

Editor: Fernando Aurelio Zilveti
Editor-assistente: Michell Przepiorka Vieira

ISSN 1415-8124

REVISTA DIREITO TRIBUTÁRIO ATUAL

RDTA

42

2^o Semestre 2019

Current Issues of Tax Law Review

N. 42 – 2019 / 2nd Semester



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

O INTERESSE COMUM E A
RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA
DOS GRUPOS ECONÔMICOS
SEGUNDO A JURISPRUDÊNCIA E O
PARECER NORMATIVO COSIT N.
04/2018 DA RECEITA FEDERAL DO
BRASIL

*THE COMMON INTEREST AND TAX LIABILITY OF ECONOMIC
GROUPS ACCORDING TO THE JURISPRUDENCE AND THE
NORIT REPORT COSIT N. 04/2018 OF THE FEDERAL REVENUE
OF BRAZIL*

Ana Flávia Carneiro da Cunha e Silva

Especialista em Direito Tributário pelo Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Graduada em Direito pela Universidade Presbiteriana Mackenzie. Advogada em São Paulo/SP. E-mail: anasilva@asbz.com.br

Recebido em: 26-05-2019

Aprovado em: 27-09-2019

RESUMO

A responsabilidade tributária é compreendida pela alteração do sujeito passivo de uma obrigação tributária que originariamente era ocupada por uma outra pessoa, o denominado contribuinte, de modo que a relação jurídica passa a ser integrada pelo terceiro responsável e o Fisco. Embasando o tema, o direito tributário brasileiro dispõe sobre determinadas situações nas quais haverá esta modificação, visando amparar a arrecadação pública de tributos quando sobrevier impossibilidade de cobrar a obrigação do contribuinte. Diante da necessidade de aplicação eficiente do instituto, foi desenvolvida a teoria da desconsideração da personalidade jurídica, flexibilizando a autonomia patrimonial do sócio e da empresa que anteriormente era absoluta. No entanto, a legislação e a jurisprudência também ponderaram e limitaram em quais hipóteses tal desconsideração será válida. Ademais, com o advento da globalização e do desenvolvimento da economia, tornaram-se usuais as reuniões de empresas que uniram esforços visando alcançar uma boa colocação no

mercado e auferir maiores lucros. No entanto, os conglomerados empresariais experimentam um cenário de insegurança, na medida em que passaram a ser corresponsáveis solidários por débitos tributários de outras empresas do grupo, sem que haja expressa determinação legal. O presente trabalho visa analisar o cenário atual de responsabilidade tributária, quais hipóteses em que a responsabilidade poderá ser estendida a terceiros com base no “interesse comum” disposto no art. 124 do Código Tributário Nacional, e, precipuamente, examinar a possibilidade do redirecionamento da dívida ao grupo econômico, devido a um débito de uma de suas empresas, considerando o entendimento adotado pela Receita Federal em seus atos internos, bem como jurisprudência administrativa e judicial.

PALAVRAS-CHAVE: RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA, GRUPO ECONÔMICO, REDIRECIONAMENTO, DESCONSIDERAÇÃO DA PERSONALIDADE JURÍDICA, PARECER NORMATIVO COSIT N. 04/2018

ABSTRACT

The tax liability is understood by the change of passive subject of the tributary obligation that was originally occupied by another person, called taxpayer, so that the legal relationship is integrated by the third party and the tax authority. Underpinning the issue, the Brazilian tax law provides for certain situations in which there will be this change, aiming to support the public collection of taxes when the impossibility of enforcing the taxpayer's obligation occurs. Given the need for effective application of tax liability, the theory of disregard of legal personality veil was developed through flexible equity autonomy of the partner and the company, which was previously absolute. However, legislation and case law also considered and limited which hypotheses such a disregard will be valid. Moreover, with the advent of globalization and the development of the economy, meetings of companies that have joined efforts to achieve good market placement and higher profits have become commonplace. However, the business conglomerates experience an unsafe scenario, once it began to be solidarity co-responsible for tax debts to other group companies without express legal determination. This paper aims to analyze the current scenario of tax liability, which hypotheses in which liability could be extended to third parties based on the “common interest” set forth in art. 124 of the Brazilian National Tax Code, and, in particular, to examine the possibility of redirecting the debt to the economic group, due to a debt of one of its companies, considering the understanding adopted by the Internal Revenue Service in its internal acts, as well as administrative and judicial jurisprudence.

KEYWORDS: TAX LIABILITY, ECONOMIC GROUP, REDIRECTION, DISREGARD DOCTRINE, NORIT REPORT COSIT N. 04/2018

1. OBJETIVO

Com o advento da globalização e o incremento da atividade econômica, tornou-se habitual a formação de grupos econômicos por empresas almejando a consecução de objetivos comuns e maior lucratividade. No entanto, sob a ótica do direito tributário, as empresas que integram os conglomerados empresariais enfrentam atualmente a insegurança de serem responsabilizadas por tributos de alguma empresa do grupo.

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.

Todavia, apesar deste cenário, os magistrados têm promovido o redirecionamento pautando-se em interpretações da legislação tributária e suprindo lacunas através de entendimentos jurisprudenciais, inclusive do Superior Tribunal de Justiça (STJ).

No entanto, embora a jurisprudência se esforce para garantir a segurança jurídica a contribuintes e terceiros, a Receita Federal surpreendeu ao ampliar as hipóteses de responsabilização de terceiros por meio da edição do Parecer Normativo COSIT n. 04/2018, que pauta a responsabilização por meio do “interesse comum”.

O presente artigo irá analisar o cenário atual de responsabilidade tributária, os conceitos jurídicos de grupo econômicos e verificar o atual entendimento sobre o tema da Receita Federal e da jurisprudência.

2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Consoante dispõe o art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN)¹, o tributo deve ser cobrado da pessoa que pratica o fato gerador, denominada contribuinte, que figurará como sujeito passivo da obrigação tributária.

Todavia, em determinadas condições, surge a necessidade de o Fisco promover a cobrança do tributo de uma terceira pessoa, ou seja, de alguém que não é o contribuinte e, conseqüentemente, não praticou o fato gerador. Nessa situação, surge a figura do responsável tributário ou sujeito passivo indireto.

Em sentido amplo, define-se responsabilidade tributária pela submissão de determinada pessoa ao pagamento do tributo perante o Fisco, a qual não figura como contribuinte na relação jurídico-tributária.

1 “Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária.

Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se:

I – contribuinte, quando tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador;

II – responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei.”

Entende-se, *stricto sensu*, que esta relação advém de um vínculo indireto com a situação originária do fato gerador constituindo, desse modo, o direito dos entes tributantes de exigirem seus créditos de pessoa diversa ao contribuinte, respaldados em expressa determinação legal.

A responsabilidade tributária ocorrerá toda vez que o legislador indicar uma terceira pessoa que, verificadas determinadas situações, responderá como sujeito passivo, devendo este pagar ou sofrer execução forçada de seu patrimônio para que a obrigação, ora adquirida pelo contribuinte, seja cumprida. O surgimento de um responsável consubstancia-se na modificação subjetiva do polo passivo da obrigação tributária na posição que originariamente era ocupada pelo contribuinte.

Conforme dicção do art. 128 do CTN², é possível que a lei responsabilize pessoa diversa ao contribuinte para o pagamento de tributo constituído por este, desde que de alguma forma essa pessoa esteja vinculada à relação jurídico-tributária. Por consequência, o contribuinte poderá ser excluído total ou parcialmente do cumprimento da obrigação, sendo certo que é vedado ao Fisco a cobrança do tributo por um terceiro que não possua qualquer vínculo com a situação ensejadora do tributo.

Vale ressaltar que o responsável tributário não será submetido somente ao pagamento do valor da obrigação principal, mas também a todas as obrigações acessórias que estiverem pendentes de cumprimento na situação em que ocorreu sua inclusão passiva.

Importante compreender que o objetivo do legislador ao introduzir essa possibilidade no ordenamento jurídico pátrio era garantir o recebimento dos créditos tributários pelo Fisco de forma efetiva, impedindo que com a mudança de contribuintes, a Fazenda Pública fosse prejudicada quanto à possibilidade, praticidade e celeridade. O instituto constitui uma segurança ao Fisco e serve por óbvio como um desestímulo à intercorrência de situações dessa ordem.

Nesse passo, a autora Andréa M. Darzé³ afirma que:

“[...] 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).”

Sobre o tema, foca-se nas duas últimas aspirações legislativas. Oportunamente, a ocorrência de responsabilidade tributária por interesse ou necessidade se dá como política

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

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

fiscal que visa à arrecadação de tributos de uma maneira simplificada e possível, ainda que sobrevenham situações que possam atravancar a arrecadação pelo Fisco.

Assim sendo, em algumas situações previstas pelo diploma tributário, não se encontra alternativa para a satisfação da obrigação além de imputar a responsabilidade pelo pagamento a um terceiro, razão pela qual o legislador previu expressamente a autorização do redirecionamento da exação.

Dessa forma, o instituto oferece ao Fisco um instrumento de cobrança e fiscalização não oneroso, uma vez que exige menor dispêndio financeiro e pessoal do ente público, bastando que se pautar na legislação para identificar o responsável e redirecionar a demanda devida.

O CTN não trata do tema com o título responsabilidade tributária, mas cuida sob a ótica do sujeito passivo em seu quarto capítulo, Título II, Livro Segundo. Indubitavelmente, a opção do legislador foi apenas especificar quem é o contribuinte, quais situações e quem será o responsável tributário.

O diploma tributário é uma lei do ano de 1966 que não observou até hoje grandes alterações no conteúdo que trata sobre responsabilidade. Incluiu-se apenas, por meio da Lei Complementar n. 118/2005, três parágrafos relacionados à responsabilização para empresas em falência e recuperação judicial.

A responsabilidade tributária pátria engloba então terceiros que devem garantir o tributo ou aqueles que a lei determine como responsáveis pelo pagamento.

Além das hipóteses trazidas pelo CTN, este permite que os legisladores dos municípios, estados e União estabeleçam através de norma infraconstitucional outras previsões de responsabilidade.

Luciano Amaro⁴ é incisivo ao afirmar a obrigatoriedade de uma lei estipular a responsabilidade:

“[...] em suma, o ônus do tributo não pode ser deslocado arbitrariamente pela lei para qualquer pessoa (como responsável por substituição, por solidariedade ou por subsidiariedade), ainda que vinculada ao fato gerador, se essa pessoa não puder agir no sentido de evitar esse ônus nem tiver como diligenciar no sentido de que o tributo seja recolhido à conta do indivíduo que, dado o fato gerador, seria elegível como contribuinte.”

4 AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 338.

Consolidando o conceito acerca da responsabilidade tributária, bem explana o autor Leandro Paulsen⁵ ao dizer:

“[...] responsabilidade tributária é o instituto de direito tributário que consiste na determinação, por lei, a pessoa não contribuinte de determinado tributo (responsável tributário) que, por se encontrar em situação que lhe enseje a prática ou abstenção de determinados atos úteis à Administração Tributária por impedirem ou minimizarem a evasão e o inadimplemento por parte do contribuinte ou facilitarem a fiscalização, assim o façam, sob pena de responder com seu próprio patrimônio pela satisfação do tributo devido e inadimplido pelo contribuinte.”

Desta maneira, o estudo do instituto da responsabilidade tributária se aperfeiçoa na medida em que analisa, primeiramente, o fato gerador do tributo e o contribuinte – responsável pela realização da hipótese de incidência tributária – e, posteriormente, examina-se a superveniência de uma situação prevista pelo legislador que enseje a aplicação da responsabilidade tributária pelo Fisco.

3. SOLIDARIEDADE E SUBSIDIARIEDADE

Para o estudo da responsabilidade tributária, fundamental se torna a análise e diferenciação quanto à solidariedade e à subsidiariedade.

A solidariedade encontra seus pilares no direito civil no tocante à existência de uma dívida em que haja diversos credores e/ou devedores, devidamente disciplinada no art. 264 do Código Civil⁶. Nesse sentido, é permitida a exigência do valor total do crédito por qualquer um dos credores e cada devedor poderá ser compelido ao pagamento do montante integral, resguardado o direito ao reembolso pelos demais devedores posteriormente.

Observa-se que a solidariedade excetua o princípio civilista da divisibilidade do crédito e do débito em relação aos credores e devedores da obrigação, uma vez que geralmente se trata de obrigações unificadas e, em decorrência dessa característica, tornam-se indivisíveis.

Quanto às características destes institutos podemos citar três particularidades precípuas de acordo com a doutrina da Professora Andréa M. Darzê⁷:

“[...] i. pluralidade de credores ou de devedores, ou ainda, de ambos; ii. Identidade jurídica do objeto da obrigação, de sorte que cada credor possui o direito de demandar a integralidade do crédito e/ou cada devedor se obriga a saldar o débito

5 PAULSEN, Leandro. Responsabilidade e substituição tributárias. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014, p. 62.

6 “Art. 264. Há solidariedade, quando na mesma obrigação concorre mais de um credor, ou mais de um devedor, cada um com direito, ou obrigado, à dívida toda.”

7 DARZÊ, Andréa M. Responsabilidade tributária: solidariedade e subsidiariedade. São Paulo: Noeses, 2010, p. 206.

todo; e iii. corresponsabilidade dos interessados, já que o adimplemento da prestação extingue o devedor ou direito de todos.”

Compreendido o conceito da solidariedade, passa-se ao estudo específico da solidariedade passiva presente no âmbito tributário. Advém essa ocasião quando um sujeito passivo se dispõe a arcar com um débito como se fosse o único devedor. Na hipótese de existirem vários devedores, a legislação vigente permite que o credor, detentor do direito subjetivo da cobrança, exija, sem necessidade de obedecer a qualquer critério de ordem de cobrança, a obrigação de qualquer um dos devedores, sendo-lhe facultada a exigência parcial ou total. Faculdade esta não ofertada para o devedor, tendo em vista que deverá adimplir com o débito integralmente quando lhe for exigido pelo credor.

Conclui-se que o instituto da solidariedade tem por principal escopo oferecer segurança aos credores em obter os adimplementos de seus créditos, ora contraídos pelos sujeitos passivos, bem como garantir comodidade aos mesmos na busca da satisfação da dívida através do adimplemento forçado.

Classifica-se a solidariedade passiva em paritária ou dependente. Sendo que na primeira modalidade se apresenta “quando dois ou mais sujeitos realizam ou participam da situação base, de sorte que há equivalência dos interesses convergentes no momento da constituição da obrigação”. Em contrapartida, ao se falar em solidariedade dependente, observa-se que a prestação é devida por uma pessoa que não participou diretamente da situação ensejadora da obrigação, mas que, ainda assim, obriga-se a cumpri-la conjuntamente.

É imperioso observar que na solidariedade não há substituição ou transferência, haja vista que a obrigação não é transferida ao responsável, tampouco este irá substituir alguém, por ser também coobrigado na relação jurídica.

Deve-se, ainda, analisar a solidariedade sob a observância do benefício de ordem.

Benefício de ordem nada mais é do que a imprescindibilidade de observância da condição de exequibilidade, uma sequência que obrigatoriamente deve ser observada no processo de execução, ou seja, necessariamente, busca-se o cumprimento da obrigação por uma pessoa e, somente depois do objetivo não alcançado, poder-se-á efetuar a cobrança de uma outra pessoa – seguinte na ordem de preferência.

O benefício de ordem é válido sempre que isso não prejudicar os demais devedores, concluindo-se que é inerente ao instituto da solidariedade. Desta forma, não é necessário que a lei mencione a inexistência de ordem de preferência entre os coobrigados.

Por conseguinte, ao se falar em subsidiariedade, há a obrigatoriedade de que se promova a cobrança inicialmente do devedor, sujeito específico da relação jurídica. E, somente diante

de ineficácia da cobrança, poderá efetuar cobrança em face do responsável, invadindo sua respectiva esfera patrimonial.

Percebe-se, portanto, a existência da diferença fundamental entre os institutos da solidariedade e subsidiariedade. Se por um lado neste é imprescindível a observância do benefício de ordem, aquela dispensa o respeito a tal ordem. Todavia, as duas situações possuem em seu cerne uma dívida com mais de uma pessoa coobrigada e a diferença reside na situação e no momento em que o terceiro poderá ser compelido a adimplir com a obrigação.

Essencial mencionar que a presença de um ou outro instituto não é determinada pelo emprego do termo pelo legislador infraconstitucional, mas sim por meio de uma análise quanto à realidade examinada, cabendo ao próprio intérprete a definição de qual instituto deve ser aplicado.

Destarte, sempre que presente o cenário da solidariedade passiva no direito tributário, os coobrigados serão vistos como um todo homogêneo, permitindo que o Fisco execute a cobrança contra qualquer um deles, de alguns ou até mesmo de todos, podendo ocorrer de maneira simultânea ou sucessiva. O credor público, além disso, é detentor da prerrogativa de promover a cobrança em face de qualquer um dos devedores solidários, podendo, inclusive, optar por cobrar aquele que possui maior idoneidade financeira, a fim de cumprir o interesse arrecadatório estatal.

4. RESPONSABILIDADE PREVISTA NOS ARTS. 124 E 135 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL

O art. 124 do CTN elenca as hipóteses em que determinadas pessoas se tornam coobrigadas por uma dívida quando elas tiverem interesse comum na relação que constituiu o fato gerador, bem como as pessoas que a lei expressamente dispuser.

Salienta-se que a previsão desse artigo veda o benefício de ordem inerente à solidariedade.

Levando-se em conta somente a literalidade do primeiro inciso, percebe-se que o texto legal dá ampla liberdade ao intérprete da lei, tendo em vista que isso permitiria ao Fisco lançar o tributo a pessoas com qualquer espécie de vínculo com a situação que constituiu o fato gerador.

Assevera-se que o interesse comum pretendido pelo legislador não é qualquer interesse, mas um interesse de fato ou na relação jurídica que constituiu o tributo, ou seja, a obrigação tributária deve surgir exatamente da relação jurídica comum entre as pessoas envolvidas. Destacando-se que não é aceitável a aplicação desse artigo quando houver apenas interesse social, moral ou econômico, é indispensável a presença de um relevante interesse jurídico comum, isto é, quando as pessoas envolvidas possuem direitos e deveres comuns, de

maneira que reúnam o mesmo interesse no adimplemento das obrigações contraídas por elas próprias.

Pode-se entender o objetivo do legislador, conforme ensina Paulo de Barros Carvalho⁸:

“[...] o interesse comum dos participantes no acontecimento factual não representa um 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 inc. I do art. 124 do Código. Vale sim, para situações em que não haja bilateralidade no seio do fato tributado, 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 contrapostas, com objetivos antagônicos, a solidariedade vai instalar-se entre sujeitos que estiveram no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação.”

Por sua vez, o art. 135 do CTN traz ao direito pátrio a responsabilização de um terceiro que atua na atividade empresarial de maneira irregular, podendo englobar as pessoas elencadas no art. 124 do mesmo diploma legal, mandatários, prepostos, empregados ou diretores, gerentes ou representantes de pessoas jurídicas de direito privado, desde que atuem com excesso de poderes ou infrinjam a legislação, contrato ou estatuto social.

O art. 134 e o art. 135 encontram suas diferenças exatamente no que determina o *caput*, dado que este imputa responsabilidade pessoal ao agente, enquanto aquele vislumbra apenas que uma pessoa cumpra o pagamento de tributo de uma outra pela qual é responsável, apenas buscando o adimplemento da obrigação.

Em verdade, o art. 134, ao determinar a responsabilidade aos administradores de uma empresa, apenas visa punir a negligência e omissão no exercício de poderes da pessoa jurídica quanto ao recolhimento do tributo devido, ao passo que o art. 135 prevê uma conduta mais grave em que o terceiro atuou com a finalidade de fraudar o Fisco ou assumiu a possibilidade de fazê-lo, considerando sua conduta ilegal.

Insta salientar que a lei empresarial é a que delimita a conduta de um administrador, sócio ou uma pessoa que detenha poderes decisórios dentro da empresa, de modo que o desrespeito à ela repercutirá no âmbito tributário, tornando-o responsável pelo débito que originariamente era da empresa e, além disso, o próprio contrato social ou estatuto poderá

8 CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2010, p. 386.

ampliar a responsabilidade legal, sendo fundamental que se analise o caso concreto para verificar a incidência de responsabilidade.

No mais, explicita-se que a Lei de Sociedades Anônimas (LSA) prevê em seu art. 158 a hipótese de abuso da razão social quando o administrador conceder fianças e avais vedados pelo estatuto social que terá por consequência a obrigação não mais da pessoa jurídica, mas da pessoa que a estipulou, ensejando sua responsabilidade pessoal.

Transladando a questão supra ao direito tributário, Renato Lopes Becho⁹ assevera:

“[...] como a tributação acompanha os fatos da vida social, quando a pessoa jurídica não for obrigada a responder por atos de seus representantes havidos por contrários às leis públicas ou às suas normas internas, não poderá ser obrigada ao recolhimento do tributo. Assim como os credores privados deverão dirigir essas pretensões diretamente aos administradores, à igual imposição está sujeito o Fisco, representante dos credores públicos, mas só nas mesmas hipóteses apontadas e não em quaisquer casos.”

Conclui-se que o art. 135 trata de redirecionar a arrecadação do Fisco à pessoa que agiu de maneira a gerar um débito para a pessoa que originariamente era devedora, mas que por seu erro acabou por ser inadimplente, razão pela qual se passa a autorizar que a cobrança seja feita em face da pessoa responsável pela dívida, ou seja, a pessoa que atua contra os interesses do contribuinte originário é devidamente punida pelo direito tributário pátrio com sua diminuição patrimonial que seria suportada pela empresa.

4.1. Conceito de grupo econômico

Com a evolução da economia, as empresas adotaram a prática de formação de grupos econômicos ou conglomerados empresariais, visando a expansão de seus lucros e otimização de sua estrutura societária, reunindo esforços para consecução do objeto social, participação em atividades especificadas ou até mesmo realização de empreendimentos comuns, alcançando assim uma boa posição no mercado.

O fenômeno da formação dos grupos empresariais torna-se recorrente devido à globalização, que propiciou as trocas de insumos necessários à produção e de capital para financiar as atividades empresariais. Isto ocorreu, em parte, pelo aumento da complexidade da estrutura societária das entidades, permitindo que a mesma sociedade empresária atue em diferentes segmentos de negócios.

9 BECHO, Renato Lopes. Responsabilidade tributária de terceiros. São Paulo: Saraiva, 2014, p. 101.

A legislação trabalhista foi a primeira a tratar sobre os grupos econômicos, através da Consolidação das Leis Trabalhistas (CLT). Em seu art. 2º, § 2º¹⁰, prevê que as empresas são solidariamente responsáveis pelo cumprimento das obrigações empregatícias quando atuarem no controle ou administração de outra, de modo a constituir um grupo de empresas.

Analisando-se o grupo econômico sob a ótica do direito societário, percebe-se que há primeiramente o grupo econômico de direito, isto é, aquele devidamente constituído de acordo com as normas empresariais, especificamente de acordo com os arts. 265 a 278 da LSA, em que haverá uma sociedade controladora e, respectivamente abaixo, outras sociedades controladas por ela.

A sociedade controlada pode ser definida nos termos do art. 243, § 2º, da LSA. Considerando-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. Sendo assim, a existência desse tipo de grupo econômico é de conhecimento público, haja vista que sua constituição se encontra devidamente registrada no órgão competente.

No entanto, observa-se a existência de grupos econômicos formados com a inobservância das regras previstas na LSA, situações em que surgem os denominados grupos econômicos de fato.

Os grupos econômicos de fato encontram previsão nas legislações trabalhista, previdenciária e tributária. Configura-se sua formação quando duas ou mais empresas têm coincidência de direção, controle ou administração resultando na existência de um grupo de empresas controladas, portanto, pelas mesmas pessoas físicas.

Nessa modalidade de grupo econômico não existe a formação do grupo devidamente registrada no órgão competente, mas advém da participação que uma sociedade possui no capital social de outra, sem que haja, repita-se, qualquer formalidade entre elas.

Para que haja o grupo econômico de fato, a participação de uma empresa sobre a(s) outra(s) deve ser significativa, mas não tão significativa a ponto de controlá-la. Apesar de a lei não definir o *quantum* de participação em que ocorre essa situação, presume-se que toda vez que a participação ultrapassar dez por cento, o cenário do grupo econômico estará instaurado.

10 “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.

[...]

§ 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.”

Porém, ressalta-se que essa presunção não é absoluta, tendo em vista que podem ocorrer situações em que, apesar de uma participação inferior, uma empresa tenha grande influência sobre outras. A “influência significativa” pode ser caracterizada toda vez que a empresa investidora participe e tenha efetivo poder nas decisões políticas financeiras ou operacional da investida, todavia sem ser controladora da mesma. Desta forma, este conceito de influência é dado de forma subjetiva, sendo examinado caso a caso, constatando a sua existência ou não em situações concretas. Assim, este conceito subjetivo é definido por exclusão, ou seja, se a sociedade possui um investimento que não confira controle e que não seja especulativo, presume-se que seja um investimento em sociedade coligada. A empresa coligada encontra previsão legal no art. 243, § 1º, da LSA¹¹, sendo aquela que está vinculada a uma ou mais empresas e todas se sujeitam à mesma relação de controle por pertencerem, por óbvio, ao mesmo grupo econômico.

Tal presunção também é dada, pelo § 5º, do art. 243 da LSA¹², se a investidora detiver vinte por cento ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.

O grupo econômico também foi explicitado no Código de Defesa do Consumidor (CDC), criado a partir da Lei n. 8.078 de 1990, em seu art. 28¹³, que dispõe a possibilidade de desconstituir a personalidade jurídica da empresa quando esta atuar com “abuso de direito, excesso de poder, infração de lei, fato ou ato ilícito ou violação dos estatutos ou contrato social” de maneira a afetar o consumidor de seus produtos e serviços, hipótese na qual permite-se que outras empresas agregadas ao conglomerado empresarial sejam responsabilizadas pela obrigação de maneira subsidiária.

Cabe ressaltar ainda que a Lei n. 12.529/2011 (Lei de Defesa da Concorrência) trata do tema iniciando em seu art. 33¹⁴, imputando responsabilidade solidária às empresas integrantes de grupo econômico toda vez que uma delas praticar alguma infração à ordem econômica, resguardada pela lei.

O conceito de grupo econômico para o CADE é mais amplo em comparação ao elencado pelo direito societário. Isso se dá porque o órgão considera outros fatores para caracterizar o grupo econômico, além da legislação societária vigente. Nesse sentido, o CADE analisa o

11 “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.”

12 “§ 5º É presumida influência significativa quando a investidora for titular de 20% (vinte por cento) ou mais do capital votante da investida, sem controlá-la.”

13 “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.”

14 “Art. 33. Serão solidariamente responsáveis as empresas ou entidades integrantes de grupo econômico, de fato ou de direito, quando pelo menos uma delas praticar infração à ordem econômica.”

cenário no qual as empresas integrantes do grupo econômico atuam a fim de constatar a existência de atos de concentração que existam em arrepio à Lei de Concorrência ou à prática de infrações ao direito concorrencial.

Sendo assim, percebe-se uma semelhança entre os conceitos apresentados por diferentes ramos do direito, uma vez que apresentam pontos comuns em suas definições.

Como demonstrado, verifica-se que o grupo econômico sempre estará configurado quando houver uma ou mais empresas e, dentre elas, uma exerça influência relevante sobre as demais subordinadas e, até mesmo, considerando o âmbito concorrencial e consumerista, permite-se a responsabilização solidária quando agir contra os bens tutelados por estes ramos específicos.

Contudo, não se tem uma definição do tema no direito tributário, o que faz com que o intérprete se socorra às outras legislações para verificar a existência ou não do grupo econômico diante de um caso concreto.

4.2. Personalidade jurídica autônoma das empresas

Conforme explanado no tópico anterior, o conglomerado econômico forma-se a partir da união de duas ou mais empresas. Desta forma, insta salientar que cada empresa é formada, de acordo com as normas empresariais, sob uma determinada modalidade de sociedade.

Existem no direito pátrio diversas formas de sociedades: simples, comandita simples, nome coletivo, limitada, anônima, comandita por ações, coligada, cooperativas etc. Cada espécie societária apresenta suas particularidades relacionadas à responsabilidade dos sócios, dentre outros aspectos.

O conceito de empresa pode ser encontrado no art. 966 do Código Civil, que a define como sendo “a atividade econômica organizada para a produção ou a circulação de bens ou de serviços”, esta atividade, por sua vez, será exercida pelo empresário.

Desta maneira, quando presente a atividade econômica organizada visando produzir e circular bens ou serviços, exercida por uma pessoa física ou mais, atribui-se à empresa personalidade jurídica a partir da qual passa a ser capaz de contrair obrigações, passando a ser sujeito de direitos e deveres. Há que se dizer que a personalidade jurídica é adquirida através da inscrição do ato constitutivo – contrato ou estatuto social – no órgão competente, na forma da lei.

Isto posto, pode-se concluir que sempre que houver um grupo econômico, este é formado por um conglomerado de empresas que possuem cada qual sua própria personalidade jurídica e, por conseguinte, cada uma detém seus respectivos créditos e débitos oriundos de suas relações jurídicas firmadas.

4.3. Responsabilidade do grupo econômico perante débito fiscal de uma empresa integrante: posicionamento da jurisprudência administrativa e judicial

Na alvorada do direito empresarial, a regra das empresas era a responsabilidade ilimitada, de modo que o sócio arcaria plenamente com os débitos que exorbitassem o patrimônio da empresa para a satisfação da dívida.

Entretanto, a possibilidade do insucesso profissional acabava por obstar um empreendedor que desejasse ingressar no ramo empresarial por receio de seu patrimônio ser atingido pela dívida do negócio desenvolvido.

O Brasil adotou e permanece vigente o modelo em que o sócio não responde pelas dívidas da empresa em regra, garantindo ao empreendedor maior segurança no investimento e desenvolvimento da atividade.

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.

Nessa linha de raciocínio, passa-se à análise quanto à possibilidade de imputar um débito de uma empresa integrante de um determinado grupo econômico ao de outra empresa coligada.

Essa prática adveio da percepção de que o redirecionamento de um débito a um sócio não tem sido eficaz em todos os processos, buscando-se outras alternativas para alcançar a quitação dos mesmos.

No entanto, esta conduta que está sendo praticada cotidianamente não encontra respaldo legislativo e baseia-se em pleitos da Receita Federal, no âmbito administrativo, com a devida autorização do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), bem como da Fazenda Pública sucedidos do competente deferimento judicial.

Primeiramente, percebe-se que o redirecionamento de um débito tributário à uma empresa apenas por estar no mesmo grupo econômico de outra integrante do mesmo grupo econômico ao que pertence viola o princípio da legalidade, uma vez que determina regras de responsabilidade a um terceiro sem que haja uma lei prevendo essa possibilidade.

Ademais, ainda que se proceda a responsabilidade de uma empresa sobre os débitos de outra deve-se comprovar determinados requisitos, sendo fundamental que de princípio se comprove a existência de um conglomerado econômico.

As decisões do CARF têm demonstrado, majoritariamente, os seguintes entendimentos:

“Assunto: Imposto sobre a Renda de Pessoa Jurídica – IRPJ

Ano-calendário: 2012

Lançamento. Nulidade. Inocorrência.

Não há que se falar em nulidade quando o lançamento observa todos os requisitos previstos no artigo 142 do CTN e no artigo 59 do Decreto nº 70.235/72.

Responsabilidade tributária. Art. 124, I, do CTN. Interesse comum. Cabimento.

Cabe a imposição de responsabilidade tributária em razão do interesse comum na situação que constitui fato gerador da obrigação principal, nos termos do art. 124, I, do CTN, quando demonstrado, mediante conjunto de elementos fáticos convergentes, que os responsabilizados não apenas ostentavam a condição de sócios de fato da autuada, como estabeleceram entre ela e outras empresas de sua titularidade atuação negocial conjunta.

Responsabilidade tributária de sócios-administradores

São responsáveis pelos créditos tributários lançados, com base no art. 135, III, do CTN, os sócios-administradores que comprovadamente atuaram na prática das infrações tributárias apuradas, tendo como consequência o esvaziamento do patrimônio da empresa.

Responsabilidade por sucessão. Comprovação. Universalidade dos bens. Inocorrência.

A falta de comprovação da aquisição, requisito necessário para imputação da responsabilidade solidária por sucessão, implica na exclusão do imputado do polo passivo da obrigação tributária.

Responsabilidade solidária. Grupo econômico.

A comprovação de existência de grupo econômico, embora possa ser apta a gerar efeitos nas esferas societária e trabalhista, por exemplo; não pode, isoladamente, gerar efeitos na seara tributária tendo em vista a necessidade de adequação ao tipo legal que, neste caso, determina a existência de interesse comum.

Multa de ofício. Ofensa aos princípios constitucionais.

O CARF não é competente para se pronunciar sobre a inconstitucionalidade de lei tributária.” (CARF, Processo n. 19515.720596/2016-61, 1ª Seção, Rel. Maria Lucia Miceli, j. 20.11.2018)

“Assunto: Contribuições Sociais Previdenciárias

Período de apuração: 01/01/2011 a 31/12/2011

Sujeição passiva solidária. Infração à lei. Grupo econômico.

Os sócios administradores que agem com infração à lei são responsáveis solidários pelo crédito tributário constituído.

As empresas que têm interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal e integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes da lei de custeio previdenciário.

Alegações de nulidade.

O lançamento que observa as disposições da legislação para a espécie não incorre em vício de nulidade.

Alegações de inconstitucionalidade.

A instância administrativa não é competente para apreciar alegações de inconstitucionalidade das normas inseridas no ordenamento jurídico nos termos da Súmula CARF n. 2.

Representação fiscal para fins penais.

A DRJ é incompetente para apreciar pedidos relacionados à Representação Fiscal para Fins Penais.

Glosa de compensação em GFIP. Inexistência de comprovação do direito creditório. A compensação declarada nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs pelo sujeito passivo deve ser objeto de glosa se não comprovada a existência do direito creditório.

Multa de mora.

Os débitos para com a União, decorrentes de tributos e contribuições administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, não pagos nos prazos previstos na legislação específica, serão acrescidos de multa de mora, calculada à taxa de trinta e três centésimos por cento, por dia de atraso, limitada a vinte por cento.

Multa isolada por compensação indevida.

É cabível a aplicação da multa isolada na hipótese de compensação indevida, quando constatada falsidade da declaração apresentada pelo sujeito passivo.

Contribuições destinadas a outras entidades e fundos.

A empresa está obrigada ao recolhimento das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, incidentes sobre a remuneração a segurados empregados, lançadas de ofício por não terem sido declaradas nas Guias de Recolhimento do FGTS e Informações à Previdência Social – GFIPs.

Multa qualificada.

A identificação de uma ou mais hipóteses previstas nos artigos 71 a 73 da Lei nº 4.502/1964 motiva a aplicação da multa de ofício duplicada.” (CARF, Processo n. 19515.721843/2012-13, 1ª Seção, Rel. Alexandre Evaristo Pinto, j. 11.09.2018)

Na esfera judicial, o Superior Tribunal de Justiça (STJ) consolidou o entendimento no sentido de que não pode haver responsabilidade solidária entre as empresas sem que as responsabilizadas tenham participado da situação que ocasionou o fato gerador, norteando as decisões de outros tribunais:

“Processual civil e tributário. Agravo regimental no agravo em recurso especial. Execução fiscal. ISS. Sujeição passiva. Arrendamento mercantil. Grupo econômico. Solidariedade. Verificação. Impossibilidade. Súmula 7/STJ.

1. “Na responsabilidade solidária de que cuida o art. 124, I, do CTN, não basta o fato de as empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico, o que por si só, não tem o

condão de provocar a solidariedade no pagamento de tributo devido por uma das empresas' (HARADA, Kiyoshi. 'Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador') (AgRg no Ag 1.055.860/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, julgado em 17.2.2009, DJe 26.3.2009).

2. 'Para se concluir sobre a alegada solidariedade entre o banco e a empresa de arrendamento para fins de tributação do ISS, seria necessária a reapreciação do contexto fático-probatório, providência inadmissível em sede de recurso especial, consoante a Súmula 7/STJ' (AgRg no AREsp 94.238/RS, Rel. Ministro Arnaldo Esteves Lima, Primeira Turma, DJe 16/10/2012). No mesmo sentido: AgRg no Ag 1.415.293/RS, Rel. Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, Primeira Turma, DJe 21/09/2012.

3. Agravo regimental não provido." (STJ, AgRg no AREsp n. 603.177/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 19.03.2015)

Extrai-se dos julgados supracitados que a responsabilização de grupos econômicos com respaldo no art. 124, inciso I, do CTN encontra limitações já que o simples fato de uma empresa pertencer ao grupo econômico não justifica o redirecionamento da cobrança. Além disso, a mera coincidência de comando de gestão não representa hipótese de interesse comum.

Depreende-se que é fundamental que se verifique a existência de direitos e deveres comuns entre pessoas que ocupam o mesmo lado de uma relação jurídica privada que culminou no fato gerador do tributo, isto é, exige-se a efetiva participação na hipótese de incidência tributária.

A possibilidade do redirecionamento do débito fiscal dentro de um conglomerado econômico originou um cenário de insegurança às empresas que fazem parte deste, uma vez que, eventualmente podem ser responsabilizadas solidariamente por débitos que sequer têm conhecimento da origem e não auxiliaram de modo efetivo a realização do fato imponível da obrigação. Dessa maneira, o STJ, em suas decisões, tem se posicionado buscando oferecer uma delimitação nessa prática que muitas vezes é efetuada sem que haja ao menos prova cabal da existência de grupo econômico. Além disso, entende-se que o Fisco deve comprovar que as empresas possuam interesse comum que pode ser verificado quando as empresas atuam conjuntamente para a realização do fato gerador.

Portanto, conclui-se que o interesse comum não pode ser analisado genericamente. Para interpretação da norma, deve-se utilizar da hermenêutica jurídica e enxergá-la como parte de um todo, buscando a essência e o propósito da norma, visto que, conforme explanado, os grupos econômicos são formados com o intuito de que as empresas integrantes conquistem uma boa posição no mercado e, logicamente, terão interesse no desenvolvimento do grupo como um todo.

5. MANIFESTAÇÕES DA RECEITA FEDERAL DO BRASIL QUANTO À RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

A responsabilidade tributária dos grupos econômicos foi pacificada por meio do julgado do STJ supracitado, mas, no ano de 2018, o tema voltou a ter grande destaque devido à especial atenção dada pela Receita Federal do Brasil, notadamente pela realização de consulta pública¹⁵ para a elaboração da Instrução Normativa n. 1.862/2018 – que versa sobre procedimento de imputação no âmbito administrativo federal – e pela publicação do Parecer Normativo COSIT n. 04/2018, que trata dos critérios para aplicação da responsabilidade tributária com base no interesse comum disposto no art. 124, inciso I, do CTN.

Embora o referido Parecer chame atenção por expandir as hipóteses de responsabilização de terceiros, na medida que não há limitação somente para sócios e para quem exercia poderes de gestão, podendo-se ampliar para sócios ocultos e aqueles que efetivamente participaram do ato ilícito, ou seja, pessoas que concorreram para execução do ato ilícito, limita-se o presente estudo às disposições concernentes aos grupos econômicos.

O Parecer Normativo merece elogios ao pretender uniformizar o entendimento do órgão e transparecer aos contribuintes quais as hipóteses que ensejam a responsabilidade tributária nos grupos econômicos.

Inicialmente, explicitou-se no referido parecer que o “interesse comum” trata-se de um conceito indeterminado que deve ser entendido como pessoas que atuam conjuntamente no ato que constitui o fato gerador atrelado ao princípio constitucional tributário da capacidade contributiva com nexos causal. Ressalta-se que o mero interesse econômico não atrai responsabilidade.

A Receita Federal afirma que não é a mera constituição de um grupo econômico que enseja a imputação de responsabilidade solidária, mas o abuso da personalidade jurídica com inobservância à autonomia patrimonial das companhias que integram o grupo econômico.

Na mesma linha do entendimento do STJ, o Parecer Normativo assevera que o interesse comum é relacionado com um vínculo jurídico tributário e não o mero interesse econômico no adimplemento da obrigação tributária:

“Não é qualquer interesse comum que pode ensejar a aplicação do disposto no inciso I do art. 124 do CTN. O interesse deve ser no fato ou na relação jurídica relacionada ao fato jurídico tributário, como visto acima. Assim, o mero interesse econômico, sem comprovação do vínculo com o fato jurídico tributário (incluídos os atos ilícitos

15 Disponível em: <<http://idg.receita.fazenda.gov.br/sobre/consultas-publicas-e-editoriais/consulta-publica/arquivos-e-imagens/consulta-publica-rfb-no-07-2018.pdf>>. Acesso em: 23 jan. 2019.

a ele vinculados) não pode caracterizar a responsabilização solidária, não obstante ser indício da concorrência do interesse comum daquela pessoa no cometimento do ilícito.”

O parecer trata especificamente sobre o grupo econômico irregular, embasando tal conceito nas disposições da LSA, enfatizando que a responsabilização é possível quando há abuso de personalidade jurídica com inobservância da autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas que detenham direção única:

“Desta feita, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica de pessoa jurídica, a qual existe apenas formalmente, uma vez que inexistente autonomia patrimonial e operacional. Nesta hipótese, a divisão de uma empresa em diversas pessoas jurídicas é fictícia. A direção e/ou operacionalização de todas as pessoas jurídicas é única. O que se verifica nesta hipótese é a existência de um grupo econômico irregular, terminologia a ser utilizada no presente Parecer Normativo.”

Dessa forma, verifica-se que, para ensejar responsabilidade tributária do grupo econômico irregular, é fundamental a existência do binômio (i) abuso de personalidade jurídica da empresa; e (ii) inexistência de autonomia patrimonial e operacional.

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.

Depreende-se do parecer, os atos ilícitos que podem ensejar a responsabilização solidária são: (i) abuso da personalidade jurídica em que se desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas mediante direção única (“grupo econômico irregular”); (ii) evasão e simulação e demais atos deles decorrentes, notadamente quando se configuram crimes; (iii) abuso de personalidade jurídica pela sua utilização para operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador, isto é, o planejamento tributário abusivo.

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

Conclui-se que, restando comprovado o interesse comum em um fato jurídico tributário por grupo econômico ou abuso de personalidade jurídica, será possível responsabilizar pessoa jurídica integrante do grupo econômico cuja personalidade é utilizada somente para cometimento de atos (lícitos e ilícitos) vinculados ao fato jurídico tributário por sócios em comum ou outra empresa controladora ou coligada.

Destaque-se que é possível extrair uma série de pontos positivos do Parecer Normativo como (i) a uniformização do entendimento sobre responsabilização com base no interesse comum do art. 124, inciso I, do CTN com o propósito de conferir maior segurança jurídica aos contribuintes; (ii) a necessidade de provas concretas para o redirecionamento da cobrança; e (iii) o não cabimento de responsabilização geral, mas a necessidade de um nexo causal com a obrigação tributária.

Dessa forma, embora a Receita Federal tenha observado o entendimento da jurisprudência para conferir maior segurança aos contribuintes, visto que o Parecer Normativo vincula toda a atividade fiscal e pode significar uma uniformidade no tratamento de cobranças dos grupos econômicos, a possibilidade de responsabilização devido a abuso de personalidade ampliou a hipótese prevista no art. 124, inciso I, do CTN.

6. CONCLUSÃO

Diante de um débito da empresa, é fundamental que se busque a satisfação do crédito tributário dela própria e, se infrutífera, deve-se buscar outros meios para o cumprimento, sendo assim, uma responsabilização subsidiária.

Nesse sentido, observamos 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 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 cobro.

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.

7. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 20. ed. São Paulo: Saraiva, 2014.

ARAÚJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; e VERGUEIRO, Camila Campos. *Responsabilidade tributária*. São Paulo: RT, 2017.

BALDASSO, Camila. Conceito de grupo econômico para fins tributários. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/conceito-de-grupo-economico-para-fins-tributarios-30062017>>. Acesso em: 28 dez. 2018.

BALEIRO, Aliomar; e DERZI, Misabel Abreu Machado. *Direito tributário brasileiro – CTN comentado*. 14. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilização tributária de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 221. São Paulo: Dialética, 2014.

_____. *Responsabilidade tributária de terceiros*. São Paulo: Saraiva, 2014.

_____. *Sujeição passiva e responsabilidade tributária*. São Paulo: Dialética, 2000.

BRASIL. Código Tributário Nacional. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm>. Acesso em: 04 jan. 2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 19515.721843/2012-13, 1ª Seção, Rel. Alexandre Evaristo Pinto, j. 11.09.2018. Disponível em:

<file:///C:/Users/Ana%20Fl%C3%A1via/Downloads/Decisao_19515721843201213.PDF>.

Acesso em: 15 jan. 2019.

_____. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Processo n. 19515.720596/2016-61, 1ª Seção, Rel. Maria Lucia Miceli, j. 20.11.2018. Disponível em: <file:///C:/Users/Ana%20Fl%C3%A1via/Downloads/Decisao_19515720596201661%20(1).PDF> . Acesso em: 15 jan. 2019.

_____. Constituição Federal. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm>. Acesso em: 06 jan. 2019.

_____. Lei das Sociedades Anônimas. Disponível em: <http://www.planalto.gov.br/Ccivil_03/leis/L6404consol.htm>. Acesso em: 04 jan. 2019.

_____. Parecer Normativo COSIT n. 4, de 10 de dezembro de 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=97210&visao=anotado>. Acesso em: 04 jan. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça. AgRg no AREsp n. 603.177/RS, Rel. Min. Benedito Gonçalves, j. 19.03.2015. Disponível em: <https://ww2.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ITA&sequencia=1392292&num_registro=201402744157&data=20150327&formato=PDF>. Acesso em: 15 jan. 2019.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito tributário* – fundamentos jurídicos de incidência. 10. ed. São Paulo: Saraiva, 2015.

_____. *Curso de direito tributário*. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 16. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2018.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário* – Constituição e Código Tributário Nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

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

DE GIOIA, Fulvia Helena. *Responsabilidade de terceiros na relação jurídica tributária*: extensão e limites do disposto nos artigos 134 e 135 do Código Tributário Nacional. Direito tributário contemporâneo – estudos em homenagem a Luciano Amaro. 1. ed. São Paulo: Saraiva, 2013. v. 1.

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

_____. Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: aumento de arrecadação em detrimento da legalidade? Disponível em: <<http://www.fiscosoft.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicos-aumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>>. Acesso em: 19 jan. 2018.

_____. Grupo econômico e responsabilidade tributária. Disponível em: <<https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/grupo-economico-e-responsabilidade-tributaria-06112017>>. Acesso em: 22 jan. 2019.

ICHIHARA, Yoshiaki. *Direito tributário*. atualizado até EC 85/15 e LC 149/15. 19. ed. São Paulo: Atlas, 2015.

MACHADO, Hugo de Brito. A solidariedade na relação tributária e a liberdade do legislador no art. 124, II, do CTN. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 195. São Paulo: Dialética, 2011.

MARTINS, Ives Gandra. Grupos econômicos e responsabilidade tributária. *Revista Dialética de Direito Tributário* n. 236. São Paulo: Dialética, 2015.

NUÑEZ, Leonardo; e ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Responsabilidade tributária de grupos econômicos gera incertezas. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2015-jun-09/responsabilidade-tributaria-grupos-economicos-gera-incertezas>>. Acesso em: 22 jan. 2019.

PAULSEN, Leandro. *Responsabilidade e substituição tributárias*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2014.

PONTES, Helenilson Cunha. O planejamento tributário na visão da Receita Federal (PN COSIT 4/18). Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-mai-01/consultor-tributario-planejamento-tributario-visao-receita-federal-pn-cosit-418>>. Acesso em: 01 out. 2019.

QUEIROZ, Luís Cesar Souza de. *Sujeição passiva tributária*. Rio de Janeiro: GZ Editora, 2017.

TÔRRES, Heleno Taveira; e QUEIROZ, Mary Elbe. *Desconsideração da personalidade jurídica em matéria tributária*. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário*. Rio de Janeiro: Renovar, 2008.

YAMASHITA, Douglas. *Direito tributário: uma visão sistêmica*. São Paulo: Atlas, 2014.