

**XXX CONGRESSO NACIONAL DO  
CONPEDI FORTALEZA - CE**

**DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

**YURI NATHAN DA COSTA LANNES**

**ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA**

**RAYMUNDO JULIANO FEITOSA**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

#### **Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

**Diretor Executivo** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

**Representante Discente:** Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

#### **Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

#### **Secretarias**

#### **Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

#### **Comunicação:**

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

#### **Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

#### **Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

#### **Eventos:**

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

D597

Direito Tributário e Financeiro [Recurso eletrônico on-line] Organização CONPEDI

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Raymundo Juliano Feitosa; Yuri Nathan da Costa Lannes. – Florianópolis: CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-861-5

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Saúde: Acesso à justiça, Solução de litígios e Desenvolvimento

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. XXX Congresso Nacional do CONPEDI Fortaleza - Ceará (3; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# **XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE**

## **DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO**

---

### **Apresentação**

O XXX CONGRESSO NACIONAL DO CONPEDI FORTALEZA - CE, realizado em parceria com a Unichristus, e com apoio da CAPES, entre os dias 15 e 17 de novembro de 2023, apresentou como temática central “Acesso à Justiça, Soluções de Litígios e Desenvolvimento”. Esta questão suscitou intensos debates desde o início e, no decorrer do evento, com a apresentação dos trabalhos previamente selecionados, fóruns e painéis que ocorreram na cidade de Fortaleza - CE.

Os trabalhos contidos nesta publicação foram apresentados como artigos no Grupo de Trabalho “DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I”, realizado no dia 16 de novembro de 2023, que passaram previamente por no mínimo dupla avaliação cega por pares. Encontram-se os resultados de pesquisas desenvolvidas em diversos Programas de Pós-Graduação em Direito, que retratam parcela relevante dos estudos que têm sido produzidos na temática central do Grupo de Trabalho.

As temáticas abordadas decorrem de intensas e numerosas discussões que acontecem pelo Brasil, com temas que reforçam a diversidade cultural brasileira e as preocupações que abrangem problemas relevantes e interessantes, a exemplo do direito tributário, do direito financeiro e das preocupações que surgem na relação entre fisco e contribuinte no tocante a proteção de dados pessoais, bem como políticas públicas e tributação sob o prisma da solidariedade social.

Espera-se, então, que o leitor possa vivenciar parcela destas discussões por meio da leitura dos textos. Agradecemos a todos os pesquisadores, colaboradores e pessoas envolvidas nos debates e organização do evento pela sua inestimável contribuição e desejamos uma proveitosa leitura!

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – Universidade FUMEC

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – Universidade Católica de Pernambuco

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes – Faculdade de Direito de Franca

# TRIBUTAÇÃO ALÉM DO ÓBVIO: DESVENDANDO O INTRINCADO LABIRINTO DA RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE TERCEIROS

## TAXATION BEYOND THE OBVIOUS: UNRAVELING THE INTRICATE LABYRINTH OF THIRD PARTY TAX LIABILITY

Manoel Cipriano de Oliveira Bisneto <sup>1</sup>

### Resumo

Este artigo aborda a complexidade da responsabilidade tributária de terceiros, com foco especial nas implicações legais e econômicas, especialmente no contexto de grupos econômicos reais. Através de uma análise profunda da jurisprudência e doutrina legal, busca-se proporcionar uma compreensão abrangente dessa faceta desafiadora dentro do sistema tributário brasileiro. São exploradas questões cruciais, como a definição de "interesse comum" e a precisa delimitação da relação jurídica que configura o evento gerador de tributos. Além disso, são examinadas as nuances entre o interesse econômico e o interesse jurídico, visando prevenir o abuso de autoridade por parte da Administração Tributária, ao mesmo tempo em que se assegura que a responsabilidade atribuída a terceiros esteja ancorada em evidências concretas. Isso visa garantir equidade e justiça no tratamento tributário. Ao analisar essas considerações, o artigo busca jogar luz sobre os desafios práticos e teóricos relacionados à responsabilidade tributária de terceiros, contribuindo para uma compreensão mais clara desse tema crucial no cenário fiscal brasileiro.

**Palavras-chave:** Responsabilidade tributária, Grupos econômicos, Interesse comum, Tributação justa, Segurança jurídica

### Abstract/Resumen/Résumé

This article addresses the intricate issue of third-party tax liability, with a special focus on its legal and economic implications, particularly within the context of actual economic groups. Through an in-depth analysis of case law and legal doctrine, it aims to provide a comprehensive understanding of this challenging aspect within the Brazilian tax system. Crucial issues are explored, such as the definition of "common interest" and the precise delineation of the legal relationship that constitutes the tax-triggering event. Furthermore, the distinctions between economic interest and legal interest are discussed, aiming to prevent abuses of power by the Tax Administration, while ensuring that the attribution of third-party liability is grounded in concrete evidence. This is intended to guarantee fairness and justice in tax treatment. By examining these considerations, the article sheds light on practical and theoretical challenges related to third-party tax liability, contributing to a clearer comprehension of this crucial subject in the Brazilian fiscal landscape.

---

<sup>1</sup> Mestrando em Direito (UFRN). Procurador Municipal.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Tax liability, Economic groups, Common interest, Fair taxation, Legal certainty

## 1. INTRODUÇÃO

A responsabilidade tributária de terceiros tem sido objeto de extensos debates e desafios no campo do Direito Tributário, especialmente quando se trata da atribuição de obrigações fiscais a pessoas ou entidades vinculadas ao fato gerador, mas que não são diretamente contribuintes. A complexidade desse tema reside na necessidade de conciliar os princípios da legalidade estrita e da capacidade contributiva, garantindo a arrecadação justa e eficiente de tributos, sem comprometer os direitos constitucionais dos contribuintes.

Este artigo científico tem como objetivo realizar uma análise aprofundada das implicações jurídicas e econômicas da responsabilidade tributária de terceiros, com enfoque especial nas situações que envolvem grupos econômicos de fato. Para tanto, são examinados diversos precedentes do Superior Tribunal de Justiça (STJ) e as considerações da doutrina de renomados juristas, de modo a proporcionar uma compreensão clara e completa desse desafiador aspecto do sistema tributário brasileiro.

O embasamento para a responsabilização de terceiros está amparado em dispositivos do Código Tributário Nacional (CTN), que conferem ao legislador a prerrogativa de estabelecer a atribuição da obrigação tributária a pessoas ou entidades vinculadas ao fato gerador. Contudo, a aplicação dessas normas tem suscitado interpretações divergentes, particularmente em relação ao art. 124, inciso I, do CTN, que estabelece a solidariedade entre as pessoas com "interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal."

Neste contexto, surgem questionamentos cruciais: o que configura efetivamente um "interesse comum" e como se delimita a relação jurídica que constitui o fato gerador tributário? Quais são as distinções entre interesse econômico e interesse jurídico? Como evitar o abuso de poder por parte da Administração Tributária e garantir que a responsabilização de terceiros seja baseada em provas concretas e fundamentadas?

Para responder a essas questões e promover uma compreensão sólida sobre a responsabilidade tributária de terceiros, este estudo percorrerá diversas análises jurisprudenciais e doutrinárias que auxiliam na construção de critérios consistentes para a aplicação adequada das normas tributárias. Além disso, serão explorados os princípios constitucionais que orientam a tributação no Brasil, buscando harmonizar a justiça fiscal com a segurança jurídica.

Diante da relevância dessa temática para a comunidade jurídica, a presente pesquisa pretende contribuir para o aprimoramento das discussões sobre a responsabilidade tributária de terceiros, fomentando um debate enriquecedor para a evolução do sistema tributário

brasileiro. É fundamental que o Direito Tributário se aprofunde em soluções que promovam uma tributação justa, equilibrada e adequada aos princípios que regem a ordem jurídica, preservando, assim, os direitos dos contribuintes e a efetiva arrecadação dos tributos necessários ao Estado.

## **2. GRUPO ECONÔMICO. CONCEITO. DEFINIÇÃO LEGAL E JURISPRUDENCIAL. IMPOSSIBILIDADE DE PESSOA FÍSICA INTEGRAR GRUPO ECONÔMICO DE FATO.**

O Direito Brasileiro prevê duas espécies de grupos econômicos: os de direitos, regulados pelos arts. 265 a 278 da Lei 6.404/1976, e os de fato, regulados pela legislação trabalhista (DeL 5.452/1943) e tributária (IN RFB 971/2009; Parecer Normativo nº 4, de 10 de dezembro de 2018). Todavia, independentemente da espécie, há uma conceituação comum acerca do que é o grupo econômico: duas ou mais empresas que estão sob a direção, o controle ou a administração de uma delas, compondo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica.

No caso dos autos, não se trata de grupo econômico de direito previsto na 6.404/76, mas sim do grupo econômico de fato regulado, predominantemente, pela disposição do art. 2º, § 2º, da CLT, que assim dispõe:

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

A primeira parte da redação do § 2º, do art. 2º, da CLT, trata especificamente sobre o grupo econômico de fato e elenca alguns requisitos objetivos sobre o que se entende como tal: 1. Uma ou mais empresas; 2. Estar sob a direção, controle ou administração de outra empresa.

Conforme art. 96 do CTN, a expressão legislação tributária “compreende as leis, os tratados e as convenções internacionais, os decretos e as normas complementares que versem, no todo ou em parte, sobre tributos e relações jurídicas a eles pertinentes.” A IN RFB

971/2009, portanto, com status de legislação tributária, utiliza os mesmos critérios da legislação trabalhista para conceituar grupo econômico:

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.

O Parecer Normativo 4, de 2018, da SRF, também como status de legislação tributária, trata de maneira específica sobre a responsabilidade tributária e conceitua grupo econômico como:

O grupo econômico irregular decorre da unidade de direção e de operação das atividades empresariais de mais de uma pessoa jurídica, o que demonstra a artificialidade da separação jurídica de personalidade; esse grupo irregular realiza indiretamente o fato gerador dos respectivos tributos e, portanto, seus integrantes possuem interesse comum para serem responsabilizados. Contudo, não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica.

As sociedades que integram o grupo econômico mantêm a sua autonomia jurídica e econômica, mantendo íntegra a personalidade jurídica. Por causa disso, a existência do grupo econômico, por si só, não autoriza o redirecionamento das dívidas tributárias das empresas que compõem o grupo, conforme precedentes do STJ (REsp 1775269/PR, Rel. Ministro GURGEL DE FARIA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 21/02/2019, DJe 01/03/2019).

A responsabilidade dos grupos econômicos, então, deverá ser pautada no abuso de personalidade jurídica e, quando não se tratar dos casos em que haja interesse comum na situação que constitua o fato gerador (art. 124, I, CTN), deverá ser adotado o procedimento previsto no art. 50 do Código Civil, já que a responsabilidade prevista no art. 134 e 135 do CTN são exclusivamente direcionadas às pessoas físicas.

A responsabilidade do art. 124, I, do CTN, é pautada no interesse comum, conceito jurídico indeterminado, que não se confunde com o mero interesse econômico, mas que, pelo

contrário, deverá ser interpretada como sendo o vínculo direto com o fato gerador, seja na sua realização ou na sua não realização.

No entanto, o que se pode concluir concretamente acerca da razoável interpretação que se dá ao art. 124, I, do CTN, pautado no parecer normativo 4, de 2018, da SRF, é que “ocorrendo atuação conjunta de diversas pessoas relacionadas a ato, a fato ou a negócio jurídico vinculado a um dos aspectos da regra matriz de incidência tributária (principalmente mediante atuação ilícita), está presente o interesse comum a ensejar a responsabilização tributária solidária”.

O próprio parecer aduz que a pessoa responsabilizada com base no art. 124 deverá ter “vínculo com o ilícito e com a pessoa do contribuinte ou do responsável por substituição, comprovando-se o nexos causal em sua participação comissiva ou omissiva, mas consciente, na configuração do ato ilícito com o resultado prejudicial ao Fisco dele advindo”.

Ou seja, não é qualquer interesse comum que legitima a responsabilização tributária, a atuação na atividade relacionada ao fato gerador, seja para a sua realização, seja para a sua não realização, deverá ser consciente e comprovada pelo fisco. Esse é o entendimento do CARF sobre o tema:

O interesse comum de que trata o artigo 124, inciso I, do CTN é sempre jurídico, não devendo ser confundido com "interesse econômico", "sanção", "meio de justiça" etc. O interesse econômico, reconhecemos, até pode servir de indício para a caracterização de interesse comum, mas, isoladamente considerado, não constitui prova suficiente para aplicar a solidariedade. E também não é suficiente que a pessoa tenha tido participação furtiva como interveniente num negócio jurídico, ou mesmo que seja sócio ou administrador da empresa contribuinte, para que a solidariedade seja validamente estabelecida. Pelo contrário, a comprovação de que o sujeito tido por solidário teve interesse jurídico, o que se faz com a demonstração cabal da relação direta e pessoal dele com a prática do ato ou atos que deram azo à relação jurídico tributária, é requisito fundamental para fins de aplicação de responsabilidade solidária. (CARF, Acórdão nº 1201-001.974, Rel. Luis Henrique Marotti Toselli.)

Como se percebe das definições apresentadas acima, a diferenciação entre a responsabilidade solidária dos grupos econômicos e responsabilidade pessoal do art. 134 e 135 do CTN é importante, porque somente pessoas jurídicas possuem a condição de participar

de grupos econômicos de fato/grupo econômico irregular, pois as pessoas físicas detêm meios próprios para serem responsabilizadas, quais sejam: os arts. 134 e 135 do CTN.

## **2. RESPONSABILIDADE DO GRUPO ECONÔMICO. RESPONSABILIDADE DE TERCEIROS. DISTINÇÃO. NECESSIDADE DE PROVAR A PRÁTICA DE ATOS COM ABUSO DE PODERES, INFRAÇÃO À LEI, ESTATUTO OU CONTRATO SOCIAL.**

A responsabilidade tributária poderá ser atribuída a terceiros por várias formas, pois a lei poderá atribuir a terceira pessoa vinculada ao fato gerador (embora a vinculação não seja pessoal e direta) a obrigação tributária. Esse terceiro poderá tanto ser pessoa jurídica quanto ser pessoa física, no entanto, a depender de sua natureza jurídica, faz-se necessário que seja observado a enquadramento jurídico adequado para cada caso, já que as medidas do *ius tributandi* se pautam na legalidade estrita.

Conforme definido pelo Superior Tribunal de Justiça em vários precedentes, é possível o reconhecimento da existência de grupo econômico quando diversas pessoas jurídicas exerçam suas atividades sob unidade de controle, e, ainda, quando se visualizar confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé, com prejuízo a credores (STJ. RECURSO ESPECIAL Nº 1.775.269 – PR).

A responsabilização de empresas que funcionam em grupo econômico, ainda que se trate de grupo econômico de fato, não é automática. Deve-se, portanto, demonstrar a existência de solidariedade (art. 124, CTN) *ou* as hipóteses de responsabilidade de terceiros previstas nos arts. 134 e 135 do CTN.

No entanto, conforme entende a abalizada doutrina e jurisprudência do STJ, as hipóteses de responsabilidade inscritas no arts. 134 e 135 do CTN somente poderão ser utilizadas quando se tratarem de pessoas físicas.

Dessa maneira, tem-se que o único fundamento legal previsto no CTN para a responsabilização das empresas quando em grupo econômico é o artigo 124, que prever serem “solidariamente obrigadas [...] as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

A doutrina pontua que o interesse comum deve ser na constituição do fato gerador de maneira regular, de modo que os atos praticados em abuso ou fraude não estariam abarcados por tal solidariedade. No entanto, a jurisprudência e o fisco (PARECER NORMATIVO Nº 4, DE 10 DE DEZEMBRO DE 2018) parecem caminhar em sentido oposto, admitindo ser

interesse comum os atos praticados em fraude e abuso, a fim de diminuir ou evitar a cobrança de tributos.

A utilização do art. 124, I, do CTN, sempre gerou muito debate na doutrina e jurisprudência dos tribunais, não apenas em razão da amplitude semântica das palavras que integram o dispositivo, mas também por sempre demandar uma análise profunda dos contornos fáticos de cada caso, exigindo muita atenção e cautela na sua aplicação.

Embora a decisão não tenha expressamente subsumido o fato a nenhum artigo específico do CTN, tudo leva a crer que o fundamento primordial, considerando a manifestação da Fazenda Pública (evento 71), foi o art. 124, I, do CTN.

Dentre os diversos casos julgados pelo Superior Tribunal de Justiça estão aqueles em que a Receita Federal do Brasil ou Procuradoria da Fazenda Nacional aplicaram o art. 124, I, do CTN para responsabilizar empresas de um mesmo grupo econômico pelo simples fato de terem, em tese, “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”.

Neste contexto o STJ firmou critérios importantes para interpretação da expressão interesse comum definindo que não se trata de interesse econômico, mas sim, de interesse jurídico verificado nos casos em que o sujeito passivo e o responsável encontram-se no mesmo polo da relação jurídico-tributária, como se verá a seguir.

Dessa forma, faz-se essencial dissecarmos a norma, notadamente seu inciso “I” e os seus conceitos, sobre o que se entende ser “*interesse comum*” e “*situação que constitua o fato gerador da obrigação principal*”.

Por *interesse comum*, majoritariamente, entende-se que é a existência de direitos e deveres compartilhados entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica privada, subjacente ao fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto da situação. Interesse é conjunto, convergente.

Muito embora o direito positivo não tenha elucidado o conteúdo semântico desse critério, entendemos como sendo a ausência de interesses jurídicos opostos na situação que constitua o fato jurídico tributário, somada ao proveito conjunto dessa situação.

Para que seja jurídico, o interesse deve decorrer de uma relação jurídica da qual o sujeito de direito seja parte integrante, interfira em sua esfera de direitos/deveres e o legitime a postular em juízo em defesa do seu interesse.

*O mero interesse social, moral ou econômico nas consequências advindas da realização do fato gerador não autoriza a aplicação do art. 124, I, do CTN.* Deve haver interesse jurídico comum, que surge a partir da existência de direitos e deveres idênticos,

entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica de direito privado, tomada pelo legislador como suporte factual da incidência do tributo. Em outras palavras, *há interesse jurídico quando as pessoas realizam conjuntamente o fato gerador.*

O interesse comum não pode ser confundido com interesse econômico, pois somente o primeiro diz respeito às consequências advindas da realização efetiva do fato gerador. *Somente o interesse jurídico é importante, e ele ocorre tão somente quando as pessoas realizam conjuntamente o fato gerador.*

O Superior Tribunal de Justiça não destoa desse entendimento, conforme mostram inúmeras decisões preferidas nesse sentido:

PROCESSUAL CIVIL. TRIBUTÁRIO. RECURSO ESPECIAL. ISS. EXECUÇÃO FISCAL. LEGITIMIDADE PASSIVA. EMPRESAS PERTENCENTES AO MESMO CONGLOMERADO FINANCEIRO. SOLIDARIEDADE. INEXISTÊNCIA. VIOLAÇÃO DO ART. 124, I, DO CTN. NÃO-OCORRÊNCIA. DESPROVIMENTO.

(...)

2. Para se caracterizar responsabilidade solidária em matéria tributária entre duas empresas pertencentes ao mesmo conglomerado financeiro, é imprescindível que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador, sendo irrelevante a mera participação no resultado dos eventuais lucros auferidos pela outra empresa coligada ou do mesmo grupo econômico.

3. Recurso especial desprovido. (REsp 834.044/RS, Rel. Min. Denise Arruda, Primeira Turma, 11/11/2008, DJe 15/12/2008)

Note-se a relevância dos termos fixados nessa decisão, de fundamental avaliação para que não se extrapole a possibilidade legal do tema aqui tratado, em flagrante violação aos direitos constitucionalmente assegurados aos contribuintes que cumprem com suas obrigações fiscais e não participam, direta ou indiretamente, de fraudes.

Nesse sentido, afirma Maria Rita Ferragut:

[...] O interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal implica que as pessoas solidariamente vinculadas sejam sujeitos da relação jurídica que deu azo à ocorrência do fato imponível. Isto porque feriria a lógica jurídico-tributária a integração, no polo passivo da relação jurídica, de alguém que não tenha tido

qualquer participação na ocorrência do fato gerador da obrigação. Se não houver gerência de uma empresa sobre outra pertencente ao mesmo grupo, a solidariedade também não é cabível. (FERRAGUT, 2021).

Quanto a *situação que constitua o fato gerador da obrigação principal* pode-se entender que é o fato que diz respeito à relação jurídica originária do fato tributário, ou seja, a relação jurídica privada da qual o legislador contempla o fato que interessa ao Direito Tributário (fato ou relação jurídica que constitui o antecedente da regra-matriz de incidência tributária).

Ao associar ‘interesse comum’ ao enunciado ‘situação que constitua o fato gerador da obrigação principal’, o legislador deixou claro que não é qualquer interesse comum que pode ser considerado como suficiente para a aplicação da regra de solidariedade, dentre eles o decorrente de atos ilícitos (não constitui o fato gerador).

Isto porque, ilícitos não podem ser fatos geradores da obrigação principal por expressa proibição do art. 3º do CTN ao conceituar tributo (aqui, a antecedente da regra-matriz é auferir renda, prestar serviços, obter receita).

Segundo o art. 113 do CTN a obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente e tem como fato gerador a situação definida em lei como necessária e suficiente à sua ocorrência (art. 114), ou seja, no caso em tela, o auferimento da renda, obtenção da receita!

A comprovação tanto da existência em si de um interesse comum quanto da ligação entre esse interesse comum e o fato ensejador da obrigação principal é um dos cerne principais deste caso.

O próprio STJ, quando do julgamento do AgRg no Recurso Especial 867.486/RS, de relatoria do Min. Luiz Fux, ao citar a obra de Paulo de Barros Carvalho afirmou que a eleição do sujeito passivo das obrigações tributárias na condição de responsável (ou seja, aquele que embora não tenha relação direta e pessoal com o fato típico tributário) está limitada ao âmbito factual das circunstâncias de realização do fato jurídico tributário.

O responsável tributário, sendo ele espécie de sujeito passivo da obrigação tributária, deve ser escolhido entre aquelas pessoas que possuem de alguma forma uma ligação, ainda que indiretamente, com o fato descrito na hipótese de incidência da regra matriz. Trata-se de uma limitação imposta pela Constituição Federal com a finalidade de assegurar que a cobrança do tributo de maneira não confiscatória, devendo atender à capacidade contributiva.

Dessa forma, destaca-se a perfeita conclusão chegada por Wesley Rodrigo Manzutti:

Nesse contexto, entendemos que a solidariedade somente poderá se imputada nos casos em que o responsável apresente uma conexão com a prática do fato gerador, nos termos do que menciona o enunciado descrito no inciso I. Assim, cremos não ser possível, atribuir solidariedade quando um terceiro estiver vinculado apenas ao contribuinte sem demonstrar de alguma forma certa proximidade com a realização do fato jurídico tributário. O interesse comum exige que o responsável possua um vínculo de ligação com o fato jurídico tributário praticado pelo contribuinte, não bastando, portanto, haver um elo entre o responsável e o contribuinte. O termo “interesse” deve ser compreendido a partir de um viés jurídico que coloque o responsável na mesma linha obrigacional da relação jurídica. (MANZUTTI, 2020).

Em outras palavras, não pode haver interesse jurídico e, conseqüentemente, ser responsável solidário, se os sujeitos não estiverem no mesmo polo da relação obrigacional. Nos casos em que a responsabilidade se realiza em face de um terceiro que não esteja conectado ao fato jurídico tributário não há que se falar em solidariedade.

A doutrina brasileira indica claramente que o art. 124, I, do CTN, que não compõe o capítulo relativo à “responsabilidade tributária”, e sim o capítulo sobre o “sujeito passivo” da obrigação tributária (Título II do Livro Segundo do CTN), não serve para determinar quem é contribuinte ou quem é responsável tributário; serve, isto sim, para estabelecer que determinados sujeitos passivos (colocados nessa condição por outras normas do ordenamento) são devedores solidários quando tenham interesse comum na situação que constitui o fato gerador do tributo.

É o que nos casos em que a responsabilidade se realiza em face de um terceiro que não esteja conectado ao fato jurídico tributário não há que se falar em solidariedade, mas sim de hipótese de responsabilização de terceiros, normatizado em outra parte do CTN que não o capítulo que trata sobre SUJEITO PASSIVO.

Ocorre, por exemplo, com a responsabilidade pessoal dos sócios prevista no art. 135 do CTN ou decorrente de condutas ilícitas dos agentes nas chamadas responsabilidade por infrações, conforme disposto nos arts. 136 e 137, ambos do CTN.

A solidariedade tributária não pode ser considerada nunca como um tipo de responsabilização autônoma, mas se limita a uma forma de garantia ao pagamento do crédito

tributário, que vincula terceiro não contribuinte, mas que é totalmente vinculado ao fato gerador do tributo lançado.

O art. 124, inciso I, do CTN, trata de hipótese de eleição de sujeito passivo, e não de responsabilização de terceiro.

Ela se limita a uma forma de garantia ao pagamento do crédito tributário, que elege outro contribuinte como sujeito passivo da obrigação e que é necessariamente vinculado juridicamente ao fato gerador do tributo lançado.

Esse é o entendimento de Misabel Derzi:

A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, como querem alguns. O Código Tributário Nacional, corretamente, disciplina a matéria em seção própria, estranha ao Capítulo V, referente à responsabilidade. É que a solidariedade é simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias. Quando houver mais de um obrigado no polo passivo da obrigação tributária (mais de um contribuinte, ou contribuinte e responsável, ou apenas uma pluralidade de responsáveis), o legislador terá de definir as relações entre os coobrigados. Se são eles solidariamente obrigados, ou subsidiariamente, com benefício de ordem ou não etc. A solidariedade não é, assim, forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo. (DERZI, 2015).

Dessa forma, a solidarização de qualquer pessoa, física ou jurídica, ao pagamento de obrigações tributárias deve se limitar ao vínculo essencialmente jurídico entre esses e o contribuinte originário.

Se pensarmos em “interesse comum” como algo inerente às relações empresariais, ou seja, aos fatos meramente econômicos, chegaremos à compreensão de que em toda a cadeia negocial haverá interesse legítimo dos participantes.

Os sócios administradores, as empresas participantes ou não de grupo econômico, os empregados que fazem parte da sociedade, bem como as seguradoras que se propõem a garantir os negócios no mercado, todos estes agentes poderão apresentar em certa medida algum grau de interesse na situação que constitua o fato jurídico tributário. Até mesmo o Fisco poderá ser considerado um interessado, uma vez que “espera” pela entrada de recursos decorrente da atividade tributária.

A adoção de tal interpretação representaria a subversão das prescrições constitucionais que regulam a competência tributária e limitações ao poder de tributar do Estado.

O fato jurídico suficiente à constituição da solidariedade não é o mero interesse de fato, mas o interesse jurídico que surge a partir da exigência de direito e deveres comuns entre pessoas situadas do mesmo lado de uma relação jurídica que constitua o fato jurídico tributário.

O legislador ao associar o termo interesse comum ao ou termo presente no enunciado normativo, “situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, restringiu o alcance da norma indicando que não se trata de qualquer interesse, mas sim o interesse no fato ou na relação jurídica presente no antecedente da regra matriz de incidência tributária.

O interesse ao qual se referiu o legislador não deve ser compreendido como mero interesse social, moral ou econômico.

Essa distinção entre interesse econômico e interesse comum, como bem salienta Kyoshi Harada, tem suma importância na medida em que o interesse comum no resultado da exploração da atividade econômica não constitui fato gerador da obrigação tributária, já o interesse jurídico comum na situação que constitua o fato gerador acarreta a responsabilidade solidária, porque as pessoas envolvidas praticam conjuntamente a atividade tipificada pela norma tributária.

Dessa maneira, percebe-se que a responsabilização do Sr. José Viana Neto não poderá se dar pela aplicação do art. 124, I, do CTN, de modo que, eventual responsabilização deveria se dar por meio do art. 135 do CTN, o qual, no entanto, não poderá ser aplicado ao caso.

Como corolário do Princípio da Tipicidade Tributária, surge a necessidade de que os agentes da Administração, no exercício de suas funções de gestão tributária, indiquem, pormenorizadamente, todos os elementos do tipo normativo existentes na concreção do fato que se pretende tributar e, bem assim, dos traços jurídicos que apontam uma conduta como ilícita.

Por outro lado, o Princípio da Vinculabilidade da Tributação, construído da implicitude do Texto Supremo e inserido no artigo 142 do Código Tributário Nacional, traduz uma conquista no campo da segurança dos administrados, em face dos poderes do Estado moderno, de tal maneira que o exercício da administração tributária encontra-se tolhido, em qualquer de seus movimentos, pela necessidade de aderência total aos termos inequívocos da

lei, não podendo abrigar qualquer tipo de subjetividade própria aos atos de competência discricionária.

Ao relatarem o evento tributário, é imprescindível que os agentes da Administração, quando no procedimento administrativo tributário, e o Juiz, ao redirecionar a dívida tributária, demonstrem-no por meio de uma linguagem admitida pelo direito.

Nesse ponto, ingressamos no campo das provas da ocorrência factual que devem ser aptas para certificar a ocorrência do fato.

Em outras palavras, comprovar a legitimidade da norma individual e concreta que documenta a incidência tributária significa promover a verificação de que o acontecimento fático narrado e a relação jurídica instaurada mantêm estrita correspondência com as provas montadas e apresentadas mediante formas linguísticas selecionadas pelo direito positivo.

Nesse sentido, a utilização de presunções e ficções, em virtude do princípio da tipicidade cerrada, deve ser comedida e jamais referir-se à constituição do fato jurídico tributário ou do fato relacional estampado no consequente das normas individuais e concretas tributárias.

Vê-se, no fundo, que é função precípua do Estado-Administração e Estado-Juiz empregar a linguagem jurídica competente na produção dos atos de gestão tributária.

O pressuposto de fato da incidência deve ser relatado de maneira transparente e cristalina, revestido com os meios de prova admissíveis nesse setor do direito, para que possa prevalecer e surtir os efeitos próprios.

Supor que um fato tenha acontecido ou que sua materialidade tenha sido efetivada, não é o mesmo que exhibir a concretude de sua existência, mediante prova direta, conferindo-lhe segurança e certeza.

É imprescindível a cabal demonstração de causalidade entre o fato, considerado como indício, e a efetiva existência do ato infrator. É o registro que faz Luís Eduardo Schoueri:

O dever de provar a relação de causalidade é tão importante quanto a prova da ocorrência do indício. Enquanto este é matéria que se encontra no campo dos fatos, a relação de causalidade caminha para o campo do pensamento, permitindo que a contra-prova se dê de modo próprio. Assim, para que se desminta a relação de causalidade entre o indício e o fato a ser provado, pode-se não só mostrar que a referida relação não atende aos reclamos da lógica (prova abstrata, lógica) como, simplesmente, demonstrar que a ocorrência do indício

permitiria não só a ocorrência do fato alegado como também de outro diverso. (SCHOUERI, 2017).

Em outras palavras, não pode haver sombra de dúvida sobre a concreção do fato que dá causa ao redirecionamento, sendo inaceitável adotar a figura da presunção, tendo em vista que ela consiste no processo lógico em que de um fato conhecido infere-se fato desconhecido e, portanto, incerto.

Nesse sentido, há bastante tempo os julgadores administrativos do contencioso tributário da Receita Federal do Brasil já concluem que o uso desse tipo de método de fiscalização é temerário e merece ser desconsiderado:

ACUSAÇÃO FISCAL PRECÁRIA – Baseada em elementos indiciários colhidos de anotações particulares do contribuinte – Infração presumida- Provido o recurso – Decisão unânime. (Proc.DRT-4 nº 6.986/91, julgado em sessão da 4ª Câmara Especial, de 20.11.92 – Rel. José Augusto Sunfeld Silva – Ementário TIT, 1996).

AGENDA DE ANOTAÇÕES – Insuficiência de provas para embasar a autuação por saída de mercadorias sem emissão de notas fiscais – Improcedente acusação em face de fragilidade da prova obtida “agenda de anotações” – Provido o recurso – Decisão unânime. (Proc. DRT- 1 nº 13.668/91, julgado em sessão da 2ª Câmara Especial, de 30.04.93 – Rel.David Gusmão – Ementário TIT, 1996).

PROCESSO FISCAL. Não pode ser instaurado com base em mera presunção. Segurança concedida. (Agravo em Mandado de Segurança nº 65.491, de 28.08.70, Resenha Tributária)

IMPOSTO DE RENDA. PROCESSO FISCAL. Não pode ser instaurado com base em mera presunção (Agravo em Mandado de Segurança nº 75.335, de 19.05.75, Resenha Tributária, 1977).

A responsabilização de terceiras pessoas físicas, diferentemente da responsabilidade descrita acima, baseia-se nos arts. 134 e 135 do CTN.

No que se refere à responsabilidade do art. 134, alguns pontos merecem ser ressaltados. Deve haver a impossibilidade da exigência da obrigação principal do contribuinte; a responsabilização é limitada aos atos que intervierem ou que foram responsáveis pela omissão, de modo que, por existir essa exigência, incube à Fazenda demonstrar, ato por ato, aqueles em que se observa a atuação do terceiro ou sua omissão.

O art. 135, de igual modo, limita a responsabilidade pessoal do terceiro também aos atos praticados com excesso de poderes, infração de lei, contrato social ou estatutos. Isso se deve ao fato de a responsabilidade do terceiro do art. 135 ser subjetiva, dependendo da prova da prática de atos com excesso de poder e infração à lei, contrato ou estatuto.

## **CONCLUSÕES**

O Direito Brasileiro reconhece duas espécies de grupos econômicos: os de direito, regulados pela Lei 6.404/1976, e os de fato, regulados pela legislação trabalhista e tributária.

O grupo econômico de fato é caracterizado pela presença de duas ou mais empresas que, mesmo possuindo personalidade jurídica própria, estão sob a direção, controle ou administração de uma delas, formando um conjunto comum de atividades econômicas.

Tanto a legislação trabalhista quanto a tributária utilizam critérios semelhantes para definir o grupo econômico, enfatizando a relação de direção e controle entre as empresas.

A responsabilidade solidária das empresas que compõem o grupo econômico é pautada no abuso da personalidade jurídica, e não apenas na mera existência do grupo. A atuação conjunta e ilícita das empresas relacionada ao fato gerador dos tributos é o que justifica a responsabilização solidária.

O interesse comum que enseja a responsabilização tributária solidária é sempre de natureza jurídica, não devendo ser confundido com mero interesse econômico. O fato de uma pessoa física estar vinculada a uma empresa pertencente a um grupo econômico não a torna automaticamente responsável solidária pelos débitos tributários.

A comprovação do vínculo jurídico entre a pessoa física e a prática do ato ilícito relacionado ao fato gerador é fundamental para a aplicação da responsabilidade solidária.

A responsabilidade solidária dos grupos econômicos é restrita às pessoas jurídicas, enquanto as pessoas físicas detêm meios próprios de responsabilização, previstos nos arts. 134 e 135 do CTN.

O redirecionamento das execuções fiscais contra pessoa física integrante de grupo econômico só pode ocorrer quando houver comprovação de sua participação na prática de ato ilícito vinculado ao fato gerador da obrigação tributária.

A jurisprudência tem se firmado no sentido de que a pessoa física não pode ser responsabilizada solidariamente por débitos de pessoa jurídica pertencente a um grupo econômico, salvo se houver comprovação de sua participação em ato ilícito relacionado ao fato gerador.

O incidente de desconsideração da personalidade jurídica previsto no CPC pode ser aplicado subsidiariamente às execuções fiscais para assegurar a apuração dos fatos que justificariam o redirecionamento da execução contra pessoa física.

A discussão se concentra em um grupo econômico de fato, onde várias empresas estão interligadas por unidade de controle e confusão de patrimônio. A responsabilização das empresas desse grupo não é automática e requer a demonstração de solidariedade ou a aplicação das hipóteses de responsabilidade de terceiros previstas nos arts. 134 e 135 do CTN.

A jurisprudência e a Fazenda Pública têm utilizado o art. 124, I, do CTN para responsabilizar empresas que integram um grupo econômico, mesmo quando há indícios de fraude ou abuso. No entanto, a doutrina diverge em relação à interpretação dessa norma, o que torna sua aplicação complexa e sujeita a discussões.

A base para a responsabilização das empresas de um grupo econômico está no art. 124, I, do CTN, que trata da solidariedade entre as pessoas que possuem interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária. Essa "situação" refere-se ao fato ou relação jurídica que constitui o antecedente da regra-matriz de incidência tributária.

O interesse comum, para fins de responsabilização, deve ser interpretado como a existência de direitos e deveres compartilhados entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica privada, relacionada ao fato gerador. Não se trata de interesse econômico, mas sim de interesse jurídico, que deve decorrer de uma relação jurídica da qual o sujeito de direito seja parte integrante.

A escolha do responsável tributário deve ser limitada às pessoas que possuem, direta ou indiretamente, uma ligação com o fato descrito na hipótese de incidência da regra matriz. Essa limitação é imposta pela Constituição Federal para garantir uma cobrança não confiscatória e deve atender à capacidade contributiva dos envolvidos.

A solidariedade tributária é uma forma de garantia ao pagamento do crédito tributário, vinculando terceiros não contribuintes, mas vinculados ao fato gerador do tributo lançado. O art. 124, I, do CTN trata de hipótese de eleição de sujeito passivo, e não de responsabilização de terceiros, que é regulada em outra parte do CTN.

A aplicação do art. 124, I, do CTN exige uma análise profunda dos contornos fáticos de cada caso para determinar a existência do interesse comum e da solidariedade tributária. A jurisprudência e a doutrina têm buscado delimitar os critérios para essa análise, mas ainda há debates e divergências sobre o tema.

A solidarização de terceiros ao pagamento das obrigações tributárias deve estar estritamente vinculada ao vínculo jurídico entre esses terceiros e o contribuinte originário. O

simples interesse de fato, como ocorre em relações empresariais comuns, não pode ser suficiente para fundamentar a solidariedade tributária.

É essencial diferenciar o interesse econômico, decorrente das consequências advindas da exploração da atividade econômica, do interesse jurídico, que se refere à exigência de direitos e deveres comuns entre pessoas situadas no mesmo polo da relação jurídica que constitui o fato gerador tributário.

O princípio da tipicidade tributária exige que os agentes da administração tributária indiquem de forma detalhada os elementos do tipo normativo presentes na concreção do fato a ser tributado. Além disso, o princípio da vinculabilidade da tributação limita os poderes do Estado, exigindo aderência total à lei, sem abrigar subjetividades próprias aos atos de competência discricionária.

O pressuposto de fato da incidência tributária deve ser relatado de maneira transparente, comprovando-se a concretude da existência do fato por meio de provas diretas e admissíveis no direito. A utilização de presunções e ficções deve ser comedida e não pode referir-se à constituição do fato jurídico tributário.

A responsabilização de terceiros, tanto nos termos do art. 134 quanto do art. 135 do CTN, exige demonstração clara e concreta da atuação desses terceiros nos atos que intervieram ou foram responsáveis pela omissão na obrigação tributária. A responsabilidade do terceiro do art. 135 é subjetiva, dependendo da prova da prática de atos com excesso de poder e infração à lei, contrato ou estatuto.

Diante da complexidade do tema, o Judiciário e a Administração Tributária devem exercer cautela e cuidado na análise dos casos que envolvem responsabilidade tributária de terceiros. A exigência de provas concretas para a responsabilização é fundamental para evitar interpretações equivocadas e presunções infundadas que possam levar a uma indevida solidarização.

## **REFERÊNCIAS**

- CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. 18. ed. São Paulo: Saraiva, 2007.
- COSTA, Regina Helena. Curso de Direito Tributário: constituição e código tributário nacional. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.
- DERZI, Misabel Abreu Machado. Nota de atualização. In: BALEEIRO, Aliomar. Direito tributário brasileiro. 13. ed. atualizada por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 1.125.

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária dos grupos econômicos. 2014. Disponível em: <http://artigoscheckpoint.thomsonreuters.com.br/a/6ire/responsabilidade-tributaria-dos-grupos-economicosaumento-de-arrecadacao-em-detrimento-da-legalidade-maria-rita-ferragut>. Acesso em 14 de dez. de 2022

FERRAGUT, Maria Rita. Responsabilidade Tributária e o Código Civil de 2002. 3. Ed. São Paulo: Noeses, 2013.

MACHADO, Hugo de Brito. Comentários ao Código Tributário Nacional. Volume II. São Paulo: Atlas, 2004.

MANZUTTI, Wesley Rodrigo. O significado da expressão “interesse comum”, prevista no art. 124, inciso I, do CTN, à luz da jurisprudência do STJ. revista de Direito tributário Contemporâneo, São Paulo, v. 26, p. 145-164, set./out. 2020.

SCHOUERI, Luis Eduardo. Direito Tributário. 7. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

TAVARES, Alexandre Macedo. O alcance da expressão “interesse comum” (CTN, art. 124, I) para fins de imputação de responsabilidade tributária solidária às sociedades integrantes de grupo econômico. In: Revista Dialética de Direito Tributário. São Paulo: n.232, p.20- 27, jan., 2015.