



ESCOLA DA MAGISTRATURA DO ESTADO DO RIO DE JANEIRO

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS PESSOAS JURÍDICAS QUE ATUAM DE
MODO CONJUNTO OU COORDENADO, ESTANDO REUNIDAS, OU NÃO, EM
GRUPOS ECONÔMICOS

Ariane Campos de Oliveira

Rio de Janeiro
2025

ARIANE CAMPOS DE OLIVEIRA

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS PESSOAS JURÍDICAS QUE ATUAM DE
MODO CONJUNTO OU COORDENADO, ESTANDO REUNIDAS, OU NÃO, EM
GRUPO ECONÔMICO

Artigo científico apresentado como exigência de
conclusão de Curso de Pós-Graduação *Lato Sensu*
da Escola da Magistratura do Estado do Rio de
Janeiro. Professores Orientadores:

Mônica C.F. Areal

Nelson C. Tavares Junior

Ubirajara da Fonseca Neto

Rafael Mario Iorio Filho

Rio de Janeiro
2025

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DAS PESSOAS JURÍDICAS QUE ATUAM DE MODO CONJUNTO OU COORDENADO, ESTANDO REUNIDAS, OU NÃO, EM GRUPO ECONÔMICO

Ariane Campos de Oliveira

Graduada pela Universidade Cândido Mendes (UCAM) Advogada.

Resumo – a responsabilidade tributária dos grupos econômicos no Brasil, a depender do modo conjunto ou coordenado em determinado grupo econômico, nos limites de sua responsabilização na esfera tributária a partir da complexidade e tênue diferenciação entre os modelos de grupo econômico no ordenamento jurídico pátrio, a depender de seu tipo, a legislação pode atribuir responsabilidades diferentes em relação aos tributos. A complexidade e as diferenças sutis entre esses grupos estão relacionadas às várias formas que eles podem se organizar e atuar, o que torna importante entender bem o contexto de cada um para saber afirmar exatamente como a responsabilidade tributária será aplicada.

Palavras-chave – Direito Tributário. Responsabilidade tributária. Solidariedade tributária. Fraude e/ou conluio.

Sumário – Introdução. 1. As peculiaridades de aplicação da responsabilidade tributária no Direito Brasileiro 2. Grupo econômico no ordenamento jurídico brasileiro e suas nuances no que tange a responsabilidade tributária a partir da complexidade do instituto. 3. Fraude/conluio nos grupos econômicos. Conclusão. Referências.

INTRODUÇÃO

Este estudo tem como objetivo analisar os impactos tributários decorrentes da responsabilização das pessoas jurídicas que atuam de forma conjunta ou coordenada, estejam ou não reunidas em grupos econômicos. Com a evolução do sistema tributário e o aumento das atividades empresariais complexas, surgem desafios para a administração tributária em identificar e perseguir crédito tributário. Na sociedade contemporânea, é visível e presente um processo contínuo de adequação as variadas figuras que abarcam o direito empresarial, com enfoque nos reflexos tributários alcançado por elas, com base na capitulação denominada pelo Código Tributário Nacional de "sucessão empresarial", sendo utilizada em sentido amplo, de modo a abarcar todos os casos de operações entre empresas, como as fusões, cisões, incorporações, alienações de filiais, entre outros.

Inquestionável a premissa fundamental de que a sucessão empresarial gera sucessão tributária. O raciocínio que orientou a elaboração de tal premissa foi o de que a Administração Tributária deve perquirir a manifestação de riquezas dessas entidades, com o intuito de além de impulsionar a máquina estatal visando a própria sobrevivência do Estado como também de

forma que o “desaparecimento” de uma entidade implicará a responsabilidade daquelas que lhe sucederam.

Sob essa ótica, este artigo busca analisar a responsabilidade tributária das empresas que fazem parte de um mesmo grupo econômico, questionar dessa forma a possibilidade de aplicar a regra do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN) devido à existência de um interesse comum entre terceiros e o contribuinte/responsável. Apesar de o Código Tributário Nacional não apresentar uma definição clara sobre a responsabilidade em relação a grupos econômicos, ainda é viável a responsabilização com base no que está estabelecido no artigo 124, inciso I, do CTN. Insta mencionar que o simples fato de pertencer a um grupo econômico, não faz com que determinada pessoa jurídica, seja automaticamente responsável pelos tributos devidos pelas outras, exigindo de tal modo, com base no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, a demonstração do interesse comum.

No que tange a responsabilidade tributária no âmbito de um mesmo grupo econômico, tendo em vista a impossibilidade de extensão da responsabilidade pelo simples fato de integrarem grupo econômico. Doravante, busca-se falar sobre a insegurança jurídica trazida por tal impossibilidade, bem como a análise de haver necessidade de uma lei em sentido formal impondo responsabilidade tributária entre agrupadas.

O objetivo deste trabalho é investigar a responsabilidade tributária das empresas que integram um mesmo grupo econômico, discutindo a aplicabilidade do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), considerando a existência de um interesse comum entre as partes, discutindo a viabilidade de aplicar a norma prevista no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), com vista a considerar existência de um interesse comum entre o terceiro e o contribuinte/responsável.

Para alcançar o objetivo geral, o presente trabalho foi dividido em 3 capítulos.

Inicia-se o primeiro capítulo com uma análise acerca das peculiaridades de aplicação da responsabilidade tributária

O segundo capítulo discutirá o conceito de grupo econômico, tanto do ponto de vista jurídico quanto prático, com ênfase na Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas). Com destaque as diferenças entre essas duas categorias.

Em seguida, o capítulo 3 se dedicará a uma análise detalhada da definição da fraude/conluio entre empresas integrantes de um mesmo grupo econômico.

Para a realização deste estudo, optou-se pelo método hipotético-dedutivo, buscando confirmar ou refutar hipóteses relevantes para a análise do tema proposto. A abordagem qualitativa foi escolhida para identificar dados não numéricos e analisar comportamentos e

percepções. A técnica de pesquisa será sistemática, uma vez que a pesquisadora utilizará a bibliografia relacionada ao tema, que foi analisada e organizada durante a fase exploratória, para fundamentar sua argumentação.

1. AS PECUALIARIDADES DE APLICAÇÃO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPO ECONÔMICO DE DIREITO E DE FATO

Ao examinar a Constituição Federal de 1988¹ referência no que diz respeito à sujeição passiva tributária, observa-se que o legislador constituinte optou por não definir diretamente o polo passivo da obrigação, delegando à legislação a tarefa de estabelecer normas gerais sobre o tema, imputando à Lei a função de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, alcançando, neste ponto, as figuras do contribuinte e do responsável tributário, consoante o art. 146, inciso III, alínea “a” 6, da Constituição Federal. Desse modo, para se analisar a responsabilidade sob a ótica da tributação dos grupos econômicos no Brasil – grupos de sociedades, faz-se mister uma breve análise dos sujeitos passivos componentes da relação jurídico-tributária, dando-lhes exata conceituação e identificação segundo os critérios definidos por Lei.

Sobre a relação entre os conceitos de lei formal e material, insta citar Luciano Amaro:

Quando se fala em reserva de lei para a disciplina do tributo, está-se a reclamar lei material e lei formal. A legalidade tributária não se contenta com a simples existência de comando abstrato, geral e impessoal (lei material), com base em que sejam valorizados os fatos concretos. A segurança jurídica requer lei formal, ou seja, exige-se que aquele comando, além de abstrato, geral e impessoal (reserva de lei material), seja formulado por órgão titular de função legislativa (reserva de lei formal).²

Para melhor compreensão do conceito e importância da responsabilidade tributária, é necessário que esse estudo se inicie através da noção acerca da responsabilidade tributária. Doutrina o professor de Ricardo Alexandre³ que o sujeito passivo da obrigação tributária pode ser um contribuinte ou um responsável. Será contribuinte quando tiver relação pessoal e direta com a situação que constitua o referido fato gerador; caso contrário, será denominado responsável. Em ambos os casos a sujeição passiva depende de expressa previsão legal.

¹ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 10 fev. 2025.

² AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005, p. 116.

³ ALEXANDRE, Ricardo. **Curso de Direito Tributário**, 18 ed. Juspodivm, 2024, p. 417.

Ao examinar a Constituição Federal de 1988 no que diz respeito à sujeição passiva tributária, observa-se que o legislador constituinte decidiu não definir diretamente quem compõe o polo passivo da obrigação tributária. Em vez disso, atribuiu à legislação a responsabilidade de criar normas gerais sobre a matéria, abrangendo, nesse contexto, as definições de contribuinte e responsável tributário, conforme estabelecido no artigo 146, inciso III, alínea “a” 6, da Constituição Federal⁴.

A responsabilidade tributária é considerada um conceito fundamental no direito tributário, pois estabelece quem deve arcar com o pagamento dos tributos e em quais circunstâncias essa obrigação pode ser transferida ou compartilhada.

O responsável tributário não precisa ter essa proximidade toda com o fato gerador, apesar de, geralmente, estar próximo. Para que se coloque nessa situação jurídica, é necessário que a lei tributária assim preveja.

Para o Código, o sujeito passivo pode ser contribuinte ou responsável. Em verdade, ainda pode ser substituto ou sucessor. Quanto às figuras do contribuinte e do substituto (ou substituto legal tributário) há sujeição passiva direta, pois esses sujeitos passivos têm vinculação pessoal e direta ao fato gerador; já o responsável e o sucessor tributário não têm vinculação com o fato gerador, resultando sua obrigação de disposição expressa de lei. Em valiosa lição, Luciano Amaro, preleciona que a relação pessoal e direta do contribuinte na configuração do fato gerador da obrigação tributária:

[...]. Nesta altura, podemos precisar melhor o que o Código Tributário Nacional objetivou com a definição do contribuinte. Ao falar em relação pessoal, o que se pretendeu foi sublinhar a presença do contribuinte na situação que constitui o fato gerador. Ele deve participar pessoalmente do acontecimento fático que realiza o fato gerador. É claro que essa presença é jurídica e não necessariamente física (ou seja, o contribuinte pode relacionar-se com o fato gerador por intermédio de representante legal; o representante o faz presente). Ademais, quer o Código que essa relação seja direta. Em linguagem figurada, podemos dizer que o contribuinte há de ser o personagem de relevo no acontecimento, o personagem principal, e não mero coadjuvante. Ele deve ser identificado na pessoa em torno da qual giram os fatos. O grupo econômico de fato é aquele existente entre sociedades que estão relacionadas em decorrência da participação que uma possui no capital social das outras, sem que haja, todavia, um acordo sobre sua organização formal, administrativa e obrigacional. Por inexistir regulamentação quanto à organização formal do grupo, às sociedades dele integrantes deve ser conferido tratamento jurídico autônomo, como se agissem de forma isolada.⁵

⁴ BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 10 fev. 2025.

⁵ CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. Grupos econômicos de fato e de direito: diferenciação e consequências práticas. *Revista Eletrônica de Direito Empresarial*, v. 3, n. 2, p. 38, 2014

Embora parte da doutrina defenda a necessidade de uma relação direta que estabeleça um interesse comum entre os agentes, é importante destacar que o Código Tributário Nacional prevê situações de responsabilização indireta, que podem atingir aqueles que não são considerados contribuintes do imposto. Um exemplo disso é o artigo 32 do CTN⁶, que estabelece diversos responsáveis pelo pagamento do Imposto de Importação devido na entrada de mercadorias no território nacional. Isso inclui indivíduos que não têm relação direta com a situação que gera a obrigação tributária, como o representante do transportador estrangeiro, que é considerado responsável mesmo sem ter uma conexão direta com a razão que justifica o pagamento do tributo, mas apenas com a pessoa do contribuinte.

Dessa forma, é possível estabelecer uma primeira premissa: ao discutir a sujeição passiva tributária e, em particular, a responsabilidade tributária, deve-se deste modo, se referir à Constituição Federal, e não a normas infraconstitucionais. O próprio legislador constituinte impôs limites para que o legislador defina quem é o contribuinte e quem será considerado responsável tributário. A lei não tem liberdade total para determinar o sujeito passivo da obrigação tributária, nem para designar o responsável tributário. Existem critérios e limites constitucionais que precisam ser respeitados, no entanto, se a identificação do sujeito passivo (seja ele o principal ou contribuinte) nas normas constitucionais já representa um desafio para o intérprete, a identificação dos responsáveis tributários, que são terceiros que não participaram do fato jurídico-tributário, também não será uma tarefa simples. Contudo, é importante ressaltar que a própria Constituição estabelece limites que o Legislativo deve respeitar ao atribuir responsabilidade tributária a esses terceiros. Conforme preceitua o Professor Paulo de Barros:

[...] devemos entender que os devedores solidários instituídos pela lei, e estranhos ao evento jurídico-tributário, não são, na verdade, componentes daquele liame obrigacional, mas de outro, de cunho sancionatório, que irrompe à luz pelo descumprimento de algum dever. Ninguém pode ser compelido a pagar tributo sem que tenha realizado, ou participado da realização de um fato, definido como tributário pela lei competente. E a prova ad rem dessa afirmação está nos numerosos exemplos que o direito positivo brasileiro oferece. Simplesmente em todas as hipóteses de responsabilidade solidária, veiculadas pelo Código Tributário Nacional, em que o coobrigado não foi escolhido no quadro da concretude fáctica, peculiar ao tributo, ele ingressa como tal por haver descumprido dever que lhe cabia observar.⁷

⁶BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. [2025].

Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em: 09 jun. 2025.

Art. 32. O imposto, de competência dos Municípios, sobre a propriedade predial e territorial urbana tem como fato gerador a propriedade, o domínio útil ou a posse de bem imóvel por natureza ou por acessão física, como definido na lei civil, localizado na zona urbana do Município.

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. atual. – São Paulo: Saraiva, 1995, p. 218.

Essa modalidade de responsabilização é considerada legítima porque observa os limites estabelecidos pelo artigo 128 do Código Tributário Nacional⁸, que exige que haja uma vinculação – seja direta ou indireta – do terceiro ao fato gerador do crédito tributário, sem que isso lhe cause um ônus excessivo. Além disso, esse dispositivo é fundamental para o artigo 124, inciso I, pois atua como um fator que limita a eficácia desse último.

Nesse contexto, a primeira conclusão que se pode tirar é que é viável atribuir responsabilidade às empresas que fazem parte de um grupo econômico, com base no artigo 124, inciso I⁹, do Código Tributário Nacional, desde que sejam respeitados, evidentemente, os limites estabelecidos no artigo 128 do mesmo código. Essa interpretação está alinhada com a jurisprudência consolidada nos Tribunais Superiores, que reconhece claramente a possibilidade de responsabilização dos grupos econômicos, desde que haja uma participação efetiva e um interesse jurídico por parte dos envolvidos.

Os Tribunais Superiores no ordenamento jurídico pátrio vem se posicionando no sentido de entender que a mera existência de um grupo econômico não é suficiente para caracterizar a solidariedade tributária, sendo necessário demonstrar que as empresas atuaram de forma coordenada para alcançar um objetivo comum, como a redução da carga tributária.

De tal forma que, na aplicação do artigo acima exposto, a maior dificuldade se encontra sobre uma limitação conceitual acerca da expressão “interesse comum”. Havendo desta forma, duas correntes predominantes: a) defende a existência de apenas um interesse econômico, na qual o mero proveito econômico de uma empresa seria o suficiente para caracterizar a responsabilização e b) sustenta a necessidade da presença de um interesse, ou seja, um vínculo, de modo que as partes deveriam encontrar-se apenas em um mesmo lado da relação.

⁸BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966 **Código Tributário Nacional**. [2025].

Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em: 09 jun. 2025.

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

⁹ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. [2025].

Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm Acesso em: 09 jun. 2025.

Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

2. O GRUPO ECONÔMICO NO ORDENAMENTO JURÍDICO BRASILEIRO E SUAS NUANCES

O conceito de grupo econômico tem ganhado destaque em disputas judiciais, processos administrativos e na doutrina, embora sua regulamentação legal no Brasil ainda seja incipiente. No entanto, o estudo acadêmico sobre o grupo econômico ainda é bastante limitado, e sua regulamentação legal no Brasil é modesta. Embora seja comum no mundo dos negócios, trata-se de um fenômeno relativamente recente. Podendo ser diferenciados entre grupos econômicos de direito e de fato.

Os grupos econômicos de fato podem ser entendidos como aqueles em que, embora não disciplinados pelo artigo 265 (grupos econômicos de direito), encontram guarida no artigo 243, § 2º¹⁰, da Lei de Sociedades Anônimas, ao constar, expressamente, a possibilidade de vinculação entre sociedades controladas, filiadas e de simples participação à uma outra sociedade, compreendida como controladora.

O grupo econômico de fato é aquele existente entre sociedades que estão relacionadas em decorrência da participação que uma possui no capital social das outras, sem que haja, todavia, um acordo sobre sua organização formal, administrativa e obrigacional. Por inexistir regulamentação quanto à organização formal do grupo, às sociedades dele integrantes deve ser conferido tratamento jurídico autônomo, como se agissem de forma isolada.¹¹

Um grupo econômico é um conjunto de empresas que, embora sejam juridicamente distintas, atuam de forma interligada e coordenada, geralmente com o objetivo de maximizar lucros e otimizar recursos. Essas empresas podem compartilhar controle acionário, administração, ou ter relações de dependência econômica, como a prestação de serviços ou a troca de produtos entre si. O conceito é importante em diversas áreas, como direito tributário e concorrencial, pois pode influenciar a responsabilidade fiscal e a análise de práticas comerciais. Em resumo, um grupo econômico é caracterizado pela interdependência e pela colaboração entre suas entidades, visando um objetivo comum.

Insta salientar se insere na impossibilidade de extensão da responsabilidade tributária, entre agrupadas, pelo simples fato de pertencerem a um mesmo grupo, sendo assim, cada

¹⁰BRASIL. Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976. **Código Tributário Nacional**. [2025].

Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm Acesso em: 09 jun. 2025.

Art. 243. § 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores.

¹¹CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. Grupos econômicos de fato e de direito: diferenciação e consequências práticas. **Revista Eletrônica de Direito Empresarial**, v. 3, n. 2, p. 38-52, 2014..

agrupada somente responderá por suas próprias obrigações tributárias. No entanto, é possível que ao atuar em conjunto ou de modo coordenado, pessoas jurídicas pratiquem atos específicos que justifiquem a solidariedade tributária, desde que essa atuação no caso concreto, possa ser enquadrada como uma das hipóteses legais de responsabilidade do Código Tributário Nacional.

O Código Tributário Nacional não tratou da responsabilidade no interior do grupo, sendo assim, salvo se o legislador editar uma norma específica impondo responsabilidade tributária entre agrupadas, será analisar se determinada atuação conjunta ou coordenada entre pessoas jurídicas pode ser enquadrada em norma de responsabilidade tributária e ao a construção de uma norma matriz de responsabilidade tributária dos grupos econômicos que, no Direito posto, não existe.

O que interessa para o objeto deste estudo é essencialmente quando se caracteriza um grupo econômico de fato e em que medida o ordenamento jurídico brasileiro admite atribuir-se a responsabilidade solidária tributária a empresas integrantes de grupo econômico.

A figura do grupo econômico é tratada, na legislação brasileira, de forma esparsa, ainda que com uma maior previsão na Lei nº 6.404/1976 (Lei das Sociedades por Ações).¹² Considerando -se que não há uma definição clara no plexo normativo quanto aos conceitos de grupos econômicos, a partir de seu artigo 265 e seguintes, de estabelecer um conceito e a regulamentação dos grupos de sociedades ou econômicos. A introdução dos grupamentos econômicos através da Lei das Sociedades Anônimas implicou em inevitáveis dúvidas aos estudiosos do ramo societário, sobretudo quanto às suas definições e consequentes implicações jurídicas, as quais permanecem presentes até os dias atuais

A Lei das Sociedades Anônimas (Lei nº 6.404/1976) estabelece que as empresas controladas e coligadas devem ser tratadas de forma autônoma, mas reconhece a existência de grupos econômicos de fato. Essa distinção é crucial para o Direito Tributário, pois a responsabilidade tributária só pode ser estendida quando há confusão patrimonial ou atuação coordenada para fraudar o Fisco.

De início, objetiva-se, nesta seção, realizar uma visão panorâmica dos diversos dispositivos legais que preveem a categoria: grupo econômico. Em seguida, são apresentados as características e os tipos de grupo econômico identificados pela doutrina nacional. Aborda-se, ainda, a autonomia da personalidade jurídica das empresas integrantes de grupo econômico,

¹² BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976.** Institui a Lei de Sociedade por Ações I. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm. Acesso em: 10 fev. 2025.

assim como a figura do incidente processual de desconsideração da personalidade jurídica e sua correlação na responsabilização tributária de grupos econômicos.

Para melhor compreensão do tema, busca-se comprovar que há a necessidade de edição de lei em sentido estrito para alargamento de tal responsabilidade, bem como analisar as consequências de se ocasionar diferentes efeitos específicos, diante de tal situação. Embora não exista uma disposição clara e específica que permita a atribuição de responsabilidade tributária a empresas que fazem parte de um mesmo grupo econômico, é importante destacar que essa responsabilização ainda pode ocorrer. Isso pode acontecer tanto por meio de uma interpretação teleológica do Código Tributário Nacional quanto pela existência de mecanismos que possibilitem a análise de um fato específico.

Contudo, faz-se mister ressaltar que, no âmbito do Direito Tributário, essa possibilidade de reconhecimento de extensão de responsabilidade tributária e seus consequentes efeitos acabam sendo muito problemáticos. Isso porque, impor barreiras, diante da impossibilidade de sincretismo hermenêutico, sendo esta uma norma específica de responsabilidade do CTN e a norma do artigo 50 do Código Civil¹³: no mundo dos fatos, ou se entende que se trata de aplicação de norma específica do CTN ou, afastando-a, entende-se que é caso da desconsideração da responsabilidade jurídica do artigo 50 do Código Civil.

O interesse comum somente existirá nos casos em que a Fazenda Pública demonstre o desrespeito, dos sócios e das próprias pessoas jurídicas, à autonomia patrimonial de cada uma delas; de modo que, em razão da confusão patrimonial, não se consiga individualizar; com precisão, o interesse econômico de cada pessoa jurídica na situação que constitua o fato gerador, sendo razoável a conclusão no sentido de que, não havendo clara separação patrimonial, haverá um interesse comum de todas as pessoas jurídicas em cada uma nas situações econômicas que envolvam, formalmente, as demais. Nada obstante, a atuação conjunta ou coordenada, embora não dependa da sua existência, ficará mais bem demonstrada quando identificado o grupo econômico. Então, se uma pessoa jurídica é criada depois do fato gerador, mesmo que atuem em conjunto com outra para fraudar o Fisco ou exista confusão patrimonial entre elas, não haverá incidência do artigo 124, inciso I do Código Tributário Nacional¹⁴.

¹³ BRASIL. Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002. **Código Civil**. Art. 50. Em caso de abuso da personalidade jurídica, caracterizado pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial, pode o juiz, a requerimento da parte, ou do Ministério Público quando lhe couber intervir no processo, desconsiderá-la para que os efeitos de certas e determinadas relações de obrigações sejam estendidos aos bens particulares de administradores ou de sócios da pessoa jurídica beneficiados direta ou indiretamente pelo abuso.

¹⁴ BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. **Código Tributário Nacional**. Art. 124. São solidariamente obrigadas: I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

3. FRAUDE / CONLUIO NOS GRUPOS ECONÔMICOS

A fraude e o conluio no direito tributário são práticos que visam eludir a legislação fiscal, resultando em prejuízos para o Estado e comprometendo a justiça fiscal. Ambas as condutas são consideradas ilícitas e podem acarretar sérias consequências para os envolvidos, tanto do ponto de vista administrativo quanto penal. Essas práticas não apenas comprometem a integridade do sistema econômico, mas também afetam a concorrência leal e a arrecadação tributária. A definição e a compreensão dessas condutas são essenciais para a formulação de políticas de combate à evasão fiscal e à concorrência desleal, além de serem fundamentais para a proteção dos direitos dos consumidores e credores.

São condutas que podem fundamentar a responsabilização solidária no âmbito dos grupos econômicos, especialmente quando há evidências de atuação coordenada para sonegar imposto. O artigo 149 CTN Um exemplo clássico é a criação de empresas "laranjas" para desviar recursos e sonegar impostos. Nesses casos, a jurisprudência tem aplicado o artigo 124, inciso I, do CTN, para responsabilizar todas as empresas envolvidas no esquema fraudulento. O doutrinador Nestor Duarte, comentando esse dispositivo, observa:

Especial dificuldade existe na verificação da fraude à lei, porquanto a violação, nesse caso, é sub-reptícia. Assinala Alvino Lima que 'no ato contrário à lei existe um contraste imediato e direto entre o resultado do negócio e o conteúdo da proibição legal, ao passo que a *fraus legi* pressupõe um itinerário indireto, mediante a degradação do negócio principal a simples instrumento, para conseguir o fim ulterior consistente na frustração da proibição' (A fraude no direito civil. São Paulo, Saraiva, 1965, p. 293).¹⁵

A fraude trata-se de um ato intencional que visa enganar ou induzir alguém a erro, com o objetivo de obter uma vantagem indevida. No contexto empresarial, a fraude pode manifestar-se de diversas formas, como a criação de documentos falsos ou a realização de transações fictícias, omissão de receita, entre outros. Objetivando evitar o pagamento de tributos devidos, prejudicando a arrecadação pública e a justiça fiscal.

O instituto referente a fraude à lei é usada na acepção de violações indiretas de normas, encobertas por outras normas, de forma ardilosa, mediante atos unilaterais ou bilaterais, de tal modo que o sujeito possa fugir da aplicação de normas imperativas. Na seara Direito Tributário, quando o contribuinte objetiva mascarar e manobrar o fato gerador de forma artificiosa e maliciosa e com a intenção de evadir tributo, ter-se-á a caracterização da fraude prevista no art.

¹⁵ DUARTE, Nestor; GODOY, Claudio Luiz Bueno de (Coord.). **Código civil** comentado: doutrina e jurisprudência. 13. ed. rev. e atual. Barueri: Manole, 2019, p. 113

149, VII, do CTN. Nessa hipótese, a autoridade fiscal tem o poder-dever de revisar o procedimento apuratório prévio do sujeito passivo e efetuar lançamento de ofício com a inteireza correta do tributo devido, nos mesmos moldes da ocorrência de dolo.

Diante de tal circunstância acerca da realização de negócios jurídico por grupos econômicos, através de sociedade integrantes, com o elemento volitivo dolo, fraude ou simulação objetivando a intenção de evadir acerca do recolhimento de tributos; é importante frisar que a legislação brasileira privilegia o Fisco acerca da possibilidade de examinar a revisar de ofício, com base no artigo antecedente. E caso seja constatado quaisquer meios insidiosos, o Fisco deve efetuar o devido lançamento, registrando assim, a realidade fática que envolve a sociedade, tendo em vista que se evidencia no ordenamento jurídico pátrio que empresas de um mesmo grupo econômico, no intuito segregar mercados, manipular preços e até mesmo maquiar condições ilusórias que favoreçam suas operações de encontro à concorrência, envolta dessa forma na aparência de legalidade nas transações.

De tal modo que na hipótese de responsabilização tributária das pessoas jurídicas atuantes ou não, de forma coordenada no mesmo grupo econômico se mostra menos palpável e com uma maior amplitude de resoluções, pois apesar de um grupo econômico se referir a conjuntos de empresas, que apesar da possibilidade de operar de modo independente, estão interligadas, se mostrando imperativo que as autoridades tributárias frequentemente monitorem grupos econômicos para evitar práticas abusivas.

Sendo assim, ferramentas inerentes a fiscalização tributária de grupos econômicos no Brasil se trata de uma seara em constante processo evolutivo que exige das autoridades fiscais, paralelamente as novas urgências do mercado e práticas empresariais. Se evidencia como uma solução pelo legislador infraconstitucional a responsabilidade solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico acaso se verifique no caso concreto o ânimo de fraudar o Fisco, com vista a coibir condutas fraudulentas e assegurar a arrecadação de tributos. Objetivando dessa forma não só a proteção aos interesses do Fisco, como também a maturação de um ambiente de negócios onde os princípios basilares o permeiem, como o princípio da transparência e da segurança jurídica. Sobre a segurança jurídica no Direito Tributário, pontifica o Professor Paulo de Barros Carvalho:

Não há por que confundir a certeza do direito naquela acepção de índole sintática, com o cânone da segurança jurídica. Aquele é atributo essencial, sem o que não se produz enunciado normativo com sentido deontico; este último é decorrência de fatores sistêmicos que utilizam o primeiro de modo racional e objetivo, mas dirigido à implantação de um valor específico, qual seja o de coordenar o fluxo das interações inter-humanas, no sentido de propagar no seio da comunidade social o sentimento de previsibilidade quanto aos efeitos jurídicos da regulação da conduta. Tal sentimento

tranquiliza os cidadãos, abrindo espaço para o planejamento de ações futuras, cuja disciplina jurídica conhecem, confiantes que estão no modo pelo qual a aplicação das normas do direito se realiza.¹⁶

Conluio, por outro lado, é um acordo entre duas ou mais partes para agir em conjunto de maneira a fraudar a legislação ou obter vantagens indevidas. No âmbito empresarial, o conluio ocorre entre empresas de um mesmo grupo econômico que se combinam através de meios tortuosos, lesar o erário.

Sendo práticas que cada vez mais se aperfeiçoam com o passar do tempo, mecanismos ardilosos e estratégias com o fim de ludibriar a máquina pública, limitando assim, o recolhimento diante ardis que alteram a verdade dos fatos, maquiagem a hipótese de incidência do devido fato gerador.

Elas podem trazer sérias consequências para quem as pratica, tanto na esfera administrativa, como multas e penalidades, quanto na penal, com possíveis processos criminais. Além disso, essas condutas comprometem a integridade do sistema econômico, prejudicando consumidores e credores, e dificultando a implementação de políticas eficazes de combate à evasão fiscal e à concorrência desleal. Conhecer bem essas práticas é fundamental para proteger os direitos de todos e garantir um ambiente de negócios mais justo e transparente.

Essas práticas possuem natureza jurídica ilícita, pois violam princípios de boa-fé, legalidade e moralidade administrativa. A fraude refere-se a ações enganosas ou artificiais com o objetivo de burlar a legislação tributária, como a manipulação de documentos ou operações fictícias. Já o conluio envolve acordos entre partes para manipular resultados ou evitar o pagamento de tributos, prejudicando a arrecadação e a concorrência leal. Seus efeitos são graves, pois comprometem a justiça fiscal, reduzem a arrecadação do Estado e distorcem o mercado. Além disso, essas condutas podem gerar sanções administrativas, como multas e suspensão de atividades, e penalidades criminais, incluindo prisão, dependendo da gravidade do ato. A prática dessas condutas também prejudica a reputação das empresas e a confiança do mercado. O combate à fraude e ao conluio é fundamental para garantir a integridade do sistema tributário e promover uma economia mais justa e equilibrada. Assim, a legislação brasileira busca coibir essas ações por meio de leis específicas e fiscalização rigorosa.

¹⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995, p.92.

CONCLUSÃO

A responsabilidade tributária das empresas que atuam de forma conjunta ou coordenada, estejam ou não reunidas em grupos econômicos, configura-se como um tema de grande complexidade e relevância no Direito Tributário.

O presente trabalho buscou analisar a aplicação do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, que prevê a solidariedade tributária em casos de interesse comum entre as empresas. Conclui-se que, embora o CTN não defina claramente a responsabilidade tributária em grupos econômicos, é possível aplicá-la com base no interesse comum, desde que respeitados os limites constitucionais e legais.

A jurisprudência tem consolidado o entendimento de que a mera existência de um grupo econômico não é suficiente para caracterizar a solidariedade tributária, sendo necessário demonstrar que as empresas atuaram de forma coordenada para alcançar um objetivo comum, como a redução da carga tributária ou a prática de fraude. Nesses casos, a responsabilidade solidária pode ser aplicada, desde que haja confusão patrimonial ou atuação coordenada para fraudar o Fisco.

É fundamental que os Estados adotem medidas eficazes como o aprimoramento da legislação, qual seja, criar normas rigorosas que dificultem a prática de tais ilícitos; fiscalização eficiente, tal como investir em tecnologia e em equipes de fiscalização que possam identificar irregularidades de forma mais eficaz como também o estímulo à educação fiscal, promovendo assim campanhas de conscientização sobre a importância do cumprimento das obrigações tributárias e os impactos da fraude na sociedade.

As atividades empresariais tornaram-se efetivamente globais, as empresas passaram a se organizar e produzir em grupos econômicos. O Direito Empresarial brasileiro prevê legalmente a constituição de grupo econômico formal de empresas, o qual seria instituído por convenção pública e teria como objeto a evolução do desempenho coletivo das sociedades empresárias envolvidas. Contudo, atualmente, não é o grupo econômico de direito que viceja no País; o modelo que ressaíu vitorioso foi o da coligação de empresas, sem convenção registrada, que se verifica por meio de controle acionário ou de quotas, o qual tem sido chamado de grupo econômico de fato.

É evidente que o ordenamento jurídico pátrio abarca muitos grupos econômicos. E em regra, se mostra preponderante que a maioria se encontra na seara informal, constituindo grupos econômicos de fato por quotas ou pelo controle acionário. Para o grupo de direito, há disposição legal expressa que determina o dever de controle permanente por parte da sociedade

controladora: art. 265, § 1o, da Lei 6.404/76. Não obstante, mesmo sendo de fato, o grupo econômico tem sua responsabilidade tratada e reconhecida pelo Direito Brasileiro. Há dezenas de anos, verificou-se a necessidade de superação da autonomia patrimonial da empresa em situações excepcionais caracterizadas pelo agir fraudulento, pelo abuso de personalidade jurídica, pelo desvio de sua finalidade ou pela confusão patrimonial com seus sócios ou com outras empresas do seu grupo econômico. CTN; e quanto aos diretores, gerentes ou representantes, no art. 135, III, do CTN. Essa conjuntura caracteriza hipótese tributária de desconsideração da personalidade jurídica.

De tal forma que, sugere-se a edição de uma norma específica que regulamente a responsabilidade tributária em grupos econômicos, de forma a garantir maior segurança jurídica e evitar abusos por parte tanto das empresas quanto da administração tributária. A criação de uma lei específica poderia trazer maior clareza e previsibilidade ao tema, reduzindo a insegurança jurídica e os conflitos entre os entes tributantes e os contribuintes, prestigiando dessa forma os princípios da segurança jurídica e da boa-fé objetiva no sistema jurídico pátrio.

Assim, o tema da responsabilidade tributária de grupos econômicos vem ganhando grande relevância jurisprudencial, sendo fundamental para o progresso da sociedade, vislumbrando que suas nuances afetam diretamente o desenvolvimento econômico brasileiro, visto que os proprietários de bens não estariam confortáveis em arriscar seus recursos na atividade empresarial com temeridades do Judiciário em razão de relativizações indevidas, inovação no mundo jurídico em razão de peculiaridades a serem analisadas no caso concreto, pois um dos deveres de um Estado Democrático de Direito se trata do prestígio referente à segurança jurídica, onde o caso a ser analisado pelo poder judiciário tenha cautela a permitir ou proibir a responsabilização de grupos econômicos a depender de sua configuração, onde os verdadeiros culpados não sejam acobertados por leituras temerárias e ineficientes de dispositivos legais que não e adequem perfeitamente a subsunção do fato à norma, não implicando dessa forma, em posições que os coloquem em um estado de vantagem, condutas essas que merecem ser combatidas a duras penas no que tange ao devido processo legal, amparado pelo firme solo constitucional, bem como por todos os mecanismos à disposição com o objetivo de estimular uma pátria livre, justa e igualitária no que se refere a responsabilização tributária firme e equânime de tais indivíduos.

Por todo o exposto na presente obra, a responsabilidade tributária das pessoas jurídicas que atuam de modo conjunto ou coordenado é fundamental para fortalecer o sistema fiscal e combater práticas fraudulentas. Ao reconhecer a possibilidade de responsabilização solidária ou subsidiária, a legislação e a jurisprudência buscam assegurar que os tributos devidos sejam

efetivamente pagos, mesmo em situações de manobras evasivas ou fraudes. Essa ferramenta jurídica permite que o fisco responsabilize todas as empresas envolvidas, especialmente quando há demonstração de controle comum, integração de atividades ou atuação coordenada com o objetivo de evitar o pagamento de impostos. Assim, evita-se que uma única empresa se beneficie indevidamente às custas do erário público, promovendo maior justiça fiscal. Além disso, essa responsabilização incentiva as empresas a manterem práticas transparentes e a cumprirem suas obrigações tributárias de forma responsável. Sendo de suma importância destacar que a efetiva aplicação dessa responsabilidade depende de provas concretas de atuação conjunta ou controle comum, garantindo o equilíbrio entre fiscalização e segurança jurídica.

Dessa forma, a responsabilização das pessoas jurídicas que atuam de modo coordenado contribui para um ambiente de negócios mais justo e para a arrecadação eficiente de recursos públicos, essenciais ao desenvolvimento social e econômico do país.

REFERÊNCIAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Curso de Direito Tributário**. 18. ed. Salvador: JusPodivm, 2024.

AMARO, Luciano. **Direito tributário brasileiro**. 11. ed. rev. e atual. São Paulo: Saraiva, 2005.

BRASIL. [Constituição (1988)]. **Constituição da República Federativa do Brasil de 1988**. Brasília, DF: Presidência da República, [2024]. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm. Acesso em: 10 fev. 2025.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, 1966.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Brasília, DF: Presidência da República, 1976.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, 2002.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 7. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1995.

CASTRO, Rodrigo Pironti Aguirre de. Grupos econômicos de fato e de direito: diferenciação e consequências práticas. **Revista Eletrônica de Direito Empresarial**, v. 3, n. 2, p. 38-52, 2014.

DUARTE, Nestor; GODOY, Claudio Luiz Bueno de (Coord.). **Código civil comentado: doutrina e jurisprudência**. 13. ed. rev. e atual. Barueri: Manole, 2019.