

# RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DO GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR

Luciano Fidelis Barduco<sup>1</sup>

Andrea Medina Coeli<sup>2</sup>

## RESUMO

A responsabilidade tributária solidária de grupo econômico é uma vertente do Direito Tributário que possui elevada complexidade teórica, face o que se tem no ordenamento jurídico atual e o fato de imputar à terceiros a responsabilidade pelo pagamento de um tributo que, de antemão, este não seria obrigado ao pagamento. A partir disto a presente pesquisa, tendo como abordagem metodológica o método qualitativo, com natureza básica e objetivo explicativo, utilizando como procedimento a pesquisa bibliográfica, pretende conceituar a expressão “grupo econômico”, apresentando além de suas espécies, possíveis irregularidades dos conglomerados empresariais que ensejam a responsabilização. Após delimitar tais pressupostos, analisar-se-á a responsabilidade tributária solidária desses grupos econômicos irregulares, tendo como parâmetro tanto o artigo 124, I do Código Tributário Nacional, quanto o Parecer Normativo da COSIT nº 04/2018, apresentando todos os pontos controvertidos do tema, a fim de contribuir com o debate jurídico e, ao final, demonstrar se é cabível a responsabilização dos grupos econômicos que objetivam fraudar o pagamento da obrigação tributária e qual a fundamentação jurídica pertinente.

**Palavras-chave:** Responsabilidade. Tributária. Grupo. Econômico. Irregular.

## TAX LIABILITY OF IRREGULAR ECONOMIC GROUP

### ABSTRACT

The solidarity tax responsibility of an economic group is an aspect of tax law that has high theoretical complexity, given what is in the current legal system and the fact of imputing to third parties the responsibility for the payment of a tax that, beforehand, this would not be obliged to pay. From this the present research, having as a methodological approach the qualitative method, with a basic nature and explanatory objective, using bibliographic research as a procedure, intends to conceptualize the expression "economic group", presenting in addition to their species, possible irregularities of business conglomerates that include accountability. After delimiting such assumptions, the solidarity tax responsibility of these irregular economic groups will be analyzed, having as a parameter both Article 124, I of the National Tax Code, and the Normative Opinion of COSIT No. 04/2018, presenting all the points at issue on the subject, in order to contribute to the legal debate and, in the end, to present whether accountability of economic groups aimed at defrauding the payment of the tax obligation is appropriate and what the legal statement is relevant.

Key words: Responsibility. Tax. Group. Economic. Irregular.

---

<sup>1</sup> Acadêmico da 10ª etapa do curso de Direito da Universidade de Uberaba Email: [lucianobarduco@hotmail.com](mailto:lucianobarduco@hotmail.com)

<sup>2</sup> Mestre e Professora da Universidade de Uberaba. [medinacoeli@terra.com.br](mailto:medinacoeli@terra.com.br).

## 1. INTRODUÇÃO

A fim de tornar mais didático o estudo, o ponto de análise partirá da conceituação de grupo societário, ao passo que este está subdividido em: i) grupo econômico de direito, disposto na Lei 6.404/1976; e ii) grupo econômico de fato, regulado pela legislação trabalhista<sup>3</sup> conforme art. 2º, §2º da CLT, previdenciária e tributária<sup>4</sup>, na forma da IN RFB 971/09, na relação consumerista, conforme art. 28, § 2º do CDC e na Lei Orgânica da Seguridade Social, mais precisamente no art. 30, IX da Lei 8.212/91.

Hodiernamente, face a economia globalizada, as sociedades empresárias, até então sem nenhum vínculo com outra pessoa jurídica, são “obrigadas” à aproximação direcional, comungando direitos e deveres, visando melhor organização empresarial, tendo como consequência maior desenvolvimento econômico das empresas integrantes, maximizando lucro e diminuindo as despesas.

Os conglomerados empresariais, dada a carência de legislações harmoniosas que conceituam tal instituto, foram definidos segundo vários âmbitos do direito brasileiro, conforme preceitua Viviane Prado (2006, p. 153).

Defende-se, portanto, a não-unidade do conceito de grupo de sociedades de forma a ser aplicado a todo o sistema jurídico. **Cada ramo do direito deve estabelecer os elementos específicos**, levando em consideração os objetivos a serem atingidos, existindo, assim, **definições diferentes no direito societário, no direito da concorrência, no direito do trabalho e no direito tributário**. Ademais, no próprio direito societário há diversas perspectivas, pois pode-se buscar tanto a proteção do patrimônio social, dos credores e dos sócios externos como ter em vista os deveres de informação e critérios contábeis, a insolvência, as normas penais societárias, a desconsideração da personalidade jurídica e até mesmo o aspecto orgânico do grupo como tal. **(grifo nosso)**

Diante disto, torna-se necessário sopesar a diferença entre um grupo econômico de direito e um grupo econômico de fato, apresentando as características peculiares de cada instituto, a fim de culminar no grupo econômico objeto deste estudo.

A partir de uma diferenciação do que é grupo econômico de direito e de fato, analisar-se-á a responsabilização tributária das empresas integrantes do grupo econômico, com enfoque

---

<sup>3</sup> 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.

<sup>4</sup> Art. 494. Caracteriza-se grupo econômico quando 2 (duas) ou mais empresas estiverem sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

no que dispõe o artigo 124, I do CTN, principalmente em quais hipóteses estas sociedades empresariais, movidas por um ato ilícito, deverão, ou não, ser solidariamente responsáveis juntamente com a pessoa jurídica contribuinte da relação tributária, isto é, grupo econômico irregular.

Assim sendo, o tema da presente pesquisa sintetiza o acima exposto, “RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA DO GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR” e visa responder a seguinte indagação: “QUANDO O GRUPO ECONÔMICO SERÁ RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO SOLIDÁRIO E QUAL A FUNDAMENTAÇÃO JURÍDICA PARA TANTO?”.

## **2. GRUPOS ECONÔMICOS**

O direito comercial define grupo societário de direito (conhecido também como grupo contratual), na forma do art. 265 e seguintes da Lei 6.404/1976. Referida lei, em apertada síntese, define grupo de direito a partir de uma pessoa jurídica conhecida como controladora e suas controladas, ao passo que estas formam um grupo societário mediante convenção ou consórcio, formando conglomerados empresariais por meio de uma relação hierárquica, que reúnem em apenas uma pessoa jurídica a gerência das demais sociedades participantes (holding), ou através de uma relação de participação.

Em suma, estará configurado grupo econômico de direito quando as sociedades integrantes (controladora e controladas) combinem expressamente recursos e esforços para que se concretize seus objetivos, tal cominação deverá ser formalmente constituída, isto é, por meio de convenção ou consórcio.

Por sua vez, Baldasso (2019) explica que o grupo econômico de fato define-se, primordialmente, pela instauração apenas no campo fático, ou seja, constituídos de modo informal. A partir desta ideia e pautado no entendimento legal e doutrinário, torna-se didático delimitar grupo de fato a partir de três modalidades.

A primeira é quando existe uma relação de coligação, onde as pessoas jurídicas integrantes detêm elevada influência sobre as outras, subsistindo uma relação de participação entre todas elas.

A segunda modalidade, uma única empresa detém titularidade significativa de direitos societários sobre as outras, dando à esta preponderância sobre as deliberações, na forma do art. 116, “a” da Lei 6.404/1976, subsistindo uma relação de controle (controlada e controladora) e não uma relação de participação (coligação).

Ambas modalidades até então apresentadas possuem os mesmos pressupostos de configuração do grupo econômico de direito. A diferença se apresenta face a não formalização do grupo, ou seja, não há nenhuma convenção ou consórcio definindo a atividade.

Já quanto à terceira e derradeira modalidade de configuração de grupo econômico de fato, preceitua Ferragut, em seu artigo publicado no site Jota no dia 06/11/2017:

Com base na legislação infralegal abaixo mencionada e, sobretudo, na jurisprudência, **temos também os grupos econômicos de fato** não constituídos por sociedades controladoras/controladas ou coligadas, mas tão somente **em função de alegada administração conjunta, controle, subordinação ou confusão patrimonial entre as sociedades envolvidas.** (FERRAGUT, 2017) (grifo nosso).

Nesta hipótese a união empresarial também está fundada apenas no campo da matéria, não sendo possível enxergar formalmente o vínculo entre as empresas integrantes. Todavia, a problemática resigna-se para configuração desta hipótese de grupo econômico de fato visto que há apenas indícios do referido grupo, dependendo do lastro probatório angariado para que se comprove a existência do grupo econômico de fato. E mais, nesta hipótese, por não haver participação societária evidente, abre-se maior margem para as ilicitudes. Não há regra nesta expressão, apenas destaca-se a linha tênue que gira em torno desta hipótese, podendo esta ser tanto com objetivos lícitos, mas também ilícitos.

Não se pode olvidar que no gênero “grupo econômico”, independente da espécie que se discute (se de fato ou de direito), as pessoas jurídicas integrantes mantêm autonomia jurídica e econômica, isto é, não será desfeita sua personalidade jurídica, na forma dos arts. 266 e 278, §1º da Lei 6.404/1976.

Ademais, há duas características marcantes em ambas as espécies de grupo econômico, quais sejam, o controle societário e a existência de várias sociedades empresárias. Entretanto, apesar da personalidade jurídica e o patrimônio ser próprio de cada sociedade, estas estão ligadas a um interesse econômico.

O ponto nefrágico instaura-se a partir do momento em que há desrespeito à autonomia patrimonial, operacional e laboral, ou seja, há uma simulação entre as empresas de que há autonomia entre elas; porém, na prática, desaparece a personalidade jurídica de cada sociedade integrante do grupo, fundindo-se o grupo econômico irregular.

Insta salientar que o presente estudo detém como objetivo analisar a figura do grupo econômico irregular, isto é, aquele conglomerado que abusa de sua personalidade jurídica, desrespeitando a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas, cometendo este um ato ilícito, podendo ensejar em responsabilizações na ordem tributária.

### **3. GRUPOS ECONÔMICOS IRREGULARES**

A título de exemplo, torna-se pertinente apresentar a seguinte situação: determinada pessoa jurídica é contribuinte de ICMS (Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços), de competência estadual (art. 155, II da CF/88), não havendo discussão quanto à obrigação desta adimplir o tributo. Fato é que esta empresa, com intuito de não pagar o tributo, constitui um conglomerado de empresas que não possuem personalidade jurídica própria, formando um grupo econômico irregular, a fim de fraudar o pagamento daquele tributo.

Diante do caso acima epigrafado, surgem ao menos duas perguntas, as quais a presente pesquisa pretende responder: i) se comprovado a existência do grupo econômico e da irregularidade das empresas integrantes, estas serão responsáveis tributários solidários, ou seja, em conjunto com a empresa realizadora do fato gerador?; e ii) caso afirmativo, qual o fundamento legal que o fisco deverá utilizar-se para tal configuração?

As referidas indagações são pertinentes, eis que as empresas integrantes não participaram diretamente da realização do fato gerador (no exemplo o ICMS), mas possuem interesse comum, decorrente de um ato ilícito que desfigurou a obrigação tributária, analisando se cabível o art. 124, I do CTN como fundamentação para tanto.

O intuito não é analisar a responsabilização das empresas simplesmente pelo fato destas serem integrantes de um grupo econômico, visto que para a configuração da responsabilização tributária ora discutida apenas a comprovação da existência do grupo não é o bastante, tornando-se necessário a comprovação do conluio fraudulento a fim de omitir o pagamento do passivo fiscal (TRF3, 2019).

### **4. GRUPOS ECONÔMICOS E AS FRAUDES À FAZENDA PÚBLICA**

Ultrapassada a barreira inicial de definição do objeto de estudo do presente artigo, destaca-se a relevância econômico-social que o estudo do grupo econômico irregular e sua responsabilização tributária possui.

A matéria publicada no site do jornal Correio Braziliense, de autoria de Helena Mader (2019), detalha a atuação de pessoas jurídicas que até então se enquadravam no programa do Simples Nacional, mas que ultrapassaram os parâmetros balizadores para fazer jus ao tratamento diferenciado e a fim de não perder a benesse constitucional, fracionaram o lucro obtido com a criação de novas empresas, mantendo-se no regime simplificado de tributação,

programa de tratamento diferenciado e favorecido aos microempreendedores e empresas de pequeno porte, que recebe proteção constitucional (art. 146, III, “d” da CF/88) e infraconstitucional (Lei nº 123/2006).

Outro fato elucidativo é a “Operação Corrosão”, a qual incidiu sobre a atuação do Poder Público nas empresas do comércio de sucatas e reciclagem de materiais ferrosos, realizada pelo Grupo de Operações Especiais de Combate à Fraude Fiscal Estruturada (GOEFF), da Delegacia da Receita Federal (DRF) lotada em São Bernardo do Campo-SP e da Divisão dos Grandes Devedores (DIGRA) da 2ª Região.

Tal operação baseou-se na identificação de pessoas jurídicas com significativa movimentação financeira (DIMOF) e milhares de notas fiscais emitidas (SPED-NF), mas sem empregados cadastrados em seus quadros (GFIP), partindo da análise de um crédito de elevada monta, juntamente com risco de insolvência e elementos de fraude fiscal (criação de empresas de fachadas a fim de desfigurar atos e negócios jurídicos).

O resultado foi o bloqueio pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional - PGFN, em 18/01/2018, do montante de R\$ 570 milhões de um grupo econômico de fato em sede de cautelar fiscal.

Como substrato probatório a operação utilizou-se dos seguintes fundamentos:

(a) a configuração do Grupo Econômico incluindo empresas patrimoniais e operacionais não corresponsabilizadas no âmbito administrativo; (b) a delimitação do polo passivo, utilizando-se como baliza o patrimônio das empresas; (c) o mapeamento de coligadas e controladas, bem como a identificação dos vínculos de gestão, de forma a comprovar a unidade diretiva das várias empresas integrantes do Grupo; (d) a identificação da árvore genealógica dos beneficiários, com o escopo de demonstrar a transferência patrimonial para os familiares dos sócios; (e) a densidade e diversidade da composição societária no intuito de a comprovar quem eram os reais gestores das empresas; (f) o cruzamento das informações de compra e venda de mercadorias certificado nas DIPJs, comprovando o enorme volume de transações intragrupo; (g) análise cartorial que demonstrou que as empresas do Grupo avalizavam reciprocamente suas obrigações, o que denota a solidariedade patrimonial e gerencial através da corresponsabilização assumida, inclusive para compromissos futuros; e (h) a identidade de telefone, domínio de e-mail e CEP, o que ilustra o compartilhamento das estruturas administrativas (BRASIL, 2018).

Referidos fundamentos servem inclusive de balizas para introduzir o pensamento da Fazenda Pública, a fim de comprovar o grupo econômico e até mesmo uma possível irregularidade.

Os valores ora apresentados são de elevada monta aos cofres públicos, e a sua não arrecadação atinge diretamente a sociedade, visto que as fraudes do empresariado frustram a arrecadação do tributo, gerando consequências nocivas aos cofres públicos.

A grande questão é: as empresas criadas a fim de burlar o não pagamento do tributo também são responsáveis solidários pelo inadimplemento? Para responder tal indagação, necessário se faz adentrar no tema de sujeição passiva e responsabilidade tributária.

## **5. SUJEITO PASSIVO DA RELAÇÃO TRIBUTÁRIA: DIFERENÇA ENTRE CONTRIBUINTE E RESPONSÁVEL**

Reza o art. 121, caput do CTN, que será sujeito passivo da relação tributária aquela pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou infrações pecuniárias (art. 113, §1º e §3º do CTN). Em síntese, o sujeito passivo será sempre uma pessoa vinculada de algum modo ao fato gerador correspondente.

No entanto, o legislador infraconstitucional dividiu a sujeição passiva tributária em duas espécies. A primeira espécie é o contribuinte, aquele que detém relação pessoal e direta com o respectivo fato gerador, e a segunda espécie é o responsável, ao passo que este não reveste da condição de contribuinte, porém a sua obrigação tributária estará descrita na norma.

Insta salientar que na forma do art. 128 do CTN, para que seja imputada a responsabilidade, o vínculo do responsável poderá ser indireto, ao passo que o vínculo do contribuinte, necessariamente, será direito e pessoal.

## **6. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA**

O art. 146 da CF/88 trata dos assuntos que serão adstritos à Lei Complementar, ou seja, o ente público competente só poderá legislar mediante o referido processo legislativo, vedada que as matérias entabuladas no artigo retro mencionado sejam prescritas por meio de lei ordinária, por exemplo.

Entre os conteúdos submetidos à Lei Complementar estão as normas gerais em matéria de legislação tributária, mais notadamente sobre sujeição passiva e obrigação tributária, isto é, responsabilidade tributária, na forma do art. 146, III, alíneas “a” e “b” da CF/88.

A partir disto, a Lei Complementar que trata do referido assunto, no atual ordenamento brasileiro, é o Código Tributário Nacional (CTN). Insta salientar que o CTN, publicado em 25 de outubro de 1966, tratava-se de lei ordinária, porém a Constituição Federal de 1967

recepcionou a referida norma com status de lei complementar e fora mantido este status com o advento da Constituição Federal de 1988.

Destaca-se que a matéria de responsabilidade tributária está disposta no Título II – Obrigação Tributária, Capítulo IV – Sujeito Passivo, Seção II – Solidariedade (art. 124 e 125 do CTN) e Capítulo V – Responsabilidade Tributária (art. 128 a 138 do CTN). Todavia, a conceituação de responsabilidade tributária está no art. 128 do CTN, revelando que a responsabilidade se trata da imputação à terceiro da responsabilidade pelo pagamento do crédito tributário, se expresso em lei e caso o responsabilizado tenha vínculo com o fato gerador da respectiva obrigação.

Um dos pressupostos para responsabilização é a vinculação do responsável com o fato gerador, ou seja, será imputado a terceiro a responsabilidade pelo adimplemento do tributo quando este tiver a capacidade de reter ou reaver para si o ônus tributário.

Ante o exposto, Rafael de Souza Medeiros, advogado e professor graduado na Universidade Federal do Rio Grande do Sul – UFRGS, em seu livro “Responsabilidade Tributária de Grupo Econômico”, sistematizou o conceito de responsabilidade tributária:

A partir das digressões anteriores, pode-se definir preliminarmente a **responsabilidade tributária como o conjunto de regras legais de atribuição do ônus tributário a terceiro vinculado ao fato gerador, que se destina a facilitar a arrecadação e a fiscalização e garantir o crédito tributário**, desde que não implique a oneração do patrimônio pessoal do responsável, **bem como penalizar ato ilícito que dê causa a crédito tributário ou ao seu inadimplemento.** (MEDEIROS, 2019, p. 57) (grifo nosso).

## 6.1. ESPÉCIES DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA

O gênero responsabilidade tributária, atualmente, fora dividido em duas espécies, isto é, responsabilidade tributária pelo pagamento e responsabilidade tributária por infrações.

Quanto à responsabilidade pelo pagamento, refere-se ao adimplemento dos tributos, contendo duas subdivisões, quais sejam: i) responsabilidade pelo pagamento por transferência; e ii) responsabilidade pelo pagamento por substituição.

A primeira subdivisão merece maior destaque, visto que se presta mais útil ao presente estudo.

Na responsabilidade por transferência, o contribuinte pratica o fato gerador, porém pelo inadimplemento deste a obrigação tributária é transferida a um terceiro, ao passo que este terceiro poderá responder pelo pagamento do crédito tributário.

Em relação à esta, o CTN dispôs da seguinte forma: responsabilidade solidária (art. 124 e 125); responsabilidade dos sucessores (art. 129 a 133); e responsabilidade de terceiros (art. 134 e 135).

Já a segunda subdivisão (responsabilidade tributária por substituição), detém proteção expressa na Constituição Federal, conforme art. 150, § 7º. Sinteticamente, será responsável por substituição aquele terceiro que, mesmo antes do contribuinte praticar o fato gerador, por força de lei, já sabe que será o responsável, portanto é ele quem substituirá o contribuinte no polo passivo tributário.

Além da responsabilidade por pagamento, a segunda espécie de responsabilidade é a por infrações, que nada mais é do que impor a obrigação pelo pagamento das multas sobre o agente que praticar essa infração, independentemente de sua intenção.

A partir das digressões sobre o tema responsabilidade, influi analisar detidamente a figura da responsabilidade tributária solidária, visto que esta é o objeto de estudo do presente artigo, o que será feito a partir deste instante.

## 6.2. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA (ART. 124 E 125 DO CTN)

A responsabilidade tributária solidária, presente nos arts. 124 e 125 do CTN, obriga os responsáveis ao pagamento do tributo em conjunto com o contribuinte inadimplente.

Apesar da responsabilidade solidária não estar disposta no capítulo V, referente às espécies de responsabilidades tributárias, parte da doutrina, ilustrada pelo pensamento de Rubens Gomes de Souza, entende que esta é uma espécie de responsabilidade por transferência e não extensão da responsabilidade.

Reza o inciso I do art. 124 do CTN, que será responsável solidário aquele que tiver interesse comum na realização do fato gerador da obrigação principal, isto é, na obrigação de pagar. Ademais, o inciso II preceitua que a solidariedade tributária poderá estar expressa na legislação.

O ponto nevrálgico está presente no art. 124, I do CTN, mais notadamente na expressão “interesse comum”.

Diante disto, face a complexidade do termo e do seu caráter de subjetividade, referida expressão será estudada com maiores detalhes nos tópicos seguintes.

## 6.3. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA E “INTERESSE COMUM”

O art. 124, I do CTN, tratado no tópico anterior, detém, na íntegra, a seguinte redação: “São solidariamente obrigadas: i) as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Como pode ser observado, o legislador não se preocupou em dar uma definição concreta para o que seria a expressão “interesse comum”, instaurando verdadeiro caos interpretativo perante os operadores do direito.

Com o propósito de inaugurar o debate sobre a controvérsia, importante combinar referido artigo com o que dispõe o art. 128 do CTN, eis que este preceitua que a lei determinará a responsabilidade do pagamento do tributo a terceiro que seja vinculado ao fato gerador da respectiva obrigação.

Hodiernamente, tal expressão (“interesse comum”), dado o seu caráter subjetivo, suscita variadas interpretações, ao passo que o Estado, representado pela Fazenda Pública, busca tal definição e o cidadão, especificamente na relação tributária, o contribuinte “*lacto sensu*”, defende determinada tese.

Diante deste cenário, a fim de dar maior objetividade ao aqui estudado, tratar-se-á, de forma pormenorizada, as definições sobre “interesse comum”, apresentando as perspectivas a respeito do tema, desejando ao final contribuir com o debate sobre a matéria ora analisada.

#### 6.4. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA E “INTERESSE COMUM” DO GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR: VISÃO DA FAZENDA PÚBLICA

A Fazenda Pública, mais notadamente a Receita Federal do Brasil (RFB), publicou uma orientação para seus contribuintes, por meio do Parecer Normativo nº 04/2018, da Coordenação-Geral de Tributação (COSIT), que trata sobre a responsabilidade tributária solidária (art. 124, I do CTN).

Antes de analisar o disposto no PN nº 04/2018, não se pode olvidar que o entendimento ora exposto é uma interpretação oficial dada pela União, por meio da Receita Federal do Brasil, ao passo que em relação aos outros entes da administração pública não há posicionamento pacífico sobre a questão ora discutida. Todavia, tal interpretação detém elevada estima sobre o posicionamento dos demais entes tributantes e servirá como baliza do pensamento do fisco para conclusão desta produção.

O referido parecer imputa à terceiro a responsabilidade pelo pagamento do tributo, eis que o contribuinte ou responsável por substituição não cumpriu com tal obrigação. O entendimento pauta-se no art. 124, I do CTN, estando configurada a responsabilização deste

terceiro caso comprovado que este possui interesse comum na realização do fato gerador, eis que este “interesse comum” advém tanto de um ato lícito que gerou a obrigação tributária (prática conjunta do fato gerador) como de um ato ilícito que desfigurou a obrigação tributária.

Cumprido destacar, que segundo entendimento do Superior Tribunal de Justiça, “interesse comum” não é meramente interesse econômico na realização do fato gerador, ou seja, não basta que haja proveito econômico para dar ensejo a responsabilização pelo art. 124, I do CTN, necessitando que tenha interesse jurídico, ou seja, que as pessoas realizem conjuntamente o fato gerador, estando as partes no mesmo lado da relação jurídica.

Percebe-se que o Parecer Normativo ampliou a expressão “interesse comum”, somando ao que dispõe o Tribunal Superior a ideia de “interesse comum” decorrente de ato ilícito e não apenas àquele vinculado a ideia de interesse jurídico.

Insta salientar, que a própria Receita Federal do Brasil limitou a aplicação do art. 124, I do CTN, devendo o fisco comprovar o vínculo do responsabilizado com o ato (ilícito) e com o contribuinte ou responsável por substituição. O liame entre a participação (comissiva ou omissiva) na perfectibilização do ilícito, com intuito de fraudar o sujeito ativo da relação tributária (que haja dolo), ou seja, o responsabilizado precisa ter participado de forma ilícita da relação que gerou a fraude do respectivo passivo fiscal e não de outros.

Dito de outra forma, para a responsabilização utilizando-se do art. 124, I do CTN e a figura do interesse comum sobre a faceta da ilicitude, deve-se comprovar a conduta ilícita do terceiro, fazendo o liame entre esta conduta e o resultado, a sonegação fiscal, por isso é que está sendo imputado à este a obrigação de pagar (individualizar a fraude).

Ademais, o PN COSIT 04/2018 assentou o entendimento de que o ato ilícito que enseja a responsabilidade solidária restará configurado quando houver: i) grupo econômico irregular; ou ii) evasão e simulação; ou ainda iii) planejamento tributário abusivo. Destaca-se que o presente artigo se aterá à análise apenas da primeira hipótese do ilícito, isto é, grupo econômico irregular.

Em relação ao grupo econômico irregular (grupo societário que desrespeita a autonomia patrimonial e operacional das pessoas jurídicas que o integra), o entendimento do fisco federal é de que quando configurado o referido ilícito o grupo irregular está realizando indiretamente o fato gerador, o que justifica o interesse comum passível de responsabilização.

A ilicitude retromencionada deverá ser demonstrada por meio de presunções, ao passo que não haverá provas diretas que ensejarão a responsabilidade. Diante disto, as provas angariadas pela autoridade administrativa deverão sustentar os indícios, ou seja, o ilícito

praticado deve ser comprovado por meio de robusto conjunto de provas, de forma pormenorizada e não meros indícios.

A principal justificativa para tanto é que o fisco, identificando o fato ilícito, não pode ser complacente e deixar de responsabilizar aquele que se oculta ou manipula a fim de não quitar suas pendências fiscais. Ao passo que o próprio art. 124, I do CTN não distingue interesse comum lícito ou ilícito e assim, segundo entendimento do fisco federal, o interesse comum relaciona-se também com a prática de um ato ilícito, ensejando a aplicação do aludido dispositivo.

Nenhum intérprete prudente do Direito há de sustentar o respeito aos efeitos tributários de atos jurídicos praticados na seara do **abuso da personalidade jurídica (empresas de papel sem existência real, individual e concreta) ou eivados dos vícios do conluio e da simulação**. O abuso da personalidade jurídica praticado por um contribuinte ou por vários em coordenação subjetiva (conluio), utilizando a forma jurídica que o PN denomina de “grupo econômico irregular”, configura juridicamente um conluio, ilícito que não merece a proteção da norma tributária. (PONTES, 2019) **(grifo nosso)**.

Em suma, restará configurada a responsabilidade solidária (art. 124, I do CTN) do grupo econômico irregular quando comprovado o “interesse comum” na realização do fato gerador, seja quando as empresas integrantes realizarem em conjunto o fato gerador ou quando houver ilicitude que desfigura o fato gerador. Atenção, a mera configuração/demonstração do grupo econômico não enseja responsabilização, mas sim a comprovação do abuso de personalidade, na forma do precedente normativo do STJ, AgRg REsp 1.511.682/PE, de autoria do Ministro Relator Herman Benjamin.

Por fim, após demonstrado a responsabilidade tributária, mediante o fundamento do art. 124, I do CTN e comprovado o interesse comum por meio de uma situação que desfigura o fato gerador, fraudando o pagamento do tributo, a Receita Federal do Brasil, por meio do parecer *sub judice*, materializou este “terceiro responsável” pelo ilícito por meio de três modalidades.

Em primeiro lugar a responsabilização poderá ocorrer de forma direta, onde serão responsabilizados os sócios das empresas integrantes do grupo econômico irregular.

Em segundo lugar a responsabilização dar-se-á de forma inversa, responsabilizando as empresas coligadas pertencentes ao grupo irregular, fundamentando tal hipótese no art. 133, § 2º do CPC.

A terceira modalidade é a chamada expansiva, ao passo que o terceiro responsável não é apenas aqueles sócios presentes no quadro societário da empresa, nem somente as coligadas, mas também os sócios ocultos.

## 6.5. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA SOLIDÁRIA E “INTERESSE COMUM” DO GRUPO ECONÔMICO IRREGULAR: CRÍTICAS AO PARECER NORMATIVO

É cediço que a todo grupo econômico irregular que objetiva fraudar o fisco poderá ser-lhe imputado a responsabilidade pelo pagamento do tributo. Entretanto, para parte dos operadores do direito a via escolhida pela Fazenda Pública não é a mais adequada, face o que dispõe o art. 124, I do CTN.

A principal crítica por parte dos operadores do direito detém como norte a conceituação dada pelo Parecer Normativo para grupo econômico irregular, eis que este atrelou a expressão “direção única” aos pressupostos para configuração do abuso de personalidade jurídica, ao passo que “direção única” não comprova o intuito doloso de não adimplir o tributo, mas sim, apenas o fato de existir grupo econômico e no máximo é um pequeno indício de irregularidade.

Outro ponto que suscita críticas, advém da subjetividade de que dispõe o aludido dispositivo, eis que este não prescreve que “interesse comum” será quando houver ato ilícito que desfigura a obrigação tributária, não podendo assim o fisco interpretar a norma de forma ampliativa a fim de imputar a obrigação de pagamento, ferindo ao princípio da legalidade tributária, disposto no texto constitucional (art. 150, I), ao passo que o citado art. 128 do CTN, determina que caberá apenas à lei (em sentido estrito) atribuir de modo expreso a responsabilidade pelo pagamento do tributo à terceira pessoa. Além disso, atinge o princípio da segurança jurídica da relação tributária e o devido processo legal.

Atribuir referida interpretação estaria usurpando a competência da legislação complementar, eis que na forma do art. 146, III, alíneas “a” e “b” da CF, caberá apenas à lei complementar legislar sobre matéria de responsabilidade tributária e não à legislação ordinária e muito menos a um ato administrativo secundário. Diante disto, no ordenamento pátrio (CTN), não há expressa previsão de responsabilização de grupo econômico. Insta destacar o que dispõe Medeiros (2019, p 140):

Com efeito, **a atribuição do ônus tributário a terceiro é situação excepcional** que, por isso mesmo, **demand a interpretação restrita à literalidade das hipóteses previstas na legislação complementar**, veículo normativo competente para a disciplina da sujeição passiva. **(grifo nosso).**

Outrossim, outra crítica à fundamentação da responsabilização por meio do art. 124, I do CTN, é que não há no aludido dispositivo expressa previsão de responsabilização, ferindo o princípio da proibição de analogia (MEDEIROS, 2019).

A analogia deverá ser utilizada quando há, para determinado fato jurídico, omissão no ordenamento vigente, subsistindo na norma uma regra semelhante capaz de preencher tal lacuna. Apesar disso, no campo do direito tributário, face a vulnerabilidade do contribuinte, quando a norma analógica o desfavorecer, esta não poderá ser aplicada, visto o que dispõe o art. 108, § 1º do CTN.

Ademais, como acima mencionado, para que seja cabível a analogia, deverá existir lacuna no ordenamento quanto ao assunto perquirido, porém, a legislação complementar (CTN) determinou as hipóteses taxativas de responsabilização e optou por não prever a responsabilização dos grupos econômicos, inclusive os irregulares.

Destaca-se, neste ponto, o artigo escrito por Machado Segundo (2019), no qual, entre outras críticas, relevante citar o que dispõe sobre a interpretação da Receita Federal do Brasil ao art. 124, I do CTN, mais notadamente a expressão “situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato ilícito que gerou a obrigação tributária, como o ilícito que a desfigurou” e o que dispõe a norma sobre “interesse comum na situação que constitua o fato gerador”:

“Situação que constitui o fato” é algo muito diferente de – e muito mais restrito que - “situação vinculada ao fato”, sendo a última expressão abrangente de tudo o que se relaciona ao fato, e não apenas alusiva a ele próprio. Por outro lado, “interesse comum” não é o mesmo que interesse coincidente, convergente ou complementar. Têm interesse comum pessoas que praticam, juntas, o mesmo ato, com o mesmo propósito. Coproprietários de um bem imóvel têm interesse em sua propriedade. Mas comprador e vendedor, em um contrato de compra e venda, não têm interesse comum; são interesses antagônicos, que se complementam. (MACHADO SEGUNDO, 2019).

Em suma, a crítica acima exarada aponta o não respeito à lei, uma vez que o fisco delimitou critérios sem respeitar o que dispõe o ordenamento pátrio.

Na contramão do que preceitua o Parecer Normativo foram apresentados por Maria Rita Ferragut em explanação no debate público sobre o tema “Perspectivas diante do parecer normativo COSIT/RFB nº04/2018 e da jurisprudência do STJ”, soluções jurídicas para imputação da responsabilidade tributária para aqueles grupos irregulares.

A solução desenvolvida afirma que a Fazenda Pública poderia imputar a terceiro a responsabilidade solidária pelo pagamento por meio do art. 149, VII do CTN<sup>5</sup>, fugindo da

---

<sup>5</sup> Art. 149, CTN: O lançamento é efetuado e revisto de ofício pela autoridade administrativa nos seguintes casos:

discussão de “interesse comum” e ainda sim responsabilizaria aquele terceiro que em conjunto com o contribuinte maculou o pagamento do tributo.

Nada obstante, o art. 149 do CTN desenvolve o raciocínio quando do lançamento do tributo, ou seja, em uma fase pré-processual, antes da constituição do crédito tributário, ao passo que estaria limitada apenas à Receita Federal utilizar-se do aludido dispositivo, eis que esta é competente para o lançamento, fato que mitigaria o poder da Procuradoria da Fazenda, em sede de execução fiscal.

Diante disto, a Procuradoria só imputaria responsabilidade às empresas integrantes do grupo (irregular) através do Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica (IDPJ), disposto no art. 50 do Código Civil - CC e arts. 133/137 do CPC, comprovando o abuso de personalidade pelas empresas integrantes do grupo econômico irregular, por meio do desvio de finalidade ou confusão patrimonial.

O IDPJ é um instituto presente no CC, utilizado quando a pessoa jurídica não segue os ditames legais traçados no ordenamento e assim o magistrado poderá afastar a personalidade jurídica da sociedade, o qual não detém o condão de dissolver, liquidar, pôr fim à empresa, mas sim adentrar no patrimônio de terceiro beneficiado e responsável pela irregularidade.

Ademais, o CC tratou as irregularidades capazes de “levantar o véu da pessoa jurídica” como abuso de personalidade, através do desvio de finalidade, sendo este ato doloso por parte do devedor com intuito de lesar o credor (art. 50, § 1º do CC), e confusão patrimonial, quando não há separação do patrimônio entre as empresas (art. 50, § 2º do CC).

Destaca-se que, para suscitar o referido incidente imprescindível a judicialização do contencioso, eis que está condicionado ao deferimento do magistrado. Diante disto, a Procuradoria da Fazenda, utilizando-se do instrumento processual adequado, isto é, a execução fiscal, valer-se-ia do IDPJ, visto que o art. 1º da Lei 6.830/80 autoriza a utilização subsidiária do Código de Processo Civil.

De mais a mais, o art. 50, §4º do CC determina que a mera comprovação de grupo econômico não autoriza a instauração do referido incidente; o que a contrário sensu, havendo abuso de personalidade entre as empresas integrantes do grupo estará autorizada a instauração do IRPJ.

## **7. CONSIDERAÇÕES FINAIS**

---

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

O estudo desenvolvido foi capaz de demonstrar pontos pertinentes em relação ao pensamento da Fazenda Pública sobre a responsabilização tributária solidária do grupo econômico irregular, apontando considerações que sustentam tanto ideias congruentes quanto divergentes ao que fora proposto pelo Parecer Normativo COSIT-RFB n.º 04/2018.

Com intuito de cooperar com o debate jurídico sobre o tema, fora sintetizado algumas perspectivas, destacando o conceito e as espécies de grupo econômico, firmando ser este uma união de pessoas jurídicas dotadas de autonomia patrimonial, jurídica e operacional, que comungam direitos e deveres, maximizando lucros e reduzindo despesas, podendo ser tanto grupo societário de direito, ou seja, aquele em que as sociedades integrantes combinam expressamente, por meio de convenção ou consórcio, a formalização do grupo, quanto grupo de fato, cuja a união apresenta-se apenas no campo da matéria, não existindo concretização no mundo do direito.

Ultrapassada a barreira dotada de abstração, aprofundou-se na concepção do que vem a ser o grupo econômico irregular, estabelecendo ser este um conglomerado que abusa da personalidade jurídica das empresas integrantes, eis que estas desrespeitaram a autonomia patrimonial e operacional inerente à toda sociedade empresarial.

A partir disto, o fisco federal, por meio do Parecer Normativo COSIT 04/2018, fundado no art. 124, I do CTN, entendeu por bem responsabilizar solidariamente as pessoas jurídicas integrantes do grupo econômico considerado irregular sob o argumento de que estas empresas possuem interesse comum na realização do fato gerador, visto que entende-se por “interesse comum” não só a realização conjunta e lícita do fato gerador, mas também ilícitos que o desfigurou, apresentando como um destes ilícitos o grupo econômico irregular.

Na contramão do parecer normativo, advogados pareceristas e doutrinadores especializados, entendem que a interpretação firmada pelo fisco ultrapassa a barreira do que dispõe o art. 124, I do CTN, dando amplitude perigosa para o conceito de “interesse comum”, ultrapassando o que dispõe a norma, ferindo o princípio da legalidade que fundamenta o Direito Tributário. Ademais, em variadas passagens do parecer, atrela a expressão “direção única” à indícios de simulação e irregularidade, ao passo que “direção única” é simplesmente indício de grupo econômico e este, por si só, não poderá ser responsabilizado.

A partir do panorama acima apresentado, a pesquisa em comento firma o entendimento de que o Parecer Normativo uniformizou o pensamento do órgão público em relação à responsabilização das empresas integrantes de grupo econômico irregular, ao passo que ficou explícito que o fisco não pretende responsabilizar empresas pelo simples fato de integrarem

grupo econômico, mas deseja, de fato, corresponsabilizar aquelas empresas simuladas, que objetivam fraudar o pagamento do tributo.

Outro ponto que merece destaque é no campo das provas, eis que para responsabilizar as empresas não basta meros indícios de irregularidade, torna-se imprescindível a prova cabal do ilícito, demonstrando o vínculo do responsabilizado tanto com o ilícito cometido quanto com o contribuinte da obrigação tributária que se deseja a corresponsabilização. Tal fato traz elevada segurança jurídica para a matéria em comento, eis que a Fazenda Pública, de modo geral, não poderá basear seus pedidos de responsabilização em ínfimos indícios e deverá demonstrar o nexo de causalidade entre a conduta dolosa (consciente) ilícita e o não pagamento do tributo.

Ora, o estudo filia-se ao entendimento do fisco quanto a responsabilização de grupos econômicos irregulares, visto que o Estado não pode ser conivente com os ilícitos cometidos por seus contribuintes, fato que atinge veementemente a sociedade de um modo geral. Entretanto, necessária atenção à fundamentação para tal responsabilização, visto que o art. 124, I do CTN não pode ser interpretado de forma extensiva, como fez o Parecer Normativo, eis que vige no direito tributário o princípio da legalidade (art. 150, I da CF/88), não sendo admitido que as autoridades administrativas, por meio de um parecer, onere o contribuinte, usurpando a competência da lei em sentido estrito.

Para tanto, o estudo firma o entendimento sustentado pela advogada Maria Rita Ferragut, ao passo que o parecer contribui para solucionar alguns problemas jurídicos, como a exigência da demonstração da prova do ilícito, do nexo de causalidade entre a conduta e o inadimplemento do tributo. Entretanto, o fundamento utilizado poderia ser tanto o art. 149, VII do CTN, quando do lançamento do tributo (competência das Receitas Federais, Estaduais e Municipais), quanto o art. 50 do CC, em sede de execução fiscal, porquanto notória a interpretação dada pelo fisco do que vem a ser um grupo econômico irregular, face a análise indistinta do que é abuso de personalidade, fato inerente ao Incidente de Desconsideração da Personalidade Jurídica, que pode ser instaurado em sede de execução fiscal.

## REFERÊNCIAS

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#\\_ftn1](https://www.jota.info/opiniao-e-analise/colunas/pauta-fiscal/conceito-de-grupo-economico-para-fins-tributarios-30062017#_ftn1). Acesso em 10 out. 2019.

BRASIL. Ministério da Economia. Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional (Org.). **Atuação da PGFN possibilitou o bloqueio de bens de grupo econômico criminoso**: O montante bloqueado por conta da Operação Corrosão supera R\$ 500 milhões. 2018. Disponível em: <<http://www.pgfn.fazenda.gov.br/noticias/2018/atuacao-da-pgfn-possibilitou-o-bloqueio-de-bens-de-grupo-economico-criminoso>>. Acesso em: 22 out. 2019.

FERRAGUT, Maria Rita. **Grupo Econômico e responsabilidade tributária**. Disponível em <https://www.jota.info/opiniao-e-analise/artigos/grupo-economico-e-responsabilidade-tributaria-06112017>. Acesso em 10 out. 2019.

MADER, Helena. **Empresas criam pequenas firmas para evitar pagar o que devem ao Fisco**. Disponível em [https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/cidades/2017/11/12/interna\\_cidadesdf,640433/empresas-criam-pequenas-firmas-para-evitar-pagar-o-que-devem-ao-fisco.shtml](https://www.correiobraziliense.com.br/app/noticia/cidades/2017/11/12/interna_cidadesdf,640433/empresas-criam-pequenas-firmas-para-evitar-pagar-o-que-devem-ao-fisco.shtml). Acesso em 10 out. 2019.

MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade tributária de grupo econômico**, Livraria do Advogado, Porto Alegre, 2019.

MEDEIROS, Rafael de Souza. **Responsabilidade Tributária de Grupo Econômico**. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019.

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 10 out. 2019.

PRADO, Viviane Muller. **Conflito de interesses nos grupos societários**. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

SEGUNDO, Hugo de Brito Machado. **Responsabilidade de pessoas meramente "interessadas" no fato tributável é ilegal**. 2019. Disponível em: <<https://www.conjur.com.br/2019-set-04/responsabilidade-interessados-fato-tributavel-ilegal>>. Acesso em: 22 out. 2019.

SOUZA, Rubens Gomes de. **Compêndio de legislação tributária**. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

TRF3. **AgRg no AREsp 603.177/RS**, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/03/2015, DJe 27/03/2015. Disponível em <https://www.escavador.com/diarios/968091/TRF3/judicial-i-trf/2019-09-26?page=4>. Acesso em 10/10/2019.