



UNIVERSIDADE FEDERAL DO CEARÁ
FACULDADE DE DIREITO
CURSO DE GRADUAÇÃO EM DIREITO

MARCOS AURÉLIO MESQUITA XIMENES JÚNIOR

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPO ECONÔMICO

FORTALEZA

2022

MARCOS AURÉLIO MESQUITA XIMENES JÚNIOR

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPO ECONÔMICO

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Orientador: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

FORTALEZA

2022

Dados Internacionais de Catalogação na Publicação
Universidade Federal do Ceará
Sistema de Bibliotecas

Gerada automaticamente pelo módulo Catalog, mediante os dados fornecidos pelo(a) autor(a)

- X35r Ximenes, Marcos Aurélio Mesquita Ximenes Júnior.
Responsabilidade Tributária de Grupo Econômico / Marcos Aurélio Mesquita Ximenes
Júnior Ximenes. – 2022.
55 f.
- Trabalho de Conclusão de Curso (graduação) – Universidade Federal do Ceará,
Faculdade de Direito, Curso de Direito, Fortaleza, 2022.
Orientação: Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo.

1. Grupo Econômico. 2. Responsabilidade Tributária. 3. Insegurança Jurídica. I. Título.

CDD 340

MARCOS AURÉLIO MESQUITA XIMENES JÚNIOR

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPO ECONÔMICO

Trabalho de conclusão de curso apresentado ao Curso de Graduação em Direito da Universidade Federal do Ceará, como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito.

Aprovado em 08/12/2022

BANCA EXAMINADORA

Prof. Dr. Hugo de Brito Machado Segundo (orientador)
Universidade Federal do Ceará

Prof. Edilson da Silva Medeiros Júnior
Universidade Federal do Ceará

Profa. Iana Vanelle Crisóstomo de Maria
Universidade Federal do Ceará

Ao Deus altíssimo, do qual sou servo.

À minha amada esposa Richelen, a qual em todas as horas foi minha inspiração e comigo é uma só carne.

Aos meus filhos, Gustavo e Lara, os quais me fizeram entender o que significa amor incondicional.

Aos meus pais, Marcos e Joselita, que me deram valores que até hoje sigo.

Aos meus irmãos - Matheus, Camila e Luana - os quais não fazem ideia do que representam para mim.

AGRADECIMENTOS

Ao meu orientador, Professor Doutor Hugo de Brito Machado Segundo, o qual muito admiro e respeito.

Aos professores Edilson da Silva Medeiros Júnior e Iana Vanelle Crisostomo de Maria pelas excelentes revisões e excelentes observações para a melhor construção desse trabalho.

À querida Hymya, a qual foi como uma mãe nessa jornada acadêmica.

RESUMO

A Responsabilidade Tributária de Grupo Econômico tem causado muita insegurança jurídica por falta de contornos precisos. No subsistema tributário não há legislação sequer para definir o que vem a ser grupo econômico, o que, por via oblíqua, dificulta a análise da responsabilidade das empresas que compõem o grupo.

Como o grupo econômico é uma realidade, e o Direito não pode se furtar de dar respostas às situações que batem a sua porta. Assim, normas foram construídas a partir de textos muitas vezes enviesados para a situação em questão. Ademais, foi necessário se socorrer de outros subsistemas (levado a cabo principalmente pelo Poder Judiciário), mormente o Código Civil, para ter um arcabouço mínimo e tentar reduzir tal insegurança.

Nessa toada, o trabalho apresenta os motivos de tal insegurança, o esforço dos atores envolvidos para minimizá-la (muitas vezes com posições bastante díspares) e uma conclusão como contribuição para redução do problema.

Ao final, chegamos à conclusão de que o fundamento de validade normativo para a responsabilização tributária de grupos econômicos é o interesse comum apenas quando se trata de atos lícitos. Quando tratamos de atos ilícitos o fundamento de validade deve ser o dolo, a fraude ou a simulação (art. 149 VII do CTN) e/ou ser mandatário na art.135 do CTN.

Palavras-Chaves: Grupo Econômico. Responsabilidade Tributária. Insegurança Jurídica.

ABSTRACT

Economic Group Tax Responsibility has caused a lot of juridical insecurity due to the lack of precise contours. In the tax subsystem, there is no legislation even to define what an economic group is, which, obliquely, makes it difficult to analyze the responsibility of the companies that make up the group.

As the economic group is a reality, the Law cannot avoid giving answers to the situations that knock on its door. Thus, norms were constructed from texts that were often biased towards the situation in question. Furthermore, it was necessary to resort to other subsystems (undertaken mainly by the Judiciary), especially the Civil Code, in order to have a minimum framework and try to reduce such insecurity.

In this vein, the work presents the reasons for such insecurity, the efforts of the actors involved to minimize it (often with very different positions) and a conclusion as a contribution to reducing the problem.

In the end, we reached the conclusion that the foundation of normative validity for the tax liability of biological groups is the common interest only when it comes to lawful acts. When dealing with illicit acts, the basis for validity must be intent, fraud or simulation (art. 149 VII of the CTN) and/or being an agent in art. 135 of the CTN.

Keywords: Economic Group. Tax Responsibility. Juridical Insecurity.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO	9
2	CONCEITUAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO	11
2.1	Conceito de grupo econômico no Direito Empresarial.....	11
2.2	Conceito de grupo econômico para o Direito do Consumidor.....	14
2.3	Conceito de grupo econômico para o Direito do Trabalho	14
2.4	E o Direito Tributário?	15
3	RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO E A DIFICULDADE DO TERMO “INTERESSE COMUM”	17
3.1	A análise do termo “interesse comum”	20
3.2	Interesse comum no contexto de um grupo econômico.....	23
4	ANÁLISE DO ENTENDIMENTOS DOS TRIBUNAIS SUPERIORES: RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECONÔMICOS	28
4.1	A análise no STF	28
4.2	A análise de responsabilidade tributária na ótica do STJ.....	30
4.3	A análise de responsabilidade tributária na ótica do Carf	35
5	POSIÇÃO DA DOUTRINA EM RELAÇÃO A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS	38
6	O ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO. PARECER NORMATIVO COSIT 4/2018	42
6.1	Principais pontos abordados no Parecer	42
6.2	Críticas doutrinárias ao Parecer Cosit nº 4/2018.....	44
6.3	Nossas considerações em relação ao Parecer Cosit	47
7	CONSIDERAÇÕES FINAIS	51
	REFERÊNCIAS	53

1 INTRODUÇÃO

O modelo capitalista atualmente existente tem dois de seus pilares na existência da pessoa jurídica e na limitação de sua responsabilidade. Essa limitação garantia que o patrimônio pessoal do sócio da pessoa jurídica não seria atingido caso esta quebrassem. Tal forma de minimização de riscos foi uma mola propulsora, visto que muitos empreendimentos não sairiam do papel caso seu insucesso ocasionasse a possibilidade de seus sócios perderem parte ou todos os seus bens que foram conquistados, muitas vezes, durante uma vida de trabalho. Assim, era necessário um instrumento de proteção da acumulação do capital das pessoas físicas para que houvesse desenvolvimento econômico.

Nesse diapasão, é inconteste que o direito precisou criar a figura da limitação da responsabilidade, bem como seus contornos para aperfeiçoar o instituto. Assim, não foi diferente com a questão tributária, ou seja, os tributos também não poderiam romper o manto jurídico que separava a pessoa moral dos seus sócios.

O fenômeno da globalização crescente repercutiu na forma de como as sociedades empresárias se organizam. No mundo após a segunda grande guerra, os processos produtivos passaram a ser, ano após ano, espalhados por vários países, de forma que a cadeia de suprimentos se tornou global. Diante dessa cadeia de produção e de consumo global, diferentes pessoas jurídicas dos mais variados locais começaram a unir esforços em prol de diminuir os custos de produção, aumentar o mercado consumidor e ter ganhos de escala. Nesse contexto, era necessário criar uma estrutura que fosse o alicerce dessa junção de empresas diferentes com objetivos comuns. Nessa senda, ganha relevo os grupos econômicos.

Essa forma de se associar, em que pese ter uma raiz global, se tornou comum também em limites geográficos mais estreitos sendo comum dentro de um país ou mesmo de estado, o que não desnatura sua forma de concepção: esforço comum para minimizar riscos e aumentar os ganhos.

No campo tributário, devido ao Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172) ter sido editada em 1966 quando ainda era incipiente, pelo menos no Brasil, o tema relacionado a grupo econômico, o legislador não dispensou a devida atenção ao tema da responsabilidade tributária das outras pessoas jurídicas quando uma das integrantes do grupo econômico não tiver como sanar seu passivo tributário. Devido

a esse vácuo normativo, doutrina e jurisprudência tentam construir normas jurídicas do cotejo de vários dispositivos, às vezes até de forma forçada. Assim, pela falta de uma legislação tributária na questão da responsabilidade tributária do grupo econômico frente ao passivo tributário de uma das suas integrantes, há certa celeuma com relação a seus pressupostos.

Ademais, veremos que a jurisprudência possui entendimento que, embora não pacificado, é majoritário (STJ). Por outro lado, a doutrina possui entendimento diferente da jurisprudência majoritária. Por fim há também o entendimento administrativo, corporificado no Parecer Normativo Cosit nº 4 de 2018, o qual é alvo de inúmeras críticas que serão nesse trabalho apresentadas.

Portanto, esse trabalho analisará a responsabilidade tributária dos grupos econômicos pelo crédito tributário de uma de suas integrantes, apresentará seus fundamentos e contornos como forma de responsabilizar quando se deve, bem como de prevenir exageros advindos de uma relativização de seus pressupostos no Direito Brasileiro.

Referido assunto é importante por se tratar normalmente de créditos tributários vultosos, pela falta de critérios claros por ocasião de um vácuo normativo, o que traz insegurança jurídica para os grupos econômicos, além de que, como se verá em seguida, pelo uso indiscriminado de determinados institutos jurídicos.

O método a ser usado na pesquisa será o bibliográfico. Tal pesquisa será feita com base na jurisprudência do STJ, de artigos e livros de doutrina especializada, bem como análise dos dispositivos de lei mais usados para responsabilizar o grupo econômico. Tudo isso, a partir de uma análise crítica.

Dessa forma, esse trabalho abordará inicialmente os vários conceitos de grupos econômicos constantes na legislação, analisará a responsabilidade tributária apresentando a dificuldade no tratamento do termo “interesse comum”, apresentará o entendimento dos Tribunais Superiores, da Doutrina e do Fisco Federal no que tange a responsabilidade dos grupos econômicos e, após essa parte expositiva (não sem comentários pertinentes do autor desse trabalho), uma conclusão que exporá nossa contribuição para o tema em comento.

2 CONCEITUAÇÃO DO GRUPO ECONÔMICO

O conceito de grupo econômico é heterogêneo na legislação brasileira, de forma que varia conforme o ramo do direito a que se está analisando. Devido a princípios fundantes diferentes encartados nos microssistemas do Direito (trabalhista, ambiental, consumidor) o conceito é adaptado para que haja sintonia com referidas normas, principalmente quando há desequilíbrio na relação jurídica inserida no microssistema.

Diferente de outros microssistemas, o tributário não possui conceito, nem mesmo indireto, do que vem a ser grupo econômico para as relações travadas entre o fisco e o contribuinte.

Abaixo apresentaremos conceitos de grupo econômico em alguns dos mais importantes microssistemas do Direito Brasileiro.

2.1 Conceito de grupo econômico no Direito Empresarial

No Direito empresarial, a Lei nº 6.404/76 (Lei das Sociedades Anônimas), aduz que:

Art. 265. A sociedade controladora e suas controladas podem constituir, nos termos deste Capítulo, grupo de sociedades, mediante convenção pela qual se obriguem a combinar recursos ou esforços para a realização dos respectivos objetos, ou a participar de atividades ou empreendimentos comuns.

[...]

Art. 269. O grupo de sociedades será constituído por convenção aprovada pelas sociedades que o compoñham, a qual deverá conter:

I - a designação do grupo;

II - a indicação da sociedade de comando e das filiadas;

III - as condições de participação das diversas sociedades;

IV - o prazo de duração, se houver, e as condições de extinção;

V - as condições para admissão de outras sociedades e para a retirada das que o compoñham;

VI - os órgãos e cargos da administração do grupo, suas atribuições e as relações entre a estrutura administrativa do grupo e as das sociedades que o compoñham;

VII - a declaração da nacionalidade do controle do grupo;

VIII - as condições para alteração da convenção.

Acima temos o chamado grupo econômico de direito, no qual essa figura é constituída de modo contratual e com registro da convenção na junta comercial. Referida espécie de grupo econômico traz benefícios por se saber, de antemão, quais as empresas integram determinado grupo econômico, bem como seus contornos objetivos de forma mais precisa.

Ocorre que o grupo econômico de direito não foi o que preponderou no Brasil. Sobeeja no país o grupo econômico de fato, a razão por isso encontra boa explicação em Norton Benites¹, para o qual:

Contudo, atualmente não é o grupo econômico de direito que viceja em nosso 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.

[...]

O grupo econômico de direito é considerado constituído a partir da data do arquivamento da convenção na junta comercial: o art. 271 da Lei 6.404/76. Uma de suas principais características é garantir o direito de retirada do sócio minoritário dissidente da sociedade que pretende integrar o grupo econômico: art. 270. Suas ações ou quotas devem ser reembolsadas. Talvez esse seja o fator que tenha tornado impopular, no Direito Brasileiro, a formação de grupos econômicos de direito.

A par disso, têm-se os grupos econômicos de fato. A Lei 6.404/76 não trata dessa categoria jurídica de forma expressa, mas sua regulação pode ser extraída sistematicamente de seu Capítulo XX, que cuida das sociedades controladoras e controladas e que tem início no art. 243.

Assim, implicitamente o grupo econômico de fato é encontrado no Direito Empresarial no art. 243 da Lei das S.A. o qual reproduzimos:

Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício.

§ 1º São coligadas as sociedades nas quais a investidora tenha influência significativa. (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

¹ BENITES, Nórton Luís. Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2020, p. 39 e 40

§ 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.

§ 3º A companhia aberta divulgará as informações adicionais, sobre coligadas e controladas, que forem exigidas pela Comissão de Valores Mobiliários.

§ 4º Considera-se que há influência significativa quando a investidora detém ou exerce o poder de participar nas decisões das políticas financeira ou operacional da investida, sem controlá-la. (Incluído pela Lei nº 11.941, de 2009)

§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais dos votos conferidos pelo capital da investida, sem controlá-la. (Redação dada pela Lei nº 14.195, de 2021)

Como se percebe, no grupo econômico de fato, temos a noção de coligação e de controle, modalidades de concentração de sociedades mediante a participação no capital das sociedades envolvidas, de modo que haja influência significativa de uma(s) em relação a outra(s).

Nesse diapasão, mesmo que haja a autonomia de cada sociedade, haverá uma integração, normalmente levada a cabo pela sociedade controladora, a qual dita as regras em prol do grupo, mesmo que o interesse individual de determinada sociedade reste prejudicado.

Portanto, grupo econômico de direito é formado por uma convenção, tendo por objeto sua estrutura; já o grupo econômico de fato é constituído por intermédio de participações acionárias, sem necessidade de uma organização jurídica formal para sua constituição.

Além desses dois tipos de grupos econômicos, também merece menção o denominado grupo econômico irregular, que nada mais é que aquele em que há abuso da personalidade jurídica de forma que algumas empresas simulam uma autonomia, mas que, na verdade, trata-se de uma única sociedade empresária.

2.2 Conceito de grupo econômico para o Direito do Consumidor

Direito do Consumidor, que está alicerçado na vulnerabilidade do consumidor frente ao fornecedor, tratou o tema do grupo econômico na Lei nº 8.078/90 (CDC) conforme abaixo:

Art. 28. O juiz poderá desconsiderar a personalidade jurídica da sociedade quando, em detrimento do consumidor, houver abuso de direito, excesso de poder, infração da lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social. A desconsideração também será efetivada quando houver falência, estado de insolvência, encerramento ou inatividade da pessoa jurídica provocados por má administração.

§ 1º (Vetado).

§ 2º As sociedades integrantes dos grupos societários e as sociedades controladas, são subsidiariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

§ 3º As sociedades consorciadas são solidariamente responsáveis pelas obrigações decorrentes deste código.

§ 4º As sociedades coligadas só responderão por culpa.

§ 5º Também poderá ser desconsiderada a pessoa jurídica sempre que sua personalidade for, de alguma forma, obstáculo ao ressarcimento de prejuízos causados aos consumidores.

Como se observa da simples leitura dos dispositivos, o CDC tratou da responsabilidade das empresas do grupo econômico quando fato ou vício do produto. Analisando, observamos que há a responsabilidade subsidiária quando for grupo econômico de direito ou quando houver controle ou responsabilidade por culpa quando houver apenas coligação. Assim, o CDC disciplinou os contornos da responsabilidade do grupo econômico na relação consumerista.

2.3 Conceito de grupo econômico para o Direito do Trabalho

A legislação trabalhista também trouxe contornos próprios de grupo econômico para o seu microssistema. O Decreto-Lei nº 5.452/43 (Consolidação das Leis do Trabalho -CLT) aduz que:

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

§ 1º - Equiparam-se ao empregador, para os efeitos exclusivos da relação de emprego, os profissionais liberais, as instituições de beneficência, as associações recreativas ou outras instituições sem fins lucrativos, que admitirem trabalhadores como empregados.

§ 2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo econômico, serão responsáveis solidariamente pelas obrigações decorrentes da relação de emprego. (Redação dada pela Lei nº 13.467, de 2017)

§ 3º Não caracteriza grupo econômico a mera identidade de sócios, sendo necessárias, para a configuração do grupo, a demonstração do interesse integrado, a efetiva comunhão de interesses e a atuação conjunta das empresas dele integrantes. (Incluído pela Lei nº 13.467, de 2017)

Como se observa, para as relações trabalhistas, também há o conceito de grupo econômico com vistas a aferir a responsabilidade trabalhistas das outras empresas do grupo quando uma delas tiver passivo trabalhista sem possibilidade de quitação. Da leitura do dispositivo, percebe-se que a responsabilidade do grupo econômico é solidária no tocante as obrigações relacionadas à relação de emprego.

Ademais, há a caracterização do que seria um grupo econômico para fins trabalhistas. A legislação trabalhista dividiu dois tipos de grupos econômicos: os grupos econômicos por subordinação que é quando houver o controle de uma em relação às outras; e grupos econômicos por coordenação, que é basicamente quando há mera coligação de empresas. Nos dois casos a responsabilização é a mesma: responsabilidade solidária.

2.4 E o Direito Tributário?

Infelizmente, o Direito Tributário praticamente nada dispõe sobre grupos econômicos, não há conceito nem definição de efeitos tributários (como a responsabilidade tributária, tema de nossa análise). Devido a essa falta de

regramento, mas com a intenção de buscar soluções para os casos concretos, a jurisprudência elegeu alguns critérios para a caracterização da responsabilidade das outras empresas do grupo econômico como forma de suprir o vácuo normativo em relação ao tema.

3 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA NO DIREITO BRASILEIRO E A DIFICULDADE DO TERMO “INTERESSE COMUM”

O Código Tributário Nacional – CTN, no art. 121, apresenta duas espécies do gênero sujeito passivo: o sujeito passivo direito ou contribuinte, o qual tem relação pessoal e direta com o fato gerador; e o sujeito passivo indireto ou responsável, o qual possui a sujeição em virtude de disposição legal.

Nessa senda, o responsável é chamado a pagar um tributo pelo qual não ocasionou o fato gerador. Diante dessa questão, Andréa M. Darzé² que afirma:

“[...] a instituição de norma de responsabilidade visa, invariavelmente, a alcançar um de três objetivos fundamentais: i. punir o responsável (sanção); ii. viabilizar a arrecadação (necessidade); ou iii. simplificar a arrecadação (interesse).”

Responsabilidade, nas palavras de Maria Rita Ferragut³ é:

Etimologicamente, “responsabilidade” é signo linguístico que se origina do termo “responder”, do latim *respondere*. Segundo Caldas Aulete (dicionário), responder significa “obrigação de responder pelas ações próprias ou dos outros; caráter ou estado do que é responsável ou do que está sujeito a responder por certos atos e a sofrer-lhes as consequências”.

A definição acima de responsabilidade é alargada, ou seja, é apenas o substantivo responsabilidade. Ao adjetivarmos tal termo, temos a responsabilidade civil, ambiental, tributária, dentre outras. Ainda nos valendo de Ferragut⁴, temos que responsabilidade tributária é:

Diferentemente da responsabilidade civil que, salvo nas exceções legais, surge da prática de ato ilícito culposo ou doloso que resulte dano a terceiro, e que implica a obrigação de indenizar, a responsabilidade tributária, embora em alguns casos requeira a prática de atos ilícitos (ats. 134, 135 e 137 do CTN), por vezes existe, independentemente dela (arts. 129 ao 133 do CTN).

É a ocorrência de um fato gerador, lícito ou ilícito (morte, fusão, excesso de poderes etc.) e não tipificado como fato jurídico tributário, que autoriza a constituição da relação jurídica entre o Estado-credor e o responsável, *relação essa que deve pressupor a existência do fato jurídico tributário*.

² DARZÉ, Andréa M. Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 92

³ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, p.11

⁴ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 13

Conforme o art. 121 do CTN, contribuinte é o sujeito passivo com relação pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerado. Responsável, por sua vez, é a figura que sem se revestir da condição de contribuinte, é chamado a adimplir a obrigação por disposição expressa de lei.

Assim, analisando o artigo 121 de maneira isolada, temos a falsa impressão de que a lei pode atribuir responsabilidade a qualquer pessoa, o que não faz sentido, principalmente porque no Direito Tributário há responsabilidade sem ter ocorrido ato ilícito, assim, salta aos olhos a inconstitucionalidade desse cheque em branco, pois fere de morte os princípios da livre iniciativa, da propriedade, da igualdade e da segurança jurídica.

Por outro lado, o art. 128 aduz que a lei pode atribuir de modo expreso 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 caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. Dessa forma, o artigo 128 reduz o alcance do art. 121 ao afirmar que é necessário que o responsável tenha vinculação com o fato gerador. Como a responsabilidade tributária pode ocorrer sem ato ilícito, temos que o responsável não pode ser chamado a pagar sem poder se ressarcir do verdadeiro devedor: o contribuinte.

Assim, para que a lei possa atribuir responsabilidade tributária nos casos em que não há ato ilícito, é necessário que o responsável possa, ao pagar o tributo, ter como cobrar do contribuinte, seja repassando no preço, seja retendo parte do valor que tem a pagar. Ademais, a capacidade contributiva medida é a do contribuinte, não do responsável.

O eminente Professor da USP, Luis Eduardo Schoueri⁵ afirma que o responsável tributário pode ser responsável por substituição ou responsável por transferência. O insigne doutrinador ainda assevera que:

Fala-se em *substituição* quando o legislador, conquanto descrevendo uma conduta praticada por uma pessoa (contribuinte) como hipótese tributária, determina que, verificada aquela conduta, outra pessoa (*substituto*) terá a obrigação de recolher o tributo.

[...]

Já a *responsabilidade strictu sensu* (por transferência) surgirá quando o legislador, embora definido um sujeito passivo pela verificação do fato jurídico

⁵ SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 9ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2019, p. 590 e 591.

tributário, determina, em virtude de outro fato (diverso do fato jurídico tributário) que outra pessoa passará a ser responsável (solidariamente ou não) pelo recolhimento do tributo devido pelo primeiro.

Dessa forma, a responsabilidade por substituição, o responsável, desde o nascimento do fato gerador, é o sujeito passivo. Por outro lado, na responsabilidade por transferência, o terceiro passa a ser responsável em um momento posterior à ocorrência do fato gerador, devido a uma conduta legalmente descrita.

O sistema de responsabilidade tributária erigido pelo CTN divide-se em responsabilidade dos sucessores, responsabilidade de terceiros e responsabilidade por infrações. Referidas responsabilidades são responsabilidades por transferência, haja vista que há a ocorrência de um fato, posterior ao fato gerador, que faz nascer a responsabilidade.

A responsabilidade dos sucessores descrita pelos artigos 129 a 133 do CTN, como o próprio nome sugere, ocorre uma sucessão, ou seja, inicialmente o sujeito passivo era outro e, devido a alguma das várias situações descritas nos artigos, ocorre um alargamento da posição jurídica passiva (solidariedade) ou mesmo uma troca de tal posição (responsabilidade pessoal). Dessa forma, primeiro ocorre a regra matriz de incidência tributária e posteriormente ocorre a regra matriz de responsabilidade tributária.

A responsabilidade de terceiros, por sua vez, ocorre quando terceiros praticam atos ou omissões que inviabilizam/dificultam a cobrança do contribuinte. Referida responsabilidade pode ser solidária (art. 134) ou pessoal (art.135). A responsabilidade pessoal decorre de um ato ilícito, caracterizado em atos de excesso de poderes ou infração de lei, estatuto ou contrato social.

Por último a responsabilidade por infrações não diz respeito ao tributo, mas às infrações decorrentes da inobservância da legislação tributária, ou seja, aqui também há ato ilícito a ensejar a responsabilidade.

Com relação a outras hipóteses de responsabilidade, FERRAGUT⁶ entende que é possível, desde que haja vinculação com o fato gerador ou vinculado ao sujeito passivo que praticou o fato gerador.

⁶ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, p.18

Há várias responsabilidades não descritas no CTN, como a retenção na fonte, a substituição (para trás e para frente), dentre outras. As responsabilidades por substituição não são descritas na norma geral.

Ademais, em uma análise mais detida, nas hipóteses descritas até o momento pelo CTN, não nos parece que os dispositivos regulamentem, mesmo com alto grau de esforço interpretativo, a responsabilidade de grupo econômico. O art. 130 fala sobre sub-rogação na pessoa do adquirente de bens imóveis. O art. 131 fala basicamente de sucessão devido a causa mortis. O art. 132 regulamenta a responsabilidade nos casos de reorganização societária. O art. 133 se relaciona com alienação de fundo de comercio ou estabelecimento. Os arts. 134 e 135 trazem um leque de casos, mas todos eles relacionados a pessoas físicas (a exceção do mandatário, o qual pode ser pessoa jurídica e entendemos que nesse caso pode atrair a responsabilidade do grupo econômico como demonstraremos no discorrer do trabalho). O art. 137 também se relaciona com pessoas físicas.

Como se percebe, tais dispositivos passam ao largo da responsabilidade de grupo econômico, de forma que não há como construir uma norma jurídica que admita a responsabilidade de outras empresas integrantes de um grupo econômico pelo crédito tributário de uma das integrantes do grupo.

Não há como negar que tal responsabilidade, em tese, é do tipo responsabilidade por transferência, já que o fisco deve primeiro envidar esforços cobrando o real devedor e, apenas após isso, cobrar do grupo em determinadas situações. Os arts. 134 e 135 que se relacionam com responsabilidade de terceiros, como visto acima, nada dispõem sobre grupos econômicos. Observe que também não há referência ao controlador. A conclusão é clara: não cabe responsabilização de grupo econômico invocando os art. 134 e 135.

3.1 A análise do termo “interesse comum”

O art. 124 do CTN dispõe:

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

I - as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal;

II - as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.

Topograficamente, a solidariedade tributária está fora dos capítulos relacionados à sujeição passiva na condição de responsável. Não parece que tenha sido acidental, posto que solidariedade não é uma espécie de responsabilidade, mas uma garantia (no caso do credor) ou uma prerrogativa.

Em que pese o Código Tributário Nacional – CTN, ser de 1966, o termo “interesse comum” ainda traz celeumas. Um vocábulo extremamente plurissignificativo, acobertado por uma infinidade de casos, sem uma calibragem legal mínima (pois quase tudo que envolve relação social há interesse comum). Lembrando das aulas do Professor Hugo Machado, tributarista de escol, ao afirmar que ao ir à sorveteria tinha interesse comum que determinada sorveteria prosperasse, haja vista gostar muito do sorvete (interesse comum com o proprietário); ou mesmo ter interesse comum que a editora a qual publica seus livros tivesse bastante êxito, pois a reboque seus livros poderiam ser mais vendidos. É claro que não estamos nos referindo a esse interesse comum, mas sabemos disso pelo contexto no qual o sistema tributário atua, não pelo vocábulo do termo “interesse comum”. Assim, estão presentes a vagueza (a partir de qual momento se configura o interesse comum) e a plurissignificatividade (vários sentidos em torno do mesmo vocábulo).

Diante dessa vagueza e dos múltiplos significados, cabe ao contexto dar seus contornos mais precisos. Paulo de Barros Carvalho⁷ nos ensina que:

O interesse comum dos participantes na realização do fato jurídico tributário é o que define, segundo o inciso I, o aparecimento da solidariedade entre os devedores. A expressão empregada, além de vaga, não é de roteiro seguro para a identificação do nexa que se estabelece entre os devedores da prestação tributária. Basta refletirmos na hipótese do imposto que onera as transmissões imobiliárias. No Estado de São Paulo, a lei indica o comprador como sujeito passivo do gravame. Entretanto, tanto ele quanto o vendedor estão diretamente ligados à efetivação do negócio, havendo indiscutível interesse comum.

[...]

⁷ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 8ª ed. São Paulo: Noeses, 2021, p. 681 e 682

Aquilo que vemos repetir-se com frequência, em casos dessa natureza, é que o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa dado satisfatório para a definição do vínculo da solidariedade. Em nenhuma dessas circunstâncias cogitou o legislador desse elo que aproxima os participantes do fato, o que ratifica a precariedade do método preconizado pelo inciso I, do artigo 124, do Código Tributário Nacional. Vale, sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributário, como, por exemplo, na incidência do IPTU, em que duas ou mais pessoas são proprietárias do mesmo imóvel. Tratando-se, porém, de ocorrência em que o fato se consubstancie pela presença de pessoas, em posições diversas, não se instala a solidariedade.

Esse entendimento é encampado pelo STJ, que no julgamento do REsp. Nº 859.616/RS (relatoria do Ministro Luiz Fux):

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. TÍTULOS DA DÍVIDA PÚBLICA (LETRAS FINANCEIRAS DO TESOURO). AUSÊNCIA DE LIQUIDEZ E CERTEZA. RECUSA. POSSIBILIDADE. MENOR ONEROSIDADE. ART. 620 DO CPC. SÚMULA 7/STJ. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA.

[...]

9. Destarte, a situação que evidencia a solidariedade, quanto ao ISS, **é a existência de duas ou mais pessoas na condição de prestadoras de apenas um único serviço para o mesmo tomador, integrando, desse modo, o polo passivo da relação.** Forçoso concluir, portanto, que o interesse qualificado pela lei não há de ser o interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, mas o interesse jurídico, vinculado à atuação comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible. 10. In casu, verifica-se que o Banco Alfa S/A não integra o polo passivo da execução, **tão-somente pela presunção de solidariedade decorrente do fato de pertencer ao mesmo grupo econômico da empresa Alfa Arrendamento Mercantil S/A. Há que se considerar, necessariamente, que são pessoas jurídicas distintas e que referido banco não ostenta a condição de contribuinte, uma vez que a prestação de serviço decorrente de operações de leasing deu-se entre o tomador e a empresa arrendadora.** 11. Recurso especial parcialmente provido, para excluir do polo passivo da execução o Banco Alfa S/A, mantida a penhora imposta pelo Tribunal a quo.

(destaques nossos)

Assim, doutrina e jurisprudência se inclinam ao afirmar que para haver solidariedade relacionada a interesse comum, deve haver mais de uma pessoa praticando o fato gerador, estando no mesmo polo da relação jurídica.

Ademais, o texto legal fala em interesse comum “na situação que constitua o fato gerador”, o que, por óbvio, já restringe as situações de interesse comum.

3.2 Interesse comum no contexto de um grupo econômico

A expressão interesse comum encontra no âmbito de grupo econômico assaz insegurança jurídica. Sabendo que há sociedades empresárias que, mesmo de forma autônoma, são interligadas por um fim comum, já há uma certa inclinação, principalmente do fisco credor, em entender que há interesse comum na situação que configure o fato gerador. Entretanto, a análise não pode ser *ex-ante*, de forma que apenas o caso concreto determinará se há interesse comum do grupo econômico. Vale dizer, a simples configuração do grupo econômico, principalmente o de fato, não enseja, por si só, a solidariedade entre as empresas do grupo.

O que ocorre com muita frequência é que o interesse comum é confundido com dolo, fraude ou simulação. O CTN contém a seguinte previsão:

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.

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Nesse contexto, temos as situações normalmente ocasionadas por ilícitos tributários. Conceituemos os institutos.

Dolo é a vontade consciente de praticar determinada conduta para obter um certo resultado. No contexto tributário, normalmente essa vontade é no sentido de se evadir de tributos ou mesmo de superendividar uma das pessoas do grupo econômico com ganhos para as outras empresas do grupo.

Como o dolo é algo subjetivo, normalmente está associado a outras figuras, como a fraude, a simulação e o conluio. No contexto tributário, temos a definição

legal desses três institutos, conforme apresentada na Lei Nº 4.502/64 que abaixo apresentamos os artigos pertinentes:

Art . 71. Sonegação é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária:

I - da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, sua natureza ou circunstâncias materiais;

II - das condições pessoais de contribuinte, suscetíveis de afetar a obrigação tributária principal ou o crédito tributário correspondente.

Art . 72. Fraude é toda ação ou omissão **dolosa** tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido a evitar ou diferir o seu pagamento.

Art. 73. Conluio é o ajuste **doloso** entre duas ou mais pessoas naturais ou jurídicas, visando qualquer dos efeitos referidos nos arts. 71 e 72.

(destaques nossos)

Já o conceito de simulação é quando há uma declaração enganosa de vontade, de forma que o fim almejado e alcançado é dissonante da declaração de vontade externada. Ou seja, há uma discrepância entre a vontade e a declaração; a essência é diferente da aparência.

Maria Rita Ferragut⁸ traz valiosos ensinamentos sobre os institutos e sua repercussão na responsabilidade tributária:

O pressuposto de aplicabilidade do art. 149, VII, do CTN é a prática de um ilícito mediante dolo, fraude ou simulação, pelo sujeito passivo ou terceiro, tais como na simulação da existência de personalidade jurídica, no conluio para obtenção de benefício fiscal ou para conferir aparência de legalidade a uma operação fictícia. Nessas situações, a norma mantém intactos a personalidade jurídica e os atos fraudulentos (desde que efetivamente existentes), **mas autoriza que a Autoridade Administrativa determine que todos os envolvidos no ilícito respondam pelo passivo fiscal.**

[...]

Já a simulação do negócio jurídico é disciplinada pelo art. 167 do Código Civil e pode decorrer (i) da interposição de pessoas, (ii) da ocultação da verdade e (iii) da aposição de data falsa. E podem ser absolutas ou relativas.

⁸ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, p. 204-206

Será absoluta se a declaração de vontade exprimir aparentemente um negócio jurídico, não sendo intenção das partes efetuar negócio algum. O ato ou negócio jurídico simplesmente não ocorreu. É meramente ilusório ou fictício, conforme nos ensina Washington de Barros Monteiro.

Já na simulação relativa, há dois negócios jurídicos: um simulado, que não representa o que as partes querem; e outro oculto, disfarçado. É também denominada de dissimulação. **Exemplo típico, e que interessa muito à análise ora proposta, é dos casos de simulação de existência e autonomia societária, em que as pessoas jurídicas são apenas formalmente distintas, mas comprovadamente consistem em uma unidade só.**

[...]

Já quando duas ou mais sociedades concorrem para a prática de um ilícito, por exemplo, no caso de conluio entre duas empresas para o aproveitamento indevido de créditos de PIS/COFINS, de um lado, e diminuição do estoque de crédito, de outro, o art. 149, VII, é o correto fundamento de validade porque tanto o contribuinte quanto o terceiro em seu benefício agiram conjuntamente em prol desses escusos fins (fraudulentos). **Foge-se, com isso, da interminável discussão do que venha a ser o “interesse comum” do art. 124, I, do CTN.**

(destaques nossos)

Nesse diapasão, percebe-se que o interesse comum, quando se fala de ilícitos, é muito próximo do dolo, fraude, simulação ou conluio; sendo que estes institutos são mais densificados que a mera expressão vaga “interesse comum” o que faz com que se deva preferir àqueles a este, numa fundamentação que tenha como caso concreto referidos institutos.

Dessa forma, situações ilícitas envolvendo grupos econômicos possuem resposta do ordenamento jurídico mais contundente invocando dolo, fraude, simulação e conluio do que simplesmente alegar que seus integrantes possuem interesse comum.

Portanto, e aqui temos um ponto particularmente importante, temos a separação para fins de imputação de responsabilidade de um grupo econômico de separação societária meramente formal (grupo econômico irregular) e grupos econômicos de fato. Em que pese serem situações diferentes, as vezes referidas realidades são equiparadas. O argumento que mostra que são realidades distintas é singelo: grupo econômico irregular não é grupo econômico de verdade, é uma simulação, posto que uma única sociedade empresária se externa como se fossem

várias, de forma que se não são várias, mas uma só, por óbvio todo o passivo tributário das “várias empresas” deve ser concentrado em uma só, sendo este o efeito tributário da simulação em relação a grupos econômicos irregulares. Nessa situação, não se faz necessário nem mesmo a desconsideração da personalidade jurídica, posto que, como afirmado, há uma simulação de separação societária, é uma única sociedade formalmente cindida em várias.

Por outro lado, no grupo econômico de fato, a autonomia é real, podendo a personalidade jurídica ser desconsiderada no caso concreto, quando houver, por exemplo, confusão patrimonial ou mesmo alguma fraude. Assim, de acordo com Fábio Ulhôa Coelho⁹:

Uma sociedade desconsiderada em juízo não tem questionada a validade de seu ato constitutivo, que sequer é objeto de conhecimento judicial, no caso. A decisão que desconhece a autônima da pessoa jurídica atinge exclusivamente a eficácia de tal ato, e, ainda assim, no episódio posto ao conhecimento do Judiciário.

Assim, fica claro que aqui a autonomia é preservada, mas poderá responder pelo crédito tributário relacionada a situação que ensejou a sua desconsideração (normalmente por conta de fraude ou interesse comum).

Isto posto, interesse comum a ensejar solidariedade tributária em um grupo econômico de fato nas situações lícitas, parece não diferir dos casos em que não há grupo econômico. O interesse comum ocorre quando existe mais de uma pessoa realizando o fato gerador seja em uma situação jurídica (copropriedade, por exemplo - IPTU) ou em uma situação de fato (duas empresas juntas construindo um imóvel, por exemplo – ISS).

Assim, neste trabalho defendemos que o interesse comum não se presta a responsabilizar outras empresas integrantes do grupo econômico diante de fatos lícitos para além do que seriam responsabilizadas quaisquer empresas, integrantes ou não de grupo econômico. Dito de outra forma, se não houve dolo, fraude, simulação ou abuso de personalidade jurídica, situações marcadas por atos ilícitos;

⁹ COELHO, Fábio Ulhôa. Desconsideração da personalidade jurídica. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989, p.50.

nem existiu mais de uma pessoa realizando o fato gerador, seja em situação jurídica ou de fato, não há como se valer da solidariedade por interesse comum para atribuir responsabilidade a empresas integrantes do grupo econômico.

Um exemplo clarifica tal posicionamento. Consideremos 3 empresas, A, B e C. A, empresa frigorífica do ramo de carnes bovinas; B, empresa frigorífica do ramo de carnes suínas; e C uma transportadora que tem a maior parte das suas operações de transporte contratadas por A e por B. A, B e C integram um grupo econômico, de forma que há coligação e esforços mútuos para o bem das três empresas, embora cada uma seja autônoma. Assim, se não houver nenhum ato ilícito envolvendo as empresas, não pode C ser responsabilizada por dívidas tributárias de A ou B por conta do insucesso da atividade econômica devida, por exemplo, pela entrada de um concorrente mais competitivo, pois se assim não fosse, a solidariedade seria presumida na hipótese de grupo econômico, algo legalmente vedado.

Entretanto, algumas situações devem ser analisadas: (i) C ser chamado a responsabilidade por dívidas de A ou B, se, por exemplo, na hipótese de as empresas dividirem funcionários administrativos e as contribuições previdenciárias não tiverem sido pagas, mesmo que formalmente apenas A seja o empregador. Nessa situação, há solidariedade entre as três empresas; (ii) na hipótese de veículos leves serem usados indistintamente pelas 3 empresas do grupo, isso pode configurar responsabilidade solidária mesmo que apenas B seja a proprietária formal do veículo; (iii) a sede é usada pelas três empresas do grupo, mas se não houver pagamento de aluguel, por exemplo, há indícios de interesse comum, o que pode atrair a solidariedade para o IPTU. Como se percebe, a análise é factual e *ex-post*, para que se tenha provas a ensejar a configuração no interesse comum na situação que configure o fato gerador.

4 ANÁLISE DO ENTENDIMENTOS DOS TRIBUNAIS: RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE GRUPOS ECONÔMICOS

Os tribunais de cúpula da hierarquia do Judiciário Brasileiro já apreciaram o tema algumas vezes, todavia, o Tribunal Constitucional não possui decisões de mérito conforme será demonstrado a seguir; por sua vez, o Tribunal da Cidadania, em que pese a maioria dos processos não ter sido conhecido, houve outros em que houve o exame do mérito. Por fim, analisaremos também o entendimento do principal tribunal administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf. Dedicaremos um subtópico para apresentarmos os resultados.

4.1 A análise no STF

Em pesquisa feita no sítio do Supremo Tribunal Federal – STF, usando os parâmetros "responsabilidade tributária" e "grupo econômico" (o conectivo “e” faz com que as duas frases devam estar no acórdão e as aspas fazem com que a palavra seja exatamente o que está dentro dela) encontramos três acórdãos, ei-los:

ARE 1317839 AgR-segundo
 Órgão julgador: Primeira Turma
 Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO
 Julgamento: 28/03/2022
 Publicação: 20/04/2022

Ementa: DIREITO TRIBUTÁRIO. SEGUNDO AGRAVO INTERNO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. SUPOSTA VIOLAÇÃO AO ART. 93, IX, DA CF. INOCORRÊNCIA. ACÓRDÃO DO TRIBUNAL DE ORIGEM SUFICIENTEMENTE FUNDAMENTADO. EXECUÇÃO FISCAL. **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA POR FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO. REDIRECIONAMENTO. IMPOSSIBILIDADE DE REEXAME DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL E DO ACERVO PROBATÓRIO DOS AUTOS. OFENSA INDIRETA OU REFLEXA. SÚMULA 279/STF.** 1. O Plenário do Supremo Tribunal Federal já assentou o entendimento de que as decisões judiciais não precisam ser necessariamente analíticas, bastando que contenham fundamentos suficientes para justificar suas conclusões. A fundamentação pode, inclusive, ser realizada de forma sucinta. 2. Para firmar entendimento diverso do acórdão recorrido e concluir pela ausência de responsabilidade tributária da recorrente, seria imprescindível o reexame da legislação infraconstitucional aplicável (Código Tributário Nacional e Leis nºs 6.404/76, 6.830/80 e 8.212/91), assim como do acervo probatório dos autos, providência inviável nessa fase processual. A hipótese atrai a incidência da Súmula 279/STF. Precedentes. 3. Agravo interno a que se nega provimento, com aplicação da multa prevista no art. 1.021, § 4º, do CPC/2015.

(destaques nossos)

RE 935480 AgR
Órgão julgador: Segunda Turma
Relator(a): Min. DIAS TOFFOLI
Julgamento: 25/11/2016
Publicação: 01/02/2017

EMENTA Agravo regimental no recurso extraordinário. Ausência de prequestionamento. Súmulas nºs 282 e 356/STF. Tributário. Embargos à execução fiscal. Princípios do devido processo legal, do contraditório, da ampla defesa e da prestação jurisdicional. Ofensa reflexa. Acórdão recorrido em que se decidiu pela inexistência de prescrição e pela **responsabilidade tributária solidária dos recorrentes em razão de formação de grupo econômico de fato e sucessão empresarial em fraude ao Fisco**. Alegações que visam infirmar esse entendimento. Penhora. **Necessidade de reexame da legislação infraconstitucional e dos fatos e das provas dos autos. Súmula nº 279/STF**. 1. Não se admite o recurso extraordinário quando os dispositivos constitucionais que nele se alega violados não estão devidamente prequestionados. Incidência das Súmulas nºs 282 e 356/STF. 2. A afronta aos princípios da legalidade, do devido processo legal, da ampla defesa e do contraditório, dos limites da coisa julgada ou da prestação jurisdicional, quando depende, para ser reconhecida como tal, da análise de normas infraconstitucionais, configura apenas ofensa indireta ou reflexa à Constituição Federal. 3. Para superar o entendimento do Tribunal de origem e acolher as alegações de que houve a prescrição do crédito exequendo, de que não existiram grupo econômico, responsabilidade solidária por débitos de terceiros nem dissolução irregular de sociedade, de que é ilegítima a inclusão dos nomes do recorrentes em CDA e de que não é possível a penhora recair em imóvel ou estabelecimento comercial seria necessário o reexame da causa à luz da legislação infraconstitucional aplicável à espécie (Código Tributário Nacional, Código Civil, Lei nº 8.212/91 e Lei nº 6.830/80) e do conjunto fático e probatório constante dos autos. Incidência da Súmula nº 279 da Corte. 4. Agravo regimental não provido.
(destaques nossos)

ARE 1356580 AgR
Órgão julgador: Tribunal Pleno
Relator(a): Min. LUIZ FUX (Presidente)
Julgamento: 02/03/2022
Publicação: 25/03/2022

EMENTA: AGRAVO INTERNO NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. CERTIDÃO DE REGULARIDADE FISCAL. **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. EMPRESAS QUE INTEGRAM GRUPO ECONÔMICO. CONFUSÃO PATRIMONIAL**. AGRAVO EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO INTERPOSTO CONTRA DECISÃO QUE APLICA A SISTEMÁTICA DA REPERCUSSÃO GERAL NA ORIGEM. INCOGNOSCIBILIDADE. ALEGAÇÃO DE VIOLAÇÃO DOS PRINCÍPIOS DO CONTRADITÓRIO, DA AMPLA DEFESA E DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. **AUSÊNCIA DE REPERCUSSÃO GERAL. LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. OFENSA REFLEXA. FATOS E PROVAS. REEXAME. IMPOSSIBILIDADE**. PRECEDENTES. AGRAVO INTERNO DESPROVIDO. 1. O agravo em recurso extraordinário é incognoscível quando veicula insurgência contra a aplicação da sistemática da repercussão geral na origem, ex vi dos artigos 1.042 e 1.030, § 2º, do Código de Processo Civil. 2. O tema relativo à suposta violação dos princípios do contraditório, da ampla defesa, dos limites da coisa julgada e do devido processo legal não possui repercussão geral (ARE 748.371-RG, Plenário, Rel. Min. Gilmar

Mendes, DJe de 1º/8/2013, Tema 660). 3. O recurso extraordinário é instrumento de impugnação de decisão judicial inadequado para a análise de matéria infraconstitucional, bem como para a valoração e exame minucioso do acervo fático-probatório engendrado nos autos (Súmula 279 do STF). 4. Agravo interno desprovido, com imposição de multa de 5% (cinco por cento) do valor atualizado da causa (artigo 1.021, § 4º, do CPC), caso seja unânime a votação. 5. Honorários advocatícios majorados ao máximo legal em desfavor da parte recorrente, caso as instâncias de origem os tenham fixado, nos termos do artigo 85, § 11, do Código de Processo Civil, observados os limites dos §§ 2º e 3º e a eventual concessão de justiça gratuita.

(destaques nossos)

Como se percebe da simples leitura dos acórdãos (recentes, por sinal), o STF é refratário em analisar responsabilidade tributária, haja vista entender que para a análise há necessidade de análise fática e da legislação infraconstitucional. A famosa súmula 279¹⁰ foi bastante invocada. Assim, não há, no STF, jurisprudência sólida com relação a responsabilidade tributária de grupos econômicos.

Responsabilidade tributária é matéria de índole infraconstitucional, assim, a maioria das decisões de tribunais superiores estão no STJ, guardião da legislação federal. Assim, dedicaremos especial atenção a esses entendimentos.

4.2 A análise de responsabilidade tributária na ótica do STJ

O método utilizado para compreendermos a jurisprudência do STJ em relação à responsabilidade tributária de grupos econômicos foi similar a feita no STF. No sítio do STJ, na pesquisa de jurisprudência inserimos o seguinte comando: “responsabilidade tributária” e “grupo\$ econômico\$” (o operador “e” significa que no acórdão deve ter as duas frases, operador aspas significa que a frase deve estar exatamente como dentro das aspas e operador \$ significa que quaisquer letras podem seguir a palavra, desde que seja uma única palavra, assim, por exemplo, ca\$ significa casa, casarão, casinha ou qualquer palavra que comece por ca).

Após essa pesquisa, o resultado foi de 54 acórdãos. Alguns desses acórdão não se relacionam com o objeto desse presente trabalho (embora tenham

¹⁰ Para simples reexame de prova não cabe recurso extraordinário

essas palavras). Dos que foram analisados, a quase totalidade deles, assim como o STF, rechaçou a análise da responsabilidade tributária do grupo econômico sob o argumento de que seria necessário analisar a questão fático-probatória, o que é vedado conforme a Súmula 7¹¹

Isto posto, as decisões nos recursos nos AgInt no AREsp 1766242 / ES, REsp 1540093 / RS, AgInt no REsp 1954432 / RS, AgInt no REsp 1832514 / PE, AgInt no REsp 1603261 / RS, AgInt nos EDcl no AREsp 1427033 / SP, AgInt no AREsp 1602917 / GO, AgInt no REsp 1706265 / RJ, REsp 1886106 / SC, AgInt no AREsp 1427619 / RJ, AREsp 1072928 / SP, AgInt no REsp 1674132 / PE, AgInt no REsp 1740971 / ES, gInt no AgInt no REsp 1583311 / PE, AgInt no AgInt no REsp 1640323 / RS, AREsp 822941 / RS, AgInt no REsp 1540683 / PE, REsp 1760152 / RJ, AgInt no REsp 1761218 / SP, AgInt no AREsp 1041022 / PR, AgInt no AREsp 1191407 / RJ, AgRg no AREsp 852074 / SP, AgRg no REsp 1340385 / SC, AgRg no REsp 1441691 / SE, AgRg no AREsp 603177 / RS, AgRg no REsp 1433631 / PE, AgRg no AREsp 21073 / RS, foram todas no mesmo sentido: a súmula 7 foi invocada.

Todavia alguns processos adentraram no mérito. Esses serão os analisados para extrair o entendimento do STJ.

AgInt nos EDcl no PEDIDO DE TUTELA PROVISÓRIA Nº 3675 – PR

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. OBRIGAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. DESPROVIMENTO DO AGRAVO INTERNO MANUTENÇÃO DA DECISÃO RECORRIDA. DECISÃO RECORRIDA EM CONFORMIDADE COM A JURISPRUDÊNCIA DO STJ.

[...]

V - Verifica-se então que o redirecionamento da execução à empresa de grupo econômico, nas circunstâncias acima delimitadas, está de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, que entende pela possibilidade de responsabilização quando existe o enquadramento nas hipóteses dos arts. 133 a 135 do CTN.

AgInt no RECURSO ESPECIAL Nº 1926476 - SP (2021/0064132-3)

EMENTA PROCESSUAL CIVIL E TRIBUTÁRIO. REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO FISCAL. SUCESSÃO DE EMPRESAS. GRUPO ECONÔMICO DE FATO. CONFUSÃO PATRIMONIAL. INSTAURAÇÃO DE INCIDENTE DE DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA. DESNECESSIDADE. QUESTÃO DE SEGURANÇA JURÍDICA, NÃO SE

¹¹ A pretensão de simples reexame de prova não enseja recurso especial

PODE ENTENDER QUE ORA OCORRE A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA PORQUE HOUE O RECONHECIMENTO DE SIMULAÇÃO, ORA NÃO OCORRE, PORQUANTO SÃO AS MESMAS PARTES E O MESMO MODUS OPERANDI DO ESQUEMA QUE TEM POR ESCOPO DISSIMULAR SITUAÇÕES PARA SE EXIMIR DO CUMPRIMENTO DOS DEVERES DE NATUREZA FISCAL.

[...]

2. O STJ possui jurisprudência no sentido de que evidenciadas as situações previstas nos arts. 124 e 133, do CTN, não se apresenta impositiva a instauração do incidente de descon sideração da personalidade jurídica, podendo o julgador determinar diretamente o redirecionamento da execução fiscal para responsabilizar a sociedade na sucessão empresarial. Seria contraditório afastar a instauração do incidente para atingir os sócios-administradores (art. 135, III, do CTN), mas exigi-la para mirar pessoas jurídicas que constituem grupos econômicos para blindar o patrimônio em comum, sendo que nas duas hipóteses há responsabilidade por atuação irregular, em descumprimento das obrigações tributárias, não havendo que se falar em descon sideração da personalidade jurídica, mas sim de imputação de responsabilidade tributária pessoal e direta pelo ilícito.

[...]

No mesmo sentido o REsp 1886106 / SC.

Analisando os acórdãos, percebemos que o STJ pouco disse a respeito da responsabilidade tributária dos grupos econômicos. Limitou-se a dizer que se ficar evidenciada alguma situação descrita nos arts. 124, 133, 134 e 135 do CTN, haverá responsabilidade do grupo econômico (logicamente nos casos em que couber). O art. 124 nos remete a solidariedade quando houver interesse comum na situação que constitua fato gerador; o art. 133 fala do adquirente de fundo de comércio ou estabelecimento (quando continua a explorar a mesma atividade econômica). Ainda da leitura de um dos acórdãos, percebe-se que há inclinação para responsabilizar o grupo econômico no caso de infração e, nesse caso, o art. 135, II, ao citar o termo “mandatários” pode ser entendido como uma pessoa jurídica que está no comando, o que pode atrair a responsabilidade. Aqui, restou assente a desnecessidade de descon sideração de personalidade jurídica (IDPJ) se ficar demonstrada a subsunção aos artigos citados.

No AgInt no REsp 1540683 / PE, a Ministra Assusete Magalhães reiterou jurisprudência do tribunal conforme abaixo:

TRIBUTÁRIO E PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. POLO PASSIVO. EMPRESA NÃO INTEGRANTE DE **GRUPO ECONÔMICO** DE FATO, SEGUNDO O TRIBUNAL DE ORIGEM. **RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**. SOLIDARIEDADE. ART.

124, I, DO CTN. AFASTAMENTO. ALEGADA OFENSA AO ART. 535 DO CPC/73. INEXISTÊNCIA. CONTROVÉRSIA RESOLVIDA À LUZ DAS PROVAS DOS AUTOS. IMPOSSIBILIDADE DE REVISÃO, NA VIA ESPECIAL. SÚMULA 7/STJ. AGRAVO INTERNO IMPROVIDO.

Na forma da jurisprudência, a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN não decorre exclusivamente da demonstração da formação de **grupo econômico**, mas demanda a comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial (EDcl no AgRg no REsp 1.511.682/PE, Rel. Ministro HERMAN BENJAMIN, SEGUNDA TURMA, DJe de 08/11/2016)

Por fim, talvez o mais importante a tratar do tema, no âmbito do STJ tenha sido o REsp 1.689.431/ES, Relator Ministro Herman Benjamin:

EMENTA PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. CAUTELAR FISCAL. RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO. GRUPO ECONÔMICO. INTERESSE COMUM. ART. 535 DO CPC/1973. OMISSÃO NÃO CONFIGURADA. VIOLAÇÃO A DISPOSITIVOS DE LEI FEDERAL. MATÉRIA DECIDIDA COM ESTRITO FUNDAMENTO NO CONTEXTO FÁTICO-PROBATÓRIO DOS AUTOS. REEXAME. INVIABILIDADE. SÚMULA 7/STJ. MÉRITO DESFAVORÁVEL À RECORRENTE. DECISÃO RECORRIDA APLICOU CORRETAMENTE O DIREITO À ESPÉCIE.

[...]

10. A decisão a quo dirimiu a lide de forma extremamente fundamentada e detalhada quanto ao conjunto de elementos fáticos que levaram à conclusão pela responsabilidade da recorrente (art. 124 do CTN) e aplicação da Lei 8.397/1992.

[...]

17. Nesse particular, o Superior Tribunal de Justiça entende ser aplicável a responsabilidade solidária do art. 124 do CTN **quando há comprovação de práticas comuns, prática conjunta do fato gerador ou, ainda, quando há confusão patrimonial.**

18. **É o que se passa na espécie, em que o Tribunal local reconheceu a existência de grupo econômico e ligações empresariais estreitas entre a recorrente e a devedora originária decorrentes da administração familiar das empresas, coincidência de endereços e objetos sociais, movimentação da conta bancária da recorrente pelo fundador da executada, esvaziamento patrimonial da devedora originária concomitantemente ao desenvolvimento econômicos da recorrente. Tudo a demonstrar não só a existência, no mundo dos fatos, de grupo econômico integrado pela recorrente, como o interesse comum previsto no art. 124 do CTN.**

[...]

21. Verifica-se, in casu, a presença dos requisitos não só para a responsabilização da recorrente (art. 124, CTN), como também para sua inclusão no polo passivo da cautelar fiscal (art. 2º, Lei 8.397/1992). 22. O art. 135 do CTN foi bem afastado na origem e merece reiteração nesta instância, pelos mesmos fundamentos (aplicabilidade, ao caso, do art. 124, I).

[...]

(destaques nossos)

Aqui temos mais um pouco do entendimento do STJ. Observe que o tribunal deu exemplo do que seria interesse comum a ensejar a responsabilidade tributária. Como assentou a colenda corte, ligação estreita, coincidência de endereços, de objetos sociais, esvaziamento patrimonial, tudo serviu para demonstrar a formação de um grupo econômico com interesse comum. É fácil perceber que o STJ entende que confusão patrimonial enseja responsabilidade tributária do grupo.

Nórton Luís Benites¹² (2020, p.105-110), em trabalho de fôlego, trouxe vários elementos extraídos de acórdãos do STJ em que o Tribunal entendeu configurada a responsabilidade solidária. Em linhas gerais, os elementos foram:

Continuidade da exploração da mesma atividade empresarial; pessoas jurídicas utilizadas para blindagem patrimonial; sucessão de empresas no mesmo ramo de atividade; administração da empresa por procuração; administração familiar das empresas envolvidas; coincidência de endereços das empresas examinadas; confusão entre as pessoas jurídicas envolvidas; controle acionário unitário; empresas examinadas atuam no mesmo ramo; identidade de denominação social; identidade de endereços; identidade de objeto social; identidade de quadros societários; identidade de serviços contábeis; movimentação conjunta de contas bancárias; participação societária de uma pessoa jurídica em outra; pratica comum do fato gerador; separação societária apenas formal; simulação de terceirização de mão-de-obra; unidade de instalações; unidade gerencial; unidade laboral; unidade patrimonial; vínculos entre sócios das pessoas jurídicas envolvidas; cessão de quotas a sócios com o fim de esvaziamento patrimonial; criação de uma “empresa-caixa”, sem passivo, apenas com o ativo do grupo econômico; esvaziamento patrimonial da devedora originária em benefício de outra empresa do grupo; realização de investimentos no exterior pela utilização de empresas off-shore; transferências de bens da devedora original para o patrimônio particular dos sócios e gerentes; manipulação de dados sobre patrimônio e funcionários das empresas. Ainda segundo Benites, esse quadro de ilicitude evidenciaria o interesse comum do grupo econômico e de suas demais empresas no fato gerador do tributo evadido, o que atrairia a solidariedade tributária nos termos do art. 124, I, do CTN.

O que há em comum em praticamente todos os julgados que adentraram no mérito é que normalmente há alguma ilicitude envolvida, principalmente a falta de capacidade da empresa devedora combinada com a saúde financeira de outras empresas do grupo, situação essa deliberadamente construída com o fim de se evadir do pagamento dos tributos. Outras tantas envolvem o abuso da personalidade jurídica,

¹² BENITES, Nórton Luís. Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2020, p. 105-110

o que também caracteriza um ilícito a ensejar o atingimento do patrimônio de outras empresas que não a devedora original. Não chega a ser uma jurisprudência consolidada, mormente que a maioria dos julgados não adentra no mérito, sob o pálio da impossibilidade de análise fático-probatória, além de asseverar que o simples fato de existir grupo econômico, não atrai, por si só, a responsabilidade tributária pelos débitos de uma de suas integrantes.

Além disso, o STJ pontua ainda que quando há grupo econômico irregular há o interesse comum, quando entendemos que sequer há necessidade de demonstrar tal interesse, haja vista que a autoridade pode efetuar lançamento de ofício quando houver dolo, fraude ou simulação (CTN, art. 149, VII) e nesse caso há simulação quando há uma única pessoa jurídica artificialmente cindida em várias.

Por fim, a jurisprudência do STJ não responde a seguinte pergunta: quando o grupo econômico pode ser responsabilizado sem ter ocorrido ato ilícito ou conluio? Sabemos apenas que a simples constituição do grupo econômico não enseja, por si só, a responsabilidade solidária no pagamento de tributos.

4.3 A análise de responsabilidade tributária na ótica do Carf

As duas primeiras análises foram de tribunais integrantes da estrutura do Poder Judiciário. Agora, veremos como o principal tribunal administrativo, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – Carf, se posiciona em relação ao tema.

Ao analisar alguns de seus arestos, percebe-se que há uma boa harmonia com o entendimento do STJ.

Número do Processo 13888.723871/2015-01
Contribuinte MASTER - MOVEIS LTDA
Tipo do Recurso RECURSO VOLUNTARIO
Data da Sessão 15/05/2018
Relator(a) AMELIA WAKAKO MORISHITA YAMAMOTO
Nº Acórdão 1301-003.004
SUJEIÇÃO PASSIVA SOLIDÁRIA. GRUPO ECONÔMICO.

Evidencia-se o interesse comum, a ensejar imputação de responsabilidade solidária, quando identificado liame inequívoco entre as atividades desempenhadas pelos integrantes do grupo econômico, revelado por atuação complementar entre as empresas, vinculação gerencial, identidade de sócios e administradores e interesse econômico recíproco.

Processo nº 19515.721054/2014-44 Recurso Especial do Procurador Acórdão nº 9303-011.260 – CSRF / 3ª Turma Sessão de 18 de março de 2021 Recorrente FAZENDA NACIONAL Interessado SISTAL - ALIMENTAÇÃO DE COLETIVIDADE LTDA ASSUNTO: NORMAS GERAIS DE DIREITO TRIBUTÁRIO Ano-calendário: 2009 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. INTERESSE COMUM.

Aplica-se a responsabilidade solidária, prevista no art. 124, inc. I, do CTN, nas situações em que comprovada a existência de interesse comum. No presente caso são suficientes para a sua aplicação a comprovação de que as duas empresas possuíam a mesma atividade, os mesmos sócios de direito, o mesmo real beneficiário e funcionavam concomitantemente no mesmo endereço.

Um terceiro acórdão do Carf, nº 2401-010.122 em sua fundamentação deixou assente que:

A imputação da responsabilidade tributária pela lei deve respeitar os parâmetros do art. 128 c/c art. 124, inc. I, ambos do CTN, não sendo permitido sustentar a possibilidade de responsabilização solidária das sociedades integrantes de grupo econômico no art. 124, II do CTN, entendendo que o mesmo permitiria a eleição indiscriminada de responsáveis solidários por simples disposição de lei, ainda que desvinculados ao fato gerador.

Assim, muito embora o art. 30, inc. IX, da Lei 8.212/1991, preveja a existência de solidariedade entre as empresas que integram o mesmo grupo econômico, a interpretação deste dispositivo deve estar em conformidade com o art. 124, inc. I, do Código Tributário Nacional, que requer um plus para a efetiva existência de solidariedade, a saber: o interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

Não é possível afirmar que, entre sociedades do mesmo grupo, exista interesse comum a justificar a solidariedade com fulcro no art. 124, I do CTN, em relação a todo e qualquer fato gerador realizado. A propósito, a desconsideração da personalidade jurídica de pessoas jurídicas distintas, mas integrantes do mesmo grupo econômico, viola a própria personificação das sociedades, prevista nos arts. 1024 e 1052 do Código Civil brasileiro.

Nesse sentido, a interpretação sistemática do art. 30, IX da Lei 8.212/91 c/c art. 128, do CTN, leva a crer que o simples fato de determinadas sociedades serem integrantes do mesmo grupo econômico não justifica, por si só, que sejam arroladas como responsáveis solidárias, devendo estar presente a demonstração acerca da vinculação na realização do fato gerador. Exige-se, portanto, que as empresas envolvidas do mesmo grupo econômico tenham agido conjuntamente, de alguma forma, para permitir que o fato gerador em concreto tenha sido realizado. Em outras palavras, a aplicação do artigo 30, inciso IX, da Lei n.º 8.212/91 está restrita às situações nas quais a empresa do grupo econômico tenha

participado na ocorrência do fato gerador (art. 124, I, CTN) ou em situações excepcionais, em que há desvio de finalidade ou confusão patrimonial, como forma de encobrir débitos tributários (art. 124 do CTN c/c art. 30, IX, da Lei n.º 8.212/91 c/c art. 50 do Código Civil), não sendo possível atribuir a responsabilidade solidária exclusivamente em razão da demonstração da formação de grupo econômico.

Como se percebe, o Carf também entende que se deve usar o termo interesse comum tanto para a prática de atos lícitos quando para a prática de atos ilícitos, na mesma linha do STJ. Assim, na ótica desse tribunal, para que haja responsabilidade do grupo econômico, deve existir por exemplo, identidade de sócios, de objeto social, confusão patrimonial ou outros atos ilícitos, notadamente os de abuso de personalidade.

5 POSIÇÃO DA DOCTRINA EM RELAÇÃO A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DOS GRUPOS ECONÔMICOS

A doutrina, em sua maioria, entende que os grupos econômicos podem ser responsabilizados dentro de certos critérios. Há vozes contrárias que se apegam em uma legalidade extremada e na interpretação restritiva para defenderem a tese de que não há norma que responsabilize grupos econômicos genuínos.

Maria Rita Ferragut¹³ em seu livro Responsabilidade Tributária, dedica um capítulo inteiro sobre essa responsabilidade. Inicia aduzindo que:

Nosso entendimento é o de que, salvo quando houver interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação tributária, ou em certas fraudes devidamente comprovadas, o redirecionamento é ilegal. Para se chegar a essa conclusão duas perspectivas foram estudadas: a normativa e a probatória.

Da perspectiva normativa, deve ser identificado o fundamento de validade da atribuição de responsabilidade, tarefa de grande discordância doutrinária e jurisprudencial. Art. 124, I ou II do CTN? Art. 149, VII, do mesmo Código? Art. 30 da Lei 8.212/91? Art. 50 do Código Civil? Nenhuma dessas opções?

Já da perspectiva probatória, deve ser comprovada tanto a existência de grupo econômico, quanto as condições legais que autorizam a corresponsabilidade, uma vez que compor grupo de fato é insuficiente para responder de forma solidária pela dívida fiscal

Um adendo feito pela insigne professora é que ela separa o grupo econômico de fato em grupo econômico de fato por relações societárias e grupo econômico de fato presumido, este, não possui coligação, mas possui uma unidade de controle, mas há, de fato, autonomia entre as empresas, não ocorrendo simulação, o que o difere do grupo econômico irregular (ou separação societária meramente formal, sendo, na realidade, uma única empresa). Nessa parte, a autora critica a jurisprudência por chamar de grupo econômico de fato situações em que ficou comprovada a separação meramente formal. Adentrando no mérito afirma que a solidariedade entre os membros de grupos econômicos só será juridicamente válida se as sociedades também praticarem algum dos fatos autorizadores da corresponsabilidade previstos no art. 124, I e II, do CTN (na hipótese de atos lícitos) ou no art. 50 do Código Civil e 149, VII, do CTN (na hipótese de atos ilícitos). O art. 124, I, que segundo a autora pressupõe um ato lícito e deve ser um ato em que mais de uma empresa estão no mesmo lado da relação jurídica (ex. a direção do grupo

¹³ FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, p 220 e 221.

decidir pela realização das operações e negócios das demais sociedades, quanto pela administração dos encargos dele decorrentes, dentre eles a apuração e pagamento de tributos e o cumprimento de deveres instrumentais. Quando os atos forem decorrentes de decisão da direção unitária, já que tal decisão se mostra decisiva para a realização do ato ou negócio jurídico antecedentes de normas tributárias). Aduz ainda a desconsideração da personalidade jurídica a cargo do art. 50 do Código Civil, a qual a responsabilidade tributária é mero reflexo da responsabilidade patrimonial ao levantar o véu das empresas do grupo econômico por conta da confusão patrimonial ou desvio de finalidade.

Daniela Zarzar¹⁴, Juíza Federal, entende que deve haver o cotejo entre o art. 50 do Código Civil- CC e o art. 124, I do CTN. Em seu artigo, assevera que fica estabelecida a premissa, portanto, de que a responsabilidade solidária de pessoa física ou jurídica por débito de empresa integrante do grupo econômico (art. 124, I, do CTN) exige abuso de personalidade jurídica, caracterizada pelo desvio de finalidade ou pela confusão patrimonial (art. 50 do CC). É dizer, o inciso I do art. 124 do CTN há de vir combinado com o abuso de personalidade, previsto no art. 50 do CC. Este é o conceito de “interesse comum” de que trata o art. 124, I, do CTN.

Ana Flávia Carneiro¹⁵ inicia seu artigo dizendo que o direito tributário, até o presente momento, é omissivo quanto ao alcance da responsabilidade em relação ao patrimônio de outras empresas do grupo, bem como não traz um conceito de grupo econômico para que se analise quais situações poderá haver o redirecionamento da execução fiscal. Prossegue afirmando que, consoante a regra, não se pode imputar a responsabilidade de um débito da empresa a um sócio sem que haja a comprovação de que este atuou com abuso à lei, contrato social ou sem que haja confusão patrimonial entre a empresa e o empresário. Por fim, apresenta três situações em que a dívida será direcionada a empresas pertencentes aos grupos econômicos. A primeira envolve casos em que estão presentes fraudes ou conluio entre as empresas integrantes. Nessa situação, cabe primeiramente ressaltar que o ente tributante deve comprovar cabalmente tanto a existência do grupo econômico quanto o dolo de

¹⁴ MELO DE QUEIROZ, Daniela Zarzar Pereira de. Responsabilidade solidária de grupo econômico: conceito, classificação, eficácia. Revista Jurídica da Seção Judiciária de Pernambuco. Disponível em <https://revista.ifpe.jus.br/index.php/RJSJPE/article/view/241/224> . Acesso em 05/10/2022.

¹⁵ CUNHA E SILVA, Ana Flávia Carneiro da. O interesse comum e a responsabilidade tributária dos grupos econômicos segundo a jurisprudência e o Parecer Normativo Cosit nº 4/2018. IBDT. Disponível em <https://ibdt.org.br/RDTA/o-interesse-comum-e-a-responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-segundo-a-jurisprudencia-e-o-parecer-normativo-cosit-n-04-2018-da-receita-federal-do-brasil/> . Acesso em 07/10/2022.

fraudar. Além disso, essa hipótese envolve atos lícitos, porém praticados de forma abusiva que terão por consequência a desconsideração da personalidade jurídica, tornando todas as empresas solidariamente responsáveis pelo débito em cobrança.

Já a segunda situação é aquela na qual redireciona-se a cobrança ao grupo econômico, somente por terem interesse econômico comum, mas não uma atuação participativa entre as empresas em constituir o fato gerador ensejador da cobrança. Aqui não verificamos a possibilidade do redirecionamento, uma vez que, tratando de grupo econômico, reuniram-se a fim de alcançar objetivos comuns. Considerar válida essa aplicação de responsabilidade com base no art. 124, inciso I, do CTN significa aplicar o termo “interesse comum” genericamente e não observar o espírito da lei.

Em contrapartida à circunstância anterior, o terceiro cenário é aquele em que duas ou mais empresas de um conglomerado econômico praticam conjuntamente o fato gerador do tributo que está sendo cobrado, agindo não só com o mero interesse comum, mas sim com um interesse qualificado na situação específica que ensejou o crédito tributário. Assim, justifica-se o redirecionamento da cobrança, com respaldo no art. 124, inciso I, do CTN. A jurisprudência evoluiu para conferir maior segurança aos grupos econômicos, exigindo a efetiva comprovação de que as empresas integrantes atuaram conjuntamente na realização do fato gerador. No âmbito administrativo, embora a Receita Federal tenha buscado regulamentar o tema por meio do Parecer Normativo n. 04/2018, sinalizou a responsabilidade dos grupos econômicos quando houver abuso da personalidade jurídica e confusão patrimonial, hipótese que costuma ser verificada pelo art. 50 do Código Civil e não no art. 124, inciso I, do CTN, como pretende o Parecer, o que pode implicar insegurança em autuações no âmbito administrativo.

Como se percebe, em maior ou em menor grau, os autores acima entendem que é possível responsabilizar o grupo econômico em algumas situações. Lado outro, há vozes que, por falta de regramento, entendem não ser possível a responsabilização do grupo econômico.

O Professor Ives Gandra Martins¹⁶ pondera que:

Diante de ‘grupos econômicos’ cada vez mais a Administração Fazendária tem redirecionado a cobrança do crédito tributário para as pessoas jurídicas

¹⁶ MARTINS, Ives Gandra da S. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais: São Paulo, RDB. v. 18, n. 67, jan./mar. 2015, p. 45-46.

que os integram, mesmo sem que estas tenham participado do fato gerador, com base apenas em conceitos da legislação trabalhista.

A análise do tema, portanto, faz-se indispensável, haja vista que tal procedimento fazendário gera flagrante afronta aos princípios da estrita legalidade, tipicidade fechada e reserva absoluta da lei fiscal.

O Mestre Humberto Ávila¹⁷ nos ensina que:

O Código Tributário Nacional possui um capítulo sobre sujeição passiva. Mas mais que um capítulo sobre sujeição passiva, ele possui disposições gerais sobre a responsabilidade dos sucessores, a responsabilidade por infrações e a responsabilidade de terceiros. Essa matéria foi regulada pelo Código Tributário Nacional, de tal sorte que tendo sido matéria reservada à lei complementar, e tendo a lei complementar regulado esta matéria, estabelecendo hipóteses e critérios expressos, não se poderia por interpretação construir novas hipóteses além daquelas previstas.

Todavia, a maioria da doutrina entende que é possível a responsabilização de grupos econômicos genuínos mormente nas hipóteses de abuso de direito.

Entendemos que não se pode negar que existem ferramentas para responsabilizar o grupo, mesmo não tendo um regramento específico é possível extrair norma jurídica a ensejar responsabilidade, respeitando alguns critérios como o interesse comum, o abuso de direito, a fraude, a simulação, o dolo, atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatuto, quando mandatário, confusão patrimonial e desvio de finalidade. Por óbvio não necessitamos de todos desses institutos para configurar a responsabilidade, podendo inclusive estar presente apenas um, desde que se releve intenso o suficiente para convencer o juízo que deve haver responsabilidade.

¹⁷ ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos. Transcrição da palestra publicada na Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 14, n. 82, p.9-22, jul./ago. 2016, p.12.

6 O ENTENDIMENTO ADMINISTRATIVO. PARECER NORMATIVO COSIT 4/2018

Em 2018, a Receita Federal do Brasil-RFB, padronizou o entendimento administrativo com relação a responsabilização de grupos econômicos através do Parecer Normativo Cosit¹⁸ 4/2018. Referido parecer, como será demonstrado, traz pontos positivos, mas também críticas ácidas da doutrina.

6.1 Principais pontos abordados no Parecer

O parecer se debruça sobre o art. 124, I do CTN, justamente a solidariedade em relação às pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua fato gerador da obrigação principal. Pontua também o responsável deve ter vínculo com o fato gerador ou com o sujeito passivo que o praticou (usando o pensamento de Ferragut), aduzindo que (fl.7):

É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam.

Continua discorrendo que o interesse comum não é apenas o interesse jurídico, principalmente quando se está diante de atos ilícitos, visto que nesse caso não haveria um vínculo jurídico formalizado, mas um vínculo que se torna jurídico no momento em que ocorre a imputação da responsabilidade. O parecer cita Andréa Darzé¹⁹, que entendemos oportuno citar (fl.10):

No que se refere à responsabilidade tributária, o que se nota é que não é qualquer ilícito que poderá ensejar a atribuição de sanção dessa natureza; deve ser fato que representa obstáculo à positivação da regra-matriz de incidência, nos termos inicialmente fixados. Descumprido dever que, direta ou indiretamente, dificulte ou impeça a arrecadação de tributos, irrompe uma relação jurídica de caráter sancionatório, consubstanciada na própria imputação da obrigação que inclui no seu objeto o valor do tributo. Com isso, o ordenamento positivo pune o infrator e desestimula a prática de atos dessa natureza.

¹⁸ BRASIL. Receita Federal do Brasil. Parecer Normativo Cosit nº 4/2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>. Acesso em 25/10/2022.

¹⁹ DARZÉ, Andréa M. Responsabilidade tributária Solidariedade e Subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 96

Assim, o parecer afirma que pode ensejar a responsabilidade solidária a prática de ilícitos que englobam: (i) abuso de personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial (grupo econômico irregular); (ii) evasão e simulação fiscal; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de arrecadas a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo).

No que pertine esse trabalho, o grupo econômico irregular, conforme o parecer, é uma divisão ficta de uma empresa em várias e com direção única. Continuando a análise, o Fisco Federal assevera que (fl. 13):

Nessa toada, há que se ter a comprovação pela fiscalização da existência de grupo irregular, que, repita-se, não se confunde com o grupo econômico de fato legítimo. Deve-se comprovar o cometimento do ilícito societário, mesmo que por prova indireta ou indiciária, pois mero interesse econômico no lucro não é passível de responsabilização solidária. Não obstante, cabe observar que a distribuição disfarçada de lucros a que se referem os arts. 60 e 61 do Decreto-Lei nº 1.598, de 26 de dezembro de 1977, denota a existência de abuso de personalidade jurídica a caracterizar grupo econômico irregular.

Na parte final do parecer, ao analisar os efeitos tributários, há uma convergência do grupo econômico irregular à situação de desconsideração da personalidade jurídica, em que pese afirmar que não é correto confundir responsabilidade civil com responsabilidade tributária. Colaciono o entendimento (fl. 20):

Após avaliar as situações que imputam a responsabilidade solidária em relação ao abuso de personalidade jurídica, deve-se verificar quais pessoas jurídicas podem sofrer tal consequência tributária, notadamente quando da ocorrência de grupo econômico irregular.

Trata-se de situação análoga à desconsideração da personalidade jurídica em que a ficção jurídica consubstanciada numa pessoa distinta dos seus sócios é desfeita.

Continuando o raciocínio, o trecho de fl. 21 está escrito:

Na hipótese da responsabilidade tributária, há a aplicação do disposto no art. 123 do CTN, sendo o mais correto se dizer que a personalidade jurídica existente apenas formalmente não pode ser oposta ao Fisco, para fins tributários.

Todavia, nada impede que os estudos relacionados à desconsideração da personalidade jurídica sejam utilizados para o similar caso realizado pelo Fisco, nos termos do presente Parecer Normativo.

Por fim, encerra o parecer fazendo referência, em relação a grupos econômicos, à desconsideração expansiva, a qual abarca sócios informais, ocultos, tanto pessoas físicas quanto jurídicas.

Na expansiva, a desconsideração não seria apenas para alcançar seus sócios formais, mas também aqueles ocultos, inclusive por intermédio de outras pessoas jurídicas (numa junção com a desconsideração inversa). É uma situação que ocorre, em regra, com os grupos econômicos irregulares. Segundo Denise Lucena:

Nestes casos (grupos econômicos de fato), a teoria da desconsideração expansiva da personalidade jurídica é de grande utilidade, uma vez que permite o alcance, não só das pessoas dos sócios que cometem a infração, mas também de outras empresas de que eles participem com intuito claro de fraudar o Fisco.

6.2 Críticas doutrinárias ao Parecer Cosit nº 4/2018

Parece que, na ótica de alguns doutrinadores, a RFB ampliou as hipóteses de responsabilização de terceiros por meio da edição desse parecer. O termo “interesse comum” foi usado para ser o meio pelo qual houve tal aumento das situações de responsabilidade de terceiros.

Ana Flávia Carneiro da Cunha²⁰ entende que:

Ocorre que nesse caso, não seria o caso de responsabilização tributária devido à existência de um grupo econômico, mas simulação de personalidade jurídica que deve ser punida mediante a desconsideração da personalidade jurídica com fundamento no art. 50 do Código Civil. Além disso, o fato de haver uma direção única revela tão somente um indício de interesse comum, o que seria uma prova fraca e insuficiente para ensejar a responsabilidade tributária, conforme o entendimento do STJ.

[...]

Sendo assim, embora a Receita Federal tenha se baseado nos argumentos que conferem segurança jurídica no âmbito judicial, ampliou a possibilidade de responsabilidade embasada no interesse comum por tratar o abuso de personalidade jurídica como uma das hipóteses de responsabilizar um grupo econômico por uma infração. Todavia, cabe destacar que o art. 124, inciso I, do CTN, segundo a jurisprudência, pode ser aplicado para responsabilizar um grupo econômico quando caracterizada a relação direta das empresas na

²⁰ CUNHA E SILVA, Ana Flavia Carneiro da. O interesse comum e a responsabilidade tributária dos grupos econômicos segundo a jurisprudência e o Parecer Normativo Cosit nº 4/2018. IBDT. Disponível em <https://ibdt.org.br/RDTA/o-interesse-comum-e-a-responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-segundo-a-jurisprudencia-e-o-parecer-normativo-cosit-n-04-2018-da-receita-federal-do-brasil/>. Acesso em 07/10/2022.

realização do fato gerador e não o abuso de personalidade jurídica que representa um interesse baseado em relação jurídica e não no fato gerador.

Já Marciano Seabra de Godói²¹, de forma mais contundente, adverte que:

Advirta-se, desde logo, que relacionar o alcance do art. 124, I, do CTN com uma hipótese de responsabilização tributária pela prática de atos ilícitos é algo que, conforme será demonstrado nas próximas seções deste estudo, contraria frontalmente a doutrina nacional solidamente estabelecida sobre o tema. Tal contrariedade frontal entre suas conclusões e a doutrina assente sobre o tema não foi devidamente reconhecida por aquele PN.

Para encerrar este primeiro tópico, registre-se que as conclusões do PN 4/2018, além de contrariarem a doutrina, desviam-se completamente dos possíveis sentidos lógicos e semânticos do texto do art. 124, I, do CTN.

O dispositivo legal afirma que a solidariedade deriva de um interesse comum “na situação que constitua o fato gerador da obrigação [tributária] principal” (BRASIL, [2013]); em contrapartida, o PN 4/2018 concluiu que o dispositivo também se refere a um interesse comum no ato ilícito que desfigura o fato gerador de uma obrigação tributária.

Esse claro extravasamento dos possíveis sentidos lógicos ou semânticos do texto legal não é reconhecido pelo PN 4/2018, a não ser numa passagem curiosa, em que se afirma que o CTN não teria reservado uma “regulação precisa” para o tema da responsabilidade tributária (BRASIL, 2018). É bem curioso: o fato de as conclusões do Parecer serem dissociadas dos possíveis sentidos lógicos ou semânticos dos dispositivos do CTN é implicitamente atribuído a um problema ou defeito da lei (“regulação imprecisa” do tema pelo CTN), e não a um problema ou defeito da interpretação contida no Parecer.

O mesmo autor afirma que o art. 124, I, pode ser resumido na expressão de Baleeiro²² de que a solidariedade mencionada no dispositivo dirige-se somente aos “participantes do fato gerador”. A atualizadora do livro do mestre baiano, a Professora Misabel Derzi afirma, a respeito do art. 124, I, do CTN que a solidariedade não é forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo.

O aparente trabalho de fôlego desse articulista também trouxe várias referências doutrinárias, das quais colacionamos²³:

O mesmo entendimento é adotado, entre outros, por Machado (2004, p. 464), Amaro (2008, p. 315-316) e Torres (2003, p. 228). Nenhum desses autores viu no art. 124, I, do CTN uma norma de responsabilização autônoma de terceiros que não tenham praticado o fato gerador da obrigação tributária,

²¹ GODOI, Marciano Seabra. Solidariedade Tributária por interesse comum e o seu desvirtuamento pela Receita Federal. Disponível em https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/57/225/ril_v57_n225_p23.pdf. Acesso em 07/10/2022.

²² BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 11. ed. rev. e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional no 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 1.119

²³ GODOI, Marciano Seabra. Solidariedade Tributária por interesse comum e o seu desvirtuamento pela Receita Federal, p.27. Disponível em https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/57/225/ril_v57_n225_p23.pdf. Acesso em 07/10/2022.

mas sim cometido atos ilícitos com o objetivo de evadir tributos. Manifestações doutrinárias sobre o alcance do art. 124, I, do CTN publicadas em obras coletivas de 2014 (MARIZ GUDIÑO, 2014; ARMANDO; MANZAN, 2014; MELO, 2014) e de 2015 (TOMÉ, 2015; MACHADO, 2015) sustentam o mesmo entendimento.

Todos esses autores e seus claros posicionamentos sobre o conteúdo e o alcance do art. 124, I, do CTN são praticamente ignorados pelo PN 4/2018; o máximo a que chega é afirmar vagamente que normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico²⁴ (BRASIL, 2018). Se seu objetivo fosse realmente examinar o tema com isenção, em vez de jogar com expressões vagas como “interesse jurídico” e “interesse econômico”, o PN deveria admitir e afirmar com total clareza que a doutrina assente no Direito Tributário brasileiro não admite ver no art. 124, I, do CTN um caso de responsabilização tributária também pela prática de atos ilícitos.

Hugo de Brito Machado²⁵ com a perspicácia de sempre nos ensina que:

O fato de serem partes em um contrato apenas significa que o legislador pode, por disposição expressa, instituir a solidariedade entre elas. E tal possibilidade, como é fácil de se inferir, confirma o significado que a nosso ver tem a expressão interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal. Outra é terem duas ou mais pessoas interesse comum na situação. Comprador e vendedor têm interesse na compra e venda, mas não se trata de interesse comum e sim de interesses contrapostos.

SCHOUERI²⁶, também vai na mesma linha dos doutrinadores acima, ao escrever que “interesse comum só tem as pessoas que estão no mesmo polo da situação que constitui o fato jurídico tributário”. Aduz ainda o insigne tributarista ao afirmar que “mesmo que duas partes em um contrato fruam vantagens por conta do não recolhimento de um tributo, isso não será, por si, suficiente para que se aponte um interesse comum. Eles podem ter interesse comum em lesar o fisco. Pode o comprador, até mesmo, ser conivente com o fato de o vendedor não recolher o imposto que devia. Pode, ainda, ter tido um grande ganho financeiro com isso, já que a inadimplência do vendedor poderá refletir no preço. Ainda assim, comprador e vendedor não têm interesse comum no fato jurídico tributário”.

Por fim, FERRAGUT²⁷ também se filia ao mesmo pensamento dos doutrinadores acima ao entender que “Por fim, a parte final do art. 124, I, faz referência à “obrigação principal”. A relevância desse ponto da investigação reside na

24 BRASIL. Receita Federal do Brasil. Parecer Normativo Cosit nº 4/2018. Disponível <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>. Acesso em 25/10/2022.

25 MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Artigos 96 a 138. Volume II. São Paulo. 2008. Ed. Atlas. p.460

26 SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2019, p. 588.

27 FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2020, p.55.

necessidade de se afastar o entendimento de que o interesse poderia ser também por fatos tomados pelo legislador como pressuposto para a imputação da responsabilidade que não o interesse lícito, por exemplo, entre os sócios responsáveis pela sonegação fiscal ou qualquer outra situação em que duas ou mais pessoas concorrem para lesar o Fisco e disso se aproveitem. Embora a norma em análise pudesse ter disciplinado a solidariedade dessa forma, não o fez.”.

Como se percebe pela quantidade de doutrinadores, parece ser uníssono o entendimento de que o art. 124, I, não se presta a abarcar situações ilícitas como o Parecer Cosit entendeu (e inclusive elencou três situações, dentre elas o grupo econômico irregular), ao revés, deve-se basicamente demonstrar que praticaram conjuntamente o fato gerador sendo, dessa forma, contribuintes.

Entendendo que a norma de solidariedade por interesse comum não pode ser usada para abarcar responsabilidade por ilícitos (nem mesmo o grupo econômico irregular) fica a indagação: como responsabilizar situações como as que ocorrem em grupos econômico?

6.3 Nossas considerações em relação ao Parecer Cosit

O Parecer RFB Cosit Nº 4/2018 traz avanços na tentativa de uniformização dos trabalhos no Fisco Federal. Entretanto, assim como a doutrina majoritária entende, não concordamos com os embasamentos do referido parecer. Demonstraremos que a intenção do parecerista (e conseqüentemente da RFB) poderia ser conseguida invocando outros dispositivos, os quais são mais aptos a regulamentar situações de ilícitos (que foi basicamente os casos em que o parecer tratou).

Com relação ao grupo econômico irregular, o parecer aduz que abuso de personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial (grupo econômico irregular) enseja a responsabilidade solidária por interesse comum. Existe uma diferença no que a lei deveria conter e o que ela efetivamente contém. Seria salutar a lei explicitar mais o que se entende por interesse comum, bem como, de alguma forma, regulamentar esse interesse no caso de situações ilícitas, porém não agiu assim o legislador. Há um limite semântico que não foi respeitado pelo parecer

pois o art. 124, I é claro ao afirmar que o interesse comum é na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal.

No nosso sentir, há uma falha de fundamentação legal. Para os grupos econômicos irregulares, não se faz necessário invocar o interesse comum na situação que constitua o fato gerador aduzindo uma solidariedade. Apenas se faz necessário demonstrar a simulação, posto que na realidade existe apenas uma pessoa jurídica, não várias. Assim, demonstrada simulação, no âmbito de uma fiscalização fiscal, juridicamente haverá apenas uma empresa, todavia, todas serão incluídas no polo passivo por questões de praticidade, haja vista que bens estarão em CNPJs diferentes (mesmo sendo uma única empresa) e haverá a inscrição na CDA de todas. Por outro lado, caso isso se dê apenas na execução fiscal deverá haver a ampliação subjetiva passiva da demanda demonstrando a simulação ou conluio, em um procedimento parecido com o incidente de desconsideração da personalidade jurídica.

Assim, ao nosso sentir, diferentemente do que discorre o parecer, entendemos que o grupo econômico irregular deve ser tratado a luz do art. 149, VII do CTN e não o art. 124, I do mesmo diploma.

Já com relação a grupos econômicos verdadeiros, seja de fato (a grande maioria), seja de direito (que praticamente inexistem) o parecer foi tímido apenas aduzindo no item 21, p.11 que grupos econômicos em que há pleno respeito à personalidade jurídica de seus integrantes não pode sofrer a responsabilização solidária.

Aparentemente o parecer tratou dos dois extremos, um com mais intensidade (grupo econômico irregular – abuso de formas) e outro apenas em forma de passagem (grupo econômico que há pleno respeito à autonomia e personalidade jurídica). Em que pese entendermos que a fundamentação legal para grupo econômico irregular está errada, a situação mais problemática que enxergamos é a continuidade de falta de parâmetro quando ocorrer situações entre os extremos, ou seja, quando a autonomia existir, mas haver algum tipo de demonstração de interesses negociais comuns, que não a mera coligação. O caso em que mais de uma empresa pratica o fato gerador é de fácil análise. A situação é mais complexa quando essa prática se reveste de uma engenharia jurídica de forma que apenas um pratique o fato gerador.

Um exemplo facilita a compreensão. Tomemos o caso de interposição na importação de empresas do mesmo grupo econômico. Seja A e B empresas de bebidas. A vende no varejo. B, importa e vende para A. Se B vende para A praticamente pelo valor que importou, haverá pagamento de IPI inferior se A importasse e vendesse no mercado interno pelo mesmo preço que vende quando compra de B. B vende a preços de mercado para outras empresas, apenas para A que o valor é mais baixo (praticamente a preço de custo). Como A e B são pertencentes a um mesmo grupo econômico e são, de fato, autônomas, pergunta-se: A deve ser responsabilizada se B tiver contra si lavrado auto de infração que tenha como objeto a diferença de IPI que seria devida se o negócio jurídico ocorresse entre partes não relacionadas?

Apenas o caso concreto pode demonstrar tal responsabilidade, em que pese haver aparentemente uma direção de comando que sacrificou faturamento de B para que A ganhasse mais e, no geral, o grupo tivesse resultado favorável. Seria possível dizer que B possui interesse comum na venda de A? B poderia ser responsabilizado por passivos de ICMS de A? E de Cofins? Com relação ao IPTU?

Em que pese ser apenas um exemplo com poucos dados, é certo que A e B possuem autonomia e que nem todos os tributos B terá interesse comum com A. Não há, em um primeiro momento, como afirmar que B pode ser solidária por IPTU da sede de A. Em tese, débitos de ICMS também não alcançaria B, já que o preço final seria o mesmo e toda a cadeia é contribuinte de tal tributo. Por outro lado, no IPI há uma quebra, A não é contribuinte, apenas B. Dessa forma, a base de cálculo do IPI foi menor, o que onera menos o produto vendido para A, o qual não paga IPI quando vende o produto no varejo. Aparentemente o interesse foi meramente econômico, e não jurídico, pois B não participa das vendas de A. Todavia, existe uma cadeia de relações jurídicas que culminam na última, a venda efetuada por A. Assim, se há o controle centralizado para que B venda com preço subfaturado para A, se A e B possuem sócios em comum que, no geral foram beneficiados, então, há um interesse jurídico sim, mesmo que indireto, do qual a relação jurídica de venda é o produto jurídico final.

A questão é que o dispositivo restringiu o interesse comum a um único caso: na situação que constitua o fato gerador. A situação que constitui o fato gerador é a circulação no caso de ICMS e IPI; a propriedade, no caso do IPTU, IPVA e ITR; a

importação ou exportação; o faturamento; o lucro; a prestação remunerada de serviços com ou sem relação de emprego, dentre outros. Esse é o motivo pelo qual FERRAGUT afirma que é muito mais seguro lançar mão dos institutos de fraude, dolo e simulação.

Perceba-se que a autonomia resta pelo menos mitigada, haja vista que a decisão saiu de um controle central, e não da diretoria da empresa B, todavia não se trata de abuso da forma, no máximo há planejamento tributário questionável.

Situações como essas o parecer não pontuou, provavelmente porque apenas a casuística possa abarcar. No nosso entender, a solidariedade por interesse comum possui alcance restrito, não se prestando a casos em que o fato gerador seja constituído apenas por uma pessoa. Para casos em que há alguma ilicitude, fraude à lei algum tipo de abuso, deve-se usar o art. 149, VII do CTN.

7 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A responsabilidade tributária de grupo econômico é um assunto que merecia uma legislação que a regulamentasse, pois o vácuo legislativo faz com que os diversos atores (judiciário, doutrina, fisco e contribuintes) tenham, muitas vezes, posições bastantes díspares. Tal situação gera enorme insegurança jurídica pois é comum a relativização da autonomia patrimonial (situação que prejudica os contribuintes) ou o abuso da personalidade jurídica com o fim de evasão fiscal (situação que prejudica o fisco).

O vácuo normativo é tão grande que sequer temos o que se entende por grupo econômico no contexto do regime jurídico-tributário. Diante de tal quadro, é necessário se valer da definição dos outros subsistemas jurídicos, o que muitas vezes traz discrepâncias, pois se usarmos o conceito do Direito do Trabalho, por exemplo, teremos uma ampliação subjetiva da responsabilidade tributária, o que não faz muito sentido, haja vista a relação jurídico-trabalhista possui princípios mais protetivos que a relação jurídico-tributária.

Diante de tal cenário, e sendo o grupo econômico uma realidade, foi necessário construir normas jurídicas a partir de textos de lei que foram confeccionados na época em que os grupos econômicos praticamente inexistiam, o que aumenta o desafio. Dessa forma, tentou-se, de forma equivocada, no nosso sentir, alargar o conceito de interesse comum para que abarcasse a solidariedade de empresas que fazem parte de um grupo econômico mesmo quando não estejam no mesmo polo do negócio jurídico, com a finalidade de responsabilizá-las e, dessa forma, “salvar o crédito tributário”.

Nosso pensamento é que, mesmo com o vácuo normativo, há como regular a responsabilidade do grupo econômico com as seguintes normas constantes na Lei nº 5.172/1966 (CTN):

Art. 149. O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

[...]

VII - quando se comprove que o sujeito passivo, ou terceiro em benefício daquele, agiu com dolo, fraude ou simulação;

Art. 135. São pessoalmente responsáveis pelos créditos correspondentes a obrigações tributárias resultantes de atos

praticados com excesso de poderes ou infração de lei, contrato social ou estatutos:

[...]

II - os mandatários, prepostos e empregados;

Entendemos que esses dispositivos podem ser invocados porque o simples fato de existir um grupo econômico não é, por si só, razão suficiente para afastar a autonomia patrimonial. Dito isso, é necessário que tenha havido dolo, fraude ou simulação para que o terceiro seja responsabilizado (quem não é o sujeito passivo). Além disso, nada impede que pessoa jurídica seja mandatária de outra, o que atrairia a responsabilidade calcada no art. 135 se houver algum malferimento à lei (mesmo que sem dolo, fraude ou simulação), contrato social ou estatuto (o que é bastante razoável presumir sua aplicação no contexto de decisões centralizadas em um grupo econômico).

Poder-se-ia ainda invocar a desconsideração da personalidade jurídica constante no art. 50 do Código Civil (em que pese vozes contrárias por se tratar de uma relação privada) haja vista a confusão patrimonial e o desvio de finalidade serem incompatíveis com a autonomia patrimonial e o abuso de direito ter um caráter irradiante em todo o ordenamento jurídico. Demais disso, é na confusão patrimonial que a jurisprudência mais se apegua para imputar responsabilidade ao grupo econômico conforme foi demonstrado na casuística.

Portanto, defendemos que o grupo econômico não pode ser responsabilizado pelo insucesso de uma de suas integrantes quando apenas estão juntando esforços para maximizar resultados, o que é a razão de ser de tal associação. Lado outro, entendemos que deve ocorrer a responsabilização quando existir um passivo impagável que tenha sido feito para que outras empresas tenham maximização dos resultados e a autonomia patrimonial represente um escudo para a satisfação do crédito tributário, o que pode acontecer se ficar provado que houve uma das seguintes situações: dolo, fraude, simulação, infração de lei, de contrato social ou de estatuto, confusão patrimonial ou desvio de finalidade.

REFERÊNCIAS

ÁVILA, Humberto. Grupos econômicos. Transcrição da palestra publicada na Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT. Belo Horizonte, ano 14, n. 82, p.9-22, jul./ago. 2016.

BENITES, Nórton Luís. Responsabilidade Tributária de Grupos Econômicos. 1ª ed. São Paulo: Almedina, 2020.

BRASIL. Receita Federal do Brasil. Parecer Normativo Cosit nº 4/2018. Disponível http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=a_notado. Acesso em 25/10/2022.

CARVALHO, Paulo de Barros. Direito Tributário Linguagem e Método. 8ª ed. São Paulo: Noeses, 2021.

COELHO, Fábio Ulhôa. Desconsideração da personalidade jurídica. 2ª ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1989.

CUNHA E SILVA, Ana Flavia Carneiro da. O interesse comum e a responsabilidade tributária dos grupos econômicos segundo a jurisprudência e o Parecer Normativo Cosit nº 4/2018. IBDT. Disponível em <https://ibdt.org.br/RDTA/o-interesse-comum-e-a-responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-segundo-a-jurisprudencia-e-o-parecer-normativo-cosit-n-04-2018-da-receita-federal-do-brasil/>. Acesso em 07/10/2022.

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

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade tributária. 4ª ed. São Paulo: Noeses, 2020.

GODOI, Marciano Seabra. Solidariedade Tributária por interesse comum e o seu desvirtuamento pela Receita Federal. Disponível em

https://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/57/225/ril_v57_n225_p23.pdf. Acesso em 07/10/2022.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Artigos 96 a 138. Volume II. São Paulo. 2008. Ed. Atlas.

MARTINS, Ives Gandra da S. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. Revista de Direito Bancário e do Mercado de Capitais: São Paulo, RDB. v. 18, n. 67, jan./mar. 2015.

MELO DE QUEIROZ, Daniela Zarzar Pereira de. Responsabilidade solidária de grupo econômico: conceito, classificação, eficácia. Revista Jurídica da Seção Judiciária de Pernambuco. Disponível em <https://revista.jfpe.jus.br/index.php/RJSJPE/article/view/241/224> . Acesso em 05/10/2022.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Direito Tributário. 9ª ed. São Paulo: SaraivaJur, 2019.