controladora) é responsável pelos tributos devidos por outra pessoa jurídica, seja ela controlada, seja ela outro integrante do mesmo grupo;

b) a disposição do art. 50 do Código Civil permite que, em havendo “abuso de personalidade”, seja a cobrança redirecionada a outra pessoa jurídica do mesmo grupo econômico, mas esta é regra exógena ao sistema tributário, que afinal se refere ao próprio conceito de *personalidade jurídica*, relativizando-o, e permitindo que tal relativização se aplique à exigência de quaisquer créditos, o tributário incluído.

*Enfim, o ponto central da análise é que o conceito de grupo empresarial é irrelevante para fins de responsabilidade tributária, sendo fundamental para o entendimento do tema os conceitos de desvio de finalidade (uso abusivo), e de confusão patrimonial.*

## Conclusão. Resposta às Questões

13. Uma vez efetuadas as considerações acima, pode-se responder às questões formuladas.

*1) Os arts. 124, I, 128, 134 e 135 do CTN autorizam o redirecionamento da cobrança do crédito tributário para pessoas jurídicas que integram “grupo econômico”? Tirante as hipóteses de comportamento fraudulento, o simples fato de pertencer a um grupo de sociedades pode atribuir validamente a responsabilidade solidária a uma sociedade desse grupo, por fatos geradores que não realizou?*

*Resposta:*

Não, os mencionados artigos do CTN não autorizam o redirecionamento da cobrança do crédito tributário a outras pessoas jurídicas integrantes de um mesmo grupo econômico. O só fato de integrar um grupo econômico não traz quaisquer consequências para fins de exigência do crédito tributário, não existindo norma no sistema tributário que assim o determine. É relevante para a análise o conceito de “desvio de finalidade”.

*2) É legítimo o procedimento da Administração Fazendária de alargar as hipóteses de responsabilidade tributária previstas no CTN, adotando o conceito de “grupo econômico”, tal como delineado na legislação trabalhista (art. 2º, § 2º, da CLT)?*

*Resposta:*

Nada obsta que, para identificação/configuração de um grupo econômico, utilize-se o conceito contido na CLT. Isso pode ser útil, por exemplo, para fundamentar eventual pedido de reconhecimento de abuso de personalidade. Contudo, tal configuração não traz qualquer consequência, em ausentes os requisitos do art. 50 do Código Civil, para fins de responsabilização tributária.

*3) Pode a lei ordinária prever a responsabilidade tributária de sociedade que detenha competência decisória concreta sobre atos de outra sociedade, deflagradores de obrigação tributária?*

*Resposta:*

A sociedade controladora, em regra, não tem “interesse comum” jurídico (CTN, 124, I) nos negócios da controlada. Não pode ser responsabilizada pelos débitos da controlada em cláusula abstrata. A eventual previsão legal de solidariedade deve respeitar parâmetros mínimos, sendo os principais deles a materialidade contida na outorga de competência tributária, a verificação de capacidade contributiva, além da própria configuração de sujeito passivo, na

forma da legislação que rege o tributo em específico. *Não havendo desvio de finalidade, não se há de falar em responsabilização.*

*4) A falta de propósito negocial é suficiente para desconsiderar ato ou pessoa jurídica constituída com o intuito declarado de assegurar menor tributação, uma vez observadas estritamente as potencialidades permitidas pela lei? Caso determinada operação seja considerada legítima no âmbito do direito privado, pode ser desconsiderada no campo do direito tributário?*

*Resposta:*

- O critério do propósito negocial não é suficiente para promover a desconsideração da personalidade jurídica; pode ser compreendido como critério indicativo, indiciário, de que um determinado ente privado age (i) em desvio de finalidade ou (ii) em desvio patrimonial. Mas um desses dois casos há de ser provado.

*5) Quais os requisitos legais necessários para o eventual redirecionamento da execução fiscal contra sócios ou administradores? Tais requisitos autorizam o redirecionamento também contra sócios ou administradores de outra sociedade integrante do grupo econômico? Qual o termo inicial da contagem do prazo prescricional para esse redirecionamento?*

Os requisitos para o redirecionamento da execução fiscal contra sócios ou administradores são aqueles do art. 135 do Código Tributário Nacional e/ou os do art. 50 do Código Civil.

Como se vê de tais dispositivos, eles permitem o redirecionamento aos administradores da própria pessoa jurídica onerada. Não há autorização legal para que os sócios de outra pessoa jurídica sejam atingidos, ainda mais quando pode ocorrer de existirem sócios diversos entre as distintas pessoas jurídicas implicadas no mesmo grupo econômico, o que gerará mais distorções no sistema.