

RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA: CONSIDERAÇÕES SOBRE A APLICAÇÃO DO ART. 124, INCISO I, DO CTN AOS GRUPOS ECONÔMICOS

SOLIDARY TAX LIABILITY: CONSIDERATIONS ON THE APPLICATION OF ARTICLE 124, ITEM I, OF THE CTN TO ECONOMIC GROUPS

Giorgio Eduardo Bonezzi¹

Resumo: O presente artigo tem como objetivo analisar a aplicação do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, em que se encontra a previsão legal de responsabilização solidária das pessoas que tenham interesse comum no fato tributável relativamente à obrigação principal. Nesse sentido, o foco do estudo se dirige à definição do conceito de “interesse comum” para fins de responsabilização solidária no caso de identificação de grupo econômico. Serão abordados os aspectos legais e doutrinários quanto ao tema, bem como os entendimentos do TRF4.

Palavras Chave: Responsabilidade tributária; responsabilidade solidária; interesse comum; grupo econômico; CARF²; TRF4³.

Abstract: The purpose of this article is to analyze the application of article 124, item I, of the national Tax Code, which provides for the solidary liability of persons who have common interest in the taxable event regarding the main obligation. In this sense, the focus of the study is on deafening the concept of “common interest” for the purposes of solidary liability in the case of identifying an economic group. The legal

¹ Bacharel em direito pela Universidade Federal do Rio Grande - FURG. Pós-graduando em jurisdição federal pela Escola Superior da Magistratura Federal de Santa Catarina - ESMAFESC. Advogado tributarista.

² Conselho Administrativo de Recursos Fiscais.

³ Tribunal Regional Federal da 4ª Região.

and doctrinal aspects of the subject will be addressed, as well as the understanding of the TRF4.

Keywords: Tax liability; solidary liability; common interest; economic group; TRF4.

1. Introdução

O objetivo do presente estudo é analisar a aplicação da responsabilidade solidária, em termos de direito tributário, prevista no art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional quando diante da formação de grupo econômico.

Nesse contexto, interessa à pesquisa definir as diferentes modalidades de responsabilidade tributária presentes no ordenamento jurídico brasileiro para, após, situar a responsabilidade solidária, sua previsão normativa e suas hipóteses de aplicação.

Delineada a moldura legal relativamente à responsabilidade tributária solidária e suas diferentes configurações, passar-se-á às considerações quanto à definição de grupo econômico, tanto a partir das previsões constantes na legislação de outras áreas do direito, como o direito do trabalho, quanto das explicações exaradas pela Receita Federal do Brasil em suas instruções normativas e soluções de consulta.

Assim, tendo como fundamento as construções legais, doutrinárias e administrativas quanto ao tema em exame, será possível analisar os entendimentos sedimentados pelo Tribunal Regional Federal do 4ª Região - TRF4, no que tange aos requisitos essenciais (ou preponderantes) para a aplicação da responsabilidade tributária em caso de formação de grupo econômico, nos termos do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional.

À título de considerações finais, além do estímulo à continuidade das pesquisas referentes a esse importante tema, serão apresentadas conclusões parciais no sentido de que não é suficiente a demonstração do interesse comum na realização do fato imponible, nem tampouco a mera

formação de grupo econômico, em termos de eventos tributáveis, para que seja aplicada a responsabilidade solidárias às pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico, devendo-se, inexoravelmente, demonstrar-se a participação na ocorrência do fato gerador, bem como a consecução das atividades empresariais a partir de um comando único e hierarquizado.

No que diz respeito à metodologia, aplicar-se-á o método dedutivo, a partir dos preceitos normativos fixados na legislação de regência, nas construções doutrinárias e nos entendimentos dos tribunais administrativos e judiciais com competência para decidir sobre a matéria. Ainda, empregar-se-á, no correr do texto, a terceira pessoa do singular, de modo a garantir a impessoalidade na explanação e defesa da pesquisa, muito embora seja certo e bem sabido que é sempre a primeira pessoa quem fala.

2. A REGRA MATRIZ DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA, CARACTERÍSTICAS E CONSEQUENTE

Inicialmente, para fins de fundamentação da análise que se seguirá quanto ao consequente da regra de responsabilidade no caso específico do art. 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, impõe-se situar a norma de responsabilidade dentro das normas gerais de direito tributário.

Desse modo, é importante caracterizar a regra matriz de incidência tributária, da qual advém, diante de um fato tributável, a regra concreta e individual e seu consequente - a delimitação e quantificação da obrigação principal -, e a regra de responsabilidade.

Como ensina Paulo de Barros Carvalho, a regra matriz de incidência tributária funciona como um descritor de determinado fato do mundo da vida que possui a capacidade de ensejar a aplicação de uma regra tributária. É composta, nesse sentido, por uma hipótese de incidência⁴ (um verbo no

⁴ “Tratando-se de entidades lógicas que estão presentes ali onde houver norma jurídica de qualquer espécie, tanto faz chamarmos de hipótese, *antecedente*, *suposto*, *antessuposto* ou *pressuposto* à previsão fática, pois todos esses vocábulos têm a chancela dos mais renomados cultores da Teoria Geral do Direito. Há de significar, sempre, a descrição normativa de um evento que, concretizado no nível das realidades materiais e relatado no antecedente da norma individual e concreta, fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência.” CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 32 ed. São Paulo: Noeses, 2022. p. 283.

infinitivo somado a um complemento), pela descrição de um fato gerador, pela definição da base de cálculo e pela alíquota correspondente.⁵

Em suma, sintetizando o pensamento do citado autor, a regra matriz de incidência tributária *descreve* as condições mínimas e necessárias para que se faça nascer uma obrigação tributária. Estabelece, para colocar nos termos da teoria do mestre tributarista, o mínimo irreduzível do deôntico.⁶

Porquanto seja indispensável a fundamentação da teoria apresentada para que se viabilize a posterior análise da legislação e jurisprudência sobre a matéria, cabe apontar para os três elementos que compõem a regra matriz de incidência tributária, a partir dos quais será possível definir a relação jurídica tributária, seu conseqüente, tal qual diferenciá-la da norma de responsabilidade.

Em termos gerais, a regra matriz de incidência tributária é composta pelo elemento material, espacial e temporal. Por essa perspectiva, o elemento material diz respeito às características de determinada conduta para que seja subsumida à norma tributária: caracteriza-se pela junção de um verbo no infinitivo a um complemento - por exemplo: “auferir renda”, elemento material do imposto de renda⁷.

Ainda, a dimensão espacial se refere ao local onde se considera ocorrido o evento tributável, não se confundindo com vigência territorial do ente tributante. Por fim, o elemento temporal, nada se referindo à data de pagamento do tributo, descreve o momento da incidência do tributo.

De tal modo, do elemento material da regra matriz de incidência tributária extrai-se o fato jurídico tributário, ao que se denomina fato gerador ou fato imponible, nos termos do art. 116, incisos I e II do Código Tributário Nacional⁸. Retomar-se-á novamente esse ponto mais adiante, ao se considerar

⁵ _____.

⁶ _____.

⁷ Art. 153, inciso II, da Constituição Federal e art. 43, inciso I, do Código Tributário Nacional.

⁸ Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

a participação de empresas de um mesmo grupo econômico na consumação do fato gerador.

Até este momento do texto, descreveu-se e caracterizou-se a regra matriz de incidência tributária naquilo que possui de elemento antecedente, isto é, descriptor das condições mínimas para a existência da relação jurídica tributária (hipótese de incidência e fato gerador).

Outro aspecto de suma relevância para a análise da matéria é o elemento *consequente* da regra matriz de incidência, o qual se subdivide no critério pessoal e no critério quantitativo.⁹ Nessa situação, destaca-se a *prescrição* das características da relação jurídica tributária.

O critério quantitativo se refere ao elemento material anteriormente descrito, a partir do qual se estabelecerá a dimensão da grandeza que servirá de base para a incidência do tributo, sendo a alíquota a parcela mensurável da referida base de cálculo a partir da qual se procederá à tributação.

Já o critério pessoal diz respeito aos sujeitos que integram a relação jurídica tributária. Nas palavras de Paulo de Barros Carvalho:

Tecendo considerações sobre a relação jurídica, tocamos, reiteradamente, nas entidades que lhe são vida e em função de que, afinal de contas, existe: os sujeitos do vínculo, isto é, as pessoas que se acham atreladas, uma à outra, com vistas ao objeto, que é a prestação. Os conceitos emitidos a propósito do liame abstrato, de cunho patrimonial ou não, parecem suficientes para que cheguemos a ver duas ou mais pessoas, com interesses formalmente antagônicos, que se encontram ligadas perante o direito, para a obtenção de certos objetivos que a ordem jurídica persegue.¹⁰

Nesse sentido, é a partir da análise do critério pessoal que se pode aferir a legitimidade da sujeição passiva, isto é, a relação daquele que tem o

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.(Código Tributário Nacional).

⁹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 32 ed. São Paulo: Noeses, 2022.

¹⁰ _____, p. 334-335.

dever de adimplir a obrigação tributária - ou seja, de satisfazer o direito subjetivo do credor - com o fato jurídico tributável.

Diante disso, tem-se que o contribuinte - um dos sujeitos passivos possíveis - é aquele que realiza o fato descrito na hipótese de incidência, submetendo-se, portanto, à tributação¹¹. Possui uma relação, ademais, pessoal e direta com o fato gerador.

Importa destacar, contudo, que a caracterização do contribuinte não depende apenas de sua relação pessoal e direta com o fato gerador, mas também de sua capacidade tributária passiva, isto é: de figurar no polo passivo da relação obrigacional tributária.

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente.¹²

Não sendo o contribuinte, o sujeito passivo de determinada relação jurídica tributária o será, então, o *responsável tributário*: o terceiro que, não tendo praticado o fato gerador, é chamado a adimplir o direito subjetivo do sujeito ativo por determinação expressa de lei, nos termos do art. 121, parágrafo único, inciso II, do Código Tributário Nacional.

Cumpra sublinhar que no presente trabalho se está a abordar a obrigação jurídica tributária principal, única de jaez verdadeiramente patrimonial, e não dos deveres instrumentais, aos quais chama-se 'obrigações acessórias'.

Enfim, traçou-se todo o percurso de análise da regra matriz de incidência tributária, bem como seus elementos e consequências, para, distinguindo-se entre *contribuinte* e *responsável*, situar a responsabilidade tributária no contexto da relação jurídica tributária.

¹¹ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 32 ed. São Paulo: Noeses, 2022, p.172.

¹² FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, São Paulo: Noeses, 2005, p. 29-30.

Feito isso, cabe agora considerar e definir a responsabilidade tributária solidária, bem como suas hipóteses de aplicação previstas no Código Tributário Nacional para, posteriormente, poder-se analisar especificamente a responsabilidade solidária prevista no art. 124, inciso I, do CTN.

2.1 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

Como destacado no tópico anterior, o responsável é terceira pessoa, alheio, nesse sentido, à ocorrência do fato gerador a partir do qual se procederá à exação de determinado tributo quando a lei expressamente assim determinar.

No ordenamento jurídico brasileiro, compete à lei complementar estabelecer as normas gerais em matéria tributária, tal qual a definição dos tributos, especificação da base de cálculo, dos contribuintes, da obrigação, do lançamento, do crédito, etc., na forma do art. 146, inciso III, alíneas 'a' e 'b', da Constituição Federal.

Dessa maneira, tem-se que o Código Tributário Nacional, muito embora editado na qualidade de lei ordinária, foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988 como sendo materialmente uma lei complementar, na forma da volumosa jurisprudência dos tribunais superiores.

Por esse prisma, observa-se que estipulou, em seu art. 121, parágrafo único e incisos, as duas possibilidades de sujeição passiva quanto à obrigação jurídica tributária principal, nos seguintes termos:

“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.”¹³

E tal acontece por diferentes razões. Nas palavras do doutrinador André M. Darzé:

¹³ Código Tributário Nacional.

A instituição de norma de responsabilidade visa, invariavelmente, alcançar um dos três objetivos fundamentais: i. punir o responsável (sanção); ii. viabilizar a arrecadação (necessidade); ou iii. simplificar a arrecadação (interesse).¹⁴

Concorda com o supracitado também o doutrinador Luciano Amaro, ao prescrever que as razões para definição de um terceiro como obrigado pela relação jurídica tributária decorre tanto da necessidade (por exemplo, da eleição da fonte pagadora como responsável pela retenção do IRRF de rendimentos de não residentes no Brasil) quanto da conveniência do fisco, de modo a garantir a eficiência e a eficácia da tributação¹⁵.

Nesse sentido, pela própria definição de sujeito passivo direto (contribuinte) da obrigação tributária principal pode-se chegar, por exclusão, à definição do sujeito passivo indireto (o responsável), no ponto em que, inversamente ao que acontece com aquele, possui uma relação 'indireta' e 'não' pessoal com o fato gerador da obrigação principal.

É importante destacar que, muito embora a relação do responsável com o fato gerador da obrigação principal não seja pessoal e direta, pois senão seria o próprio contribuinte, deve manter, invariavelmente, vinculação com a ocorrência do fato gerador, como impõe o art. 128 do CTN¹⁶.

Esse é um ponto importante de se levar em consideração especialmente no que diz respeito ao objeto do presente estudo, pois será relevante para determinar o momento da incidência e o contorno da regra de responsabilidade relativamente ao previsto no inciso I do art. 124 do CTN.

Por essa perspectiva, muitas são as formas em que se pode configurar a sujeição passiva indireta, definindo-se a figura do responsável através de meios distintos, a depender da natureza da relação jurídica que

¹⁴ DARZÉ, Andréa M. **Responsabilidade tributária – solidariedade e subsidiariedade**. São Paulo: Noeses, 2010.

¹⁵ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

¹⁶ "Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresse 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." (Código Tributário Nacional).

vincula o responsável ao fato gerador e o torna obrigado à satisfação do direito subjetivo do credor.

A doutrina, mesmo antes da edição do Código Tributário Nacional, reconhece, em termos gerais, duas técnicas de imposição da responsabilidade tributária: a responsabilidade por *substituição* e a responsabilidade por *transferência*. Como ensina Luciano Amaro:

Rubens Gomes de Sousa, antes do Código Tributário Nacional, expôs essa classificação dos modos de sujeição passiva indireta, desdobrando a transferência em três subespécies: a sucessão, a solidariedade e a responsabilidade (expressão esta que, como vimos, veio, no CTN, a ser empregada para designar genericamente todos os casos de sujeição passiva indireta, que abrangeria, naquela classificação doutrinária, os casos de substituição e os casos de transferência.¹⁷

Portanto, após as considerações elaboradas a partir da regra matriz de incidência tributária, a possibilitar a verificação dos termos em que se define o contribuinte e, ainda, após a análise da responsabilidade tributária, ao que se tornou viável a localização da figura do responsável no contexto da relação jurídica tributária, torna-se imprescindível ao objeto da presente pesquisa tecer algumas considerações a respeito da responsabilidade solidária em termos de obrigação tributária.

2.2 RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA

Como discorrido até o momento, a responsabilidade tributária tem como objetivo a garantia da satisfação do direito subjetivo do credor, de modo a atrair para a relação jurídica terceiro que não o contribuinte - assim se procede a partir da aplicação de duas normas distintas: a norma de incidência do tributo e a norma de responsabilidade, como demonstrado.

No caso da responsabilidade solidária em matéria tributária, acontece que desde o nascimento da obrigação tributária o responsável já figura como sujeito passivo indireto, porquanto a obrigação nasce tanto em relação ao

¹⁷ AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019, p. 338.

contribuinte quanto em relação a ele. É desse modo que ensina a doutrinadora Maria Rita Ferragut:

A responsabilidade é proposição que tem o condão de alterar a norma individual e concreta que constitui o crédito tributário, sempre que esta norma (a de constituição) tiver inicialmente previsto outro indivíduo como sujeito passivo da relação (responsabilidade por sucessão).

Por outro lado, é proposição que não altera a norma individual e concreta de constituição do crédito, se, desde o início, o responsável tributário for o sujeito passivo da relação (responsabilidade por substituição, por solidariedade, de terceiros e por infrações).¹⁸

Como o direito tributário se vale de conceitos de direito privado para determinar o substrato fático da relação jurídica que dá ensejo ao nascimento da obrigação tributária (art. 110 do CTN), nesse caso, a solidariedade, convém rememorar o conceito do referido instituto previsto pelo Código Civil.

Assim, a solidariedade encontra previsão legal nos art. 264 do Código Civil¹⁹, caracterizando-se pela pluralidade de credores ou, o que interessa para o caso em estudo, de devedores, em que todos eles se encontram igualmente coobrigados na satisfação da obrigação (ou, no caso da solidariedade ativa, igualmente titulares integralmente do direito subjetivo objeto da obrigação).

No direito privado, como se sabe, a solidariedade deve ser expressa, mas pode decorrer tanto da lei quanto da vontade das partes. Em termos de relação jurídica tributária, por imposição do art. 146, inciso III, alínea 'a' da Constituição Federal, bem como do art. 97, inciso III, do CTN, apenas a lei pode definir o sujeito passivo da relação jurídica obrigacional.

É nesse sentido que se estrutura a compreensão de que a responsabilidade tributária faz com que a relação jurídica já nasça tendo no polo passivo o responsável e não apenas o contribuinte. Nesse caso, aplica-se a norma de incidência - naquilo que tange à constituição do crédito tributário -, e a

¹⁸ FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, São Paulo: Noeses, 2005, p. 33-34.

¹⁹ "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". (Código Civil).

norma de responsabilidade - quanto à inclusão no polo passivo da relação jurídica também o responsável. Contudo, dessa relação resulta apenas uma única norma individual e concreta, na qual se consubstancia propriamente a obrigação principal.

Essa distinção importa para aquelas relações jurídicas em que a responsabilidade decorre não da solidariedade, mas de ato jurídico não tributário, como é o exemplo da responsabilidade prevista no art. 133 do CTN²⁰. Nessa hipótese, há a norma de incidência e dela resulta uma norma individual e concreta: vinculando a obrigação tributária ao contribuinte. Contudo, a partir de fato superveniente (a sucessão), aplica-se a norma de responsabilidade, dela sobrevindo modificação na norma individual e concreta e, assim, modificando o polo passivo da obrigação.

À guisa de complementação da pesquisa, destaca-se que a responsabilidade tributária solidária não aparece no CTN unicamente no art. 124, inciso I. Nessa perspectiva, como ensina Marcos Neder, a pluralidade de devedores que integram a relação jurídica tributária pode ser classificada segundo a participação dos sujeitos na situação que qualifica o fato gerador do tributo²¹.

De tal modo, a responsabilidade tributária solidária pode ser classificada a partir de três grupos, nos termos lecionados pelo supracitado autor, a saber, (i) a partir da verificação dos participantes diretos no fato gerador (o que o doutrinador denomina de 'devedores originais'), (ii) a partir da constatação de participantes diretos e terceiros responsáveis e, por fim (iii) apenas relativamente aos terceiros responsáveis²².

²⁰ “Art. 133. A pessoa natural ou jurídica de direito privado que adquirir de outra, por qualquer título, fundo de comércio ou estabelecimento comercial, industrial ou profissional, e continuar a respectiva exploração, sob a mesma ou outra razão social ou sob firma ou nome individual, responde pelos tributos, relativos ao fundo ou ao estabelecimento adquirido, devidos até a data do ato”. (Código Tributário Nacional).

²¹ NEDER, Marcos Vinícius. **Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal**. In. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET. São Paulo: Noeses, 2008.

²² _____.

A responsabilidade prevista no art. 124, inciso I, do CTN diz respeito justamente à primeira hipótese, porquanto, como destacado, refere-se à inclusão no polo passivo da obrigação tributária, além do contribuinte, demais devedores que, enquadrando-se na definição prevista no inciso, qualificam-se como solidariamente obrigados.

Este é, pois, o ponto fulcral da pesquisa aqui empreendida: partindo da regra matriz de incidência tributária e considerando os aspectos gerais da norma de responsabilidade e da responsabilidade solidária em âmbito tributário, pode-se localizar precisamente o modelo de responsabilidade previsto no art. 121, inciso I, do CTN.

De tal modo, torna-se possível proceder à análise das hipóteses de aplicação da responsabilidade solidária, cujo fundamento se encontra no interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal, em caso de constatação de grupo econômico, bem como delimitar seus critérios, inclusive do ponto de vista da jurisprudência do TRF4.

3. APLICAÇÃO DA RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA EM CASO DE FORMAÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO E EM DECORRÊNCIA DO INTERESSE COMUM

Como demonstrado e fundamentado nos tópicos anteriores, a responsabilidade tributária é um instrumento legalmente previsto que acarreta a modificação do polo passivo da relação jurídica tributária. Desse modo, sua aplicação deve obedecer estritamente aos limites previstos em lei, tendo em vista a gravidade de suas consequências para o terceiro que é trazido a integrar essa relação jurídica.

No caso da responsabilização solidária de terceiro diante do interesse na situação jurídica que dá ensejo à ocorrência do fato gerador, impõe-se transpor algumas barreiras semânticas, de modo a não incorrer em arbitrariedades, na interpretação do inciso I do art. 124 do CTN.

Naquilo que diz respeito ao objeto do presente estudo, dois são os conceitos cuja exata circunscrição se impõe para fins de verificação da

possibilidade de responsabilização solidária dos sujeitos envolvidos: primeiro, a conceituação de 'grupo econômico', segundo, a de 'interesse comum'.

A delimitação desses conceitos é sumamente relevante pois, como se mencionou nos tópicos que a este precederam, o natural da relação jurídica tributária é nascer em face daquele sujeito que pratica o fato gerador. Para que se proceda à inclusão de terceiro ao polo passivo da relação, deve-se seguir a estrita legalidade, tanto mais quando se entender pela solidariedade, pois que então a obrigação poderá nascer desde o início contra sujeito que não possui uma relação pessoal e direta com o fato gerador.

3.1 A DEFINIÇÃO DE GRUPO ECONÔMICO – LIMITES TRAÇADOS PELO CTN

Quanto à definição de grupo econômico, tem-se que não há na legislação tributária nada que a qualifique e descreva. Razão pela qual deve-se buscar na doutrina e na legislação esparsa a moldura normativa capaz de enquadrar o fenômeno privado da formação do grupo econômico de pessoas jurídicas.

Nesse contexto, há uma previsão infralegal do que seria um grupo econômico. Tal definição advém da Instrução Normativa da nº 2.110/2022 da Receita Federal no Brasil, cujo art. 275, § 1º, assim dispõe:

Art. 275. No momento do lançamento de crédito previdenciário de responsabilidade de empresa integrante de grupo econômico, as demais empresas do grupo, responsáveis solidárias entre si pelo cumprimento das obrigações previdenciárias na forma do inciso I do caput do art. 136 serão cientificadas da ocorrência.

§ 1º Caracteriza-se grupo econômico quando uma ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de outra, ou ainda quando, mesmo guardando cada uma sua autonomia, integrem grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.²³

A referida instrução normativa assim o faz a partir da definição constante do art. 2º, §§ 2º e 3º, da CLT, mas sem especificar a necessidade de

²³ BRASIL. Receita Federal. **Instrução Normativa nº 2.110**, de 1º de fevereiro de 2022. Diário Oficial da União, 02 fev. 2022.

demonstração de interesse integrado, a conjugação de interesses ou a atuação conjunta.

O mesmo acontece com o disposto no § 2º do art. 243 da Lei de sociedade anônima, Lei nº 6.404/1976, no ponto em que estabelece que se considera 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*”.²⁴

De todo modo, verifica-se, da leitura dos dispositivos citados que há clara afronta ao art. 128 do CTN, no ponto em que não prevê a necessidade de vinculação das demais empresas integrantes do grupo econômico ao fato gerador do tributo. Não bastasse isso, a aplicação dessas normas para fins de verificação da sujeição passiva da obrigação tributária é flagrantemente inconstitucional, tendo em vista a já citada previsão contida no art. 146, inciso III, alínea ‘a’, da Constituição Federal.

Dessa forma, como ensina Rosana Oleinik, não há previsão legal para que se inclua no polo passivo da relação obrigacional tributária sujeito não vinculado à ocorrência do fato gerador simplesmente por integrar grupo econômico. Segundo a autora, mesmo que houvesse essa previsão legal, ainda assim se estaria diante de afronta ao princípio da capacidade contributiva, considerando que nem todas as empresas se beneficiam da atividade que deu ensejo ao fato gerador, bem como podem operar segundo interesses antagônicos.²⁵

Um último argumento a impossibilitar a aplicação desses dispositivos na fixação da sujeição passiva indireta se encontra na previsão contida no art. 108, § 2º, do CTN, no ponto em que veda a utilização de analogia para instituir tributo não previsto em lei. Ora, no caso em exame, estar-se-ia

²⁴ BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 17 dez. 1976.

²⁵ OLEINIK, Rosana. **A responsabilidade tributária e os grupos econômicos**. Dissertação de mestrado em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2016.

criando tributo novo para o terceiro trazido à relação obrigacional tributária, muito embora não haja previsão legal nesse sentido, como demonstrado.

Contudo, ainda que não se possa valer de tais dispositivos isoladamente para sujeitar o terceiro não vinculado ao fato gerador à obrigação tributária, pode-se colher da legislação ordinária o conceito de grupo de sociedades e, a partir da conjugação com as previsões contidas no CTN, chegar à definição adequada de grupo econômico.

De tal forma, o art. 265 da já citada lei de sociedade anônima assim prevê:

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.

§ 1º A sociedade controladora, ou de comando do grupo, deve ser brasileira, e exercer, direta ou indiretamente, e de modo permanente, o controle das sociedades filiadas, como titular de direitos de sócio ou acionista, ou mediante acordo com outros sócios ou acionistas.²⁶

Ademais, o art. 269, inciso II, do mesmo diploma legal, dispõe que na constituição do grupo de sociedades dever-se-á proceder à nomeação da sociedade de comando. Este é, pois, um dos fatos relevantes para a definição de grupo econômico, pois que se estabelece expressamente a imposição do 'comando único', para caracterização do grupo de sociedades.

De todo modo, como já fundamentado anteriormente, e na linha do que doutrina a pesquisadora Rosana Oleinik²⁷, não é possível, por ausência de previsão legal e por vedação do uso de analogia para criar tributo, valer-se da responsabilização solidária de grupos econômicos pelo único motivo de haver sociedade controladora das demais. A grande questão no ponto é o que afirma

²⁶ BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Diário Oficial da União: seção 1, Brasília, DF, 17 dez. 1976. (conferir).

²⁷ OLEINIK, Rosana. **A responsabilidade tributária e os grupos econômicos**. Dissertação de mestrado em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2016.

o art. 128 do CTN: a necessária vinculação à situação jurídica que dá ensejo à existência do fato gerador.

É nesse sentido que leciona Paulo de Barros Carvalho:

O território de eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias e, bem assim, das pessoas que devem responder solidariamente pela dívida, está circunscrito ao âmbito da situação factual contida na outorga de competência impositiva, cravada no texto da Constituição.

A lembrança desse obstáculo sobranceiro impede que o legislador ordinário, ao expedir a regra-matriz de incidência do tributo que cria, traga para o tópico de devedor, ainda que solidário, alguém que não tenha participado da ocorrência do fato típico.²⁸

Portanto, para fins desta pesquisa, adota-se o conceito de grupo econômico acima descrito, sendo necessária a existência de duas ou mais pessoas jurídicas atuando sob comando único para a consecução de suas atividades econômicas. Contudo, a responsabilização solidária por fato gerador praticado por uma das pessoas jurídicas integrantes do grupo, considerando-se que possuam interesse na atividade que deu ensejo no nascimento do fato gerador, deve respeitar o previsto no art. 128 do CTN.

Cabe um destaque no ponto, à título de diferenciação: não se está a dizer que apenas as pessoas vinculadas ao fato gerador poderão sujeitar-se passivamente perante a obrigação tributária, mas que esse é o caso para a espécie que se estuda no momento. No caso de se trazer ao polo passivo da relação terceiro não vinculado ao fato gerador, estar-se-á também diante de relação jurídica obrigacional, mas de caráter sancionatório, o que não é objeto da presente pesquisa.

Convém, agora sim, tecer alguns comentários sobre a definição de 'interesse comum' para fins de responsabilização solidária: interesse comum no que? E apenas isso bastaria? O que qualifica o interesse comum, o simples fato de pertencer ao grupo econômico? É o que se verá adiante.

²⁸ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 32 ed. São Paulo: Noeses, 2022, p.352.

3.2 INTERESSE COMUM NA SITUAÇÃO JURÍDICA QUE CONSTITUA O FATO GERADOR DA OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - 124, INCISO I, CTN

Como já prenunciado nos parágrafos que antecederam, o interesse comum depende necessariamente da concorrência na prática do fato gerador. Não é mero interesse econômico, mas deve ser interesse propriamente na situação que constitua o objeto do fato gerador da obrigação principal.

Considerando-se a estrutura semântica do dispositivo em análise, deve-se delimitar mais precisamente o conceito de 'interesse', sob pena de tornar possível a aplicação da responsabilidade solidária ante qualquer tipo de interesse comum: social, político, econômico, etc. Tanto mais levando-se em consideração que de um mesmo enunciado podem surgir uma multiplicidade de normas.

Nessa perspectiva, deve-se conceituar 'a situação que constitua o fato gerador', o 'interesse' e o 'comum', a fim de verificar a possibilidade de aplicação da norma contida no dispositivo legal.

Do ponto de vista do substrato fático subjacente ao fato gerador, para usar um termo do já citado Marcos Neder²⁹, tem-se que o CTN previu no art. 116 as hipóteses em que se considera ocorrido o fato gerador:

Art. 116. Salvo disposição de lei em contrário, considera-se ocorrido o fato gerador e existentes os seus efeitos:

I - tratando-se de situação de fato, desde o momento em que o se verificarem as circunstâncias materiais necessárias a que produza os efeitos que normalmente lhe são próprios;

II - tratando-se de situação jurídica, desde o momento em que esteja definitivamente constituída, nos termos de direito aplicável.³⁰

Assim, percebe-se que pode se tratar tanto de uma situação de fato quanto de uma situação jurídica. Ou seja, pode se tratar de um fato, por exemplo, a propriedade (ao que incidirá o IPTU): a propriedade é um fato no sentido estrito do termo, um fato jurídico. Pode ser, ainda, uma situação jurídica, como, por

²⁹ NEDER, Marcos Vinícius. **Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal**. In. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET. São Paulo: Noeses, 2008.

³⁰ Código Tributário Nacional.

exemplo, a compra e venda de um imóvel, ao que se afere também ser um fato, mas abarcado pelo espectro do direito (da juridicidade).

É nesse sentido que afirma Marcos Neder:

[...] embora o Código se refira a situações de fato ou jurídicas para fins de caracterização do momento da ocorrência do fato gerador, essa classificação é irrelevante para a interpretação do disposto no art. 124. Tanto numa quanto noutra, há uma relação jurídica da qual o legislador extrai o fato que interessa ao direito tributário.³¹

De tal modo, tem-se que a situação que constitua o fato gerador pode ser tanto uma um fato quanto uma relação jurídica, mas que, mesmo quanto aos fatos, serão aqueles de algum modo alcançados pelo direito, aptos a produzir efeitos no âmbito tributário.

No que toca à expressão 'interesse', deve-se destacar que tal vocábulo, por definição, leva à compreensão de se tratar de uma *atitude* voltada a um fim. Interesse não é mero proveito, mas vontade de realização de uma determinada atividade visando atingir um determinado fim.

Razão pela qual, no caso dos grupos econômicos, o interesse na situação, somado à vinculação ao fato gerador, deve necessariamente demonstrar a concorrência de duas ou mais empresas naquilo que acima se denominou de substrato fático subjacente ao fato gerador.

No ponto que diz respeito ao vocábulo 'comum', perfilha-se o caminho traçado por Marcos Neder, no ponto em que distingue os interesses 'comuns' dos interesses coincidentes. Em linhas gerais, no interesse comum deve haver a conjugação de vontades das partes, enquanto nos interesses coincidentes há mero acaso em que determinada atividade beneficia a duas ou mais pessoas, mas sem que ambas tivessem concorrido conjuntamente para o seu resultado.³²

³¹ NEDER, Marcos Vinícius. **Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal**. In. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET. São Paulo: Noeses, 2008, p. 1010.

³² _____.

É daí que decorre o entendimento de que, no caso da relação obrigacional tributária, a "*solidariedade vai instalar-se entre os sujeitos que estiverem no mesmo polo da relação, se e somente se for esse o lado escolhido pela lei para receber o impacto jurídico da exação*".³³

Por fim, compactua-se, à guisa de conclusão, com a tese defendida por Marcos Neder, no sentido de que para possibilitar a aplicação da responsabilidade solidária com fundamento no art. 124 do CTN, os sujeitos passivos devem relacionar-se ao mesmo polo na "*situação jurídica que serve de substrato fático à ocorrência do fato gerador do tributo*".³⁴

Portanto, no caso dos grupos econômicos, espera-se que se tenha percebido que a aplicação da responsabilidade solidária com fundamento no art. 124, inciso I, do CTN, depende, necessariamente, da configuração do grupo nos termos apresentados (multiplicidade de pessoas jurídicas que atuam sob comando único), somado ao requisito de agirem deliberadamente na consecução de determinada situação fática/jurídica da qual proceda o fato gerador, de modo a compartilharem um interesse comum nessa situação.

4. PERSPECTIVAS DO TRIBUNAL REGIONAL FEDERAL DA 4ª REGIÃO

Para finalizar, convém observar, agora já com o estofo teórico e legal apresentado, como decide o TRF4 em casos de responsabilização solidária de grupos econômicos.

Da análise de decisões recentes do tribunal, percebe-se que o requisito mais relevante para a aplicação da responsabilidade solidária é, na formação do grupo econômico, a atuação sob comando único, bem como a vinculação necessária à situação jurídica que dá ensejo à ocorrência do fato gerador. É o que se observa, por exemplo, no seguinte julgado:

AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL.
REDIRECIONAMENTO. ART. 124, I, DO CTN. GRUPO

³³ CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 32 ed. São Paulo: Noeses, 2022, p.310.

³⁴ NEDER, Marcos Vinícius. **Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal**. In. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET. São Paulo: Noeses, 2008, p. 1015.

ECONÔMICO. UNIDADE GERENCIAL, LABORAL E PATRIMONIAL. CONFUSÃO PATRIMONIAL.

1. Consoante entendimento fixado pelo STJ, caracteriza-se o grupo econômico quando verificado que a empresa devedora pertence a grupo de sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal, o que ocorre quando diversas pessoas jurídicas do grupo exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, e, ainda, quando se visualizar a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores.

2. **Demonstrada a existência de unidade gerencial, laboral e patrimonial, resta exaustivamente fundamentada a relação das empresas com o fato gerador dos débitos da executada, justificando-se o redirecionamento da execução fiscal de origem com fulcro no inciso I do art. 124 do CTN.** 3. Agravo de instrumento improvido.³⁵

A partir da leitura do voto do relator, verifica-se que o TRF4 não faz mais do que seguir a jurisprudência dominante do STJ que, diga-se de passagem, coaduna-se com a fundamentação apresentada nesta pesquisa:

O fato de duas empresas pertencerem ao mesmo grupo econômico não basta para ensejar a solidariedade passiva em execução fiscal, na linha do que decidiu o Superior Tribunal de Justiça, ao referir que [...] existe responsabilidade tributária solidária entre empresas de um mesmo grupo econômico, apenas quando ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, não bastando o mero interesse econômico na consecução de referida situação (Segunda Turma, AgRg no AREsp 21.073/RS, rel. Humberto Martins, j. 26out.2011).

Ainda conforme o STJ, caracteriza-se o grupo econômico quando verificado que a empresa devedora pertence a grupo de sociedades sob o mesmo controle e com estrutura meramente formal, o que ocorre quando diversas pessoas jurídicas do grupo exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, e, ainda, quando se visualizar a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores (STJ, Quinta Turma, REsp 968.564/RS, rel. Arnaldo Esteves Lima, j. 18dez.2008).³⁶

Portanto, verifica-se, mais uma vez, a necessidade não apenas de configuração de grupo econômico para a responsabilização solidária, mas também a vinculação ao fato gerador do tributo, nos termos que demonstrados e fundamentados neste estudo, a fim de se demonstrar o interesse comum na situação jurídica que caracteriza o substrato fático do fato gerador.

³⁵ TRF4, AG 5017970-12.2019.4.04.0000, PRIMEIRA TURMA, Relator ALEXANDRE GONÇALVES LIPPEL, juntado aos autos em 15/07/2020.

³⁶ _____.

5. Considerações finais

A partir do percurso teórico traçado neste estudo, percebe-se que a responsabilidade tributária pode ocorrer em diversas hipóteses, mas que possui parâmetros de aplicação necessariamente previstos em lei.

Desse modo, a partir do estudo da regra matriz de incidência tributária, pode-se observar a formação da relação jurídica tributária, bem como a delimitação do contribuinte, como sendo aquele que, não apenas possuindo uma relação pessoal e direta com o fato gerador, também integra o polo passivo da obrigação tributária.

Após essa constatação, tornou-se possível contextualizar e demonstrar a aplicação da norma de responsabilidade e suas hipóteses de nascimento, circunscrevendo a figura do responsável dentro do espectro da sujeição passiva indireta da relação obrigacional tributária, especialmente da relação obrigacional solidária.

No mais, pôde-se verificar os elementos essenciais para a possibilidade de aplicação da responsabilidade solidária na hipótese prevista no art. 124, inciso I, do CTN, eminentemente quanto à configuração de grupos econômicos.

Concluiu-se, nesse sentido, que não basta apenas a formação do grupo econômico, atuante sob comando único, mas também a demonstração de vinculação ao fato gerador do tributo, bem como o interesse comum, nos termos definidos nesta pesquisa, na consecução da situação jurídica que dá ensejo ao nascimento do fato gerador.

Por fim, viu-se que o STJ e o TRF4 caminham no mesmo sentido de exigir a necessária vinculação das demais empresas integrantes do grupo econômico ao fato gerador do tributo, no sentido de que a caracterização de grupo econômico ou, se for o caso, o mero interesse comum na situação jurídica tributável, não são motivo suficientes e aptos a trazer terceiro ao polo passivo da relação jurídica obrigacional tributária.

Referências das fontes citadas

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva, 2019.

BRASIL. **Constituição (1988)**. Constituição da República Federativa do Brasil. Brasília, DF: Senado Federal: Centro Gráfico, 1988.

BRASIL. **Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966**. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 27 out. 1966.

BRASIL. **Decreto-lei nº 5.452, de 1º de maio de 1943**. Aprova a Consolidação das Leis do Trabalho. Diário Oficial [da] República Federativa do Brasil, Rio de Janeiro, 9 ago. 1943.

BRASIL. **Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002**. Institui o Código Civil. Diário Oficial da República Federativa do Brasil, Brasília, DF, 11 jan. 2002.

BRASIL. **Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976**. Dispõe sobre as sociedades por ações. Diário Oficial da União: Brasília, DF, 17 dez. 1976.

BRASIL. Receita Federal. **Instrução Normativa nº 2.110**, de 1º de fevereiro de 2022. Diário Oficial da União, 02 fev. 2022

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de direito tributário**. 32 ed. São Paulo: Noeses, 2022.

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

FERRAGUT, Maria Rita. **Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002**, São Paulo: Noeses, 2005.

NEDER, Marcos Vinícius. **Responsabilidade Solidária e o Lançamento Fiscal**. In. VII Congresso Nacional de Estudos Tributários do IBET. São Paulo: Noeses, 2008.

OLEINIK, Rosana. **A responsabilidade tributária e os grupos econômicos**. Dissertação de mestrado em Direito, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2016.

TRF4, AG 5017970-12.2019.4.04.0000, PRIMEIRA TURMA, Relator ALEXANDRE GONÇALVES LIPPEL, juntado aos autos em 15/07/2020.

