

A RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA DE EMPRESAS QUE COMPÕEM O MESMO GRUPO ECONÔMICO À LUZ DO ARTIGO 124 DO CTN

Nilton Kiyoshi Kurachi¹

RESUMO

O presente artigo tem por objetivo uma análise acerca da responsabilidade tributária de empresas componentes de um mesmo grupo econômico, problematizando a possibilidade de aplicação da regra constante do artigo 124, inciso I, do CTN, nessa situação, haja vista a ausência de previsão legal específica expressa. O método utilizado é o dedutivo, com base em pesquisa descritiva, bibliográfica e documental.

PALAVRAS-CHAVE: 1. Responsabilidade tributária; 2. Grupo Econômico; 3. Fraude e/ou conluio.

INTRODUÇÃO

O debate acerca das diversas formas de atribuição de responsabilidade em matéria tributária é relevante e complexo, na medida em que envolve concomitantemente o exercício do poder de tributar do Estado e, de modo antagônico, a necessidade de preservação do patrimônio do contribuinte ou do responsável pelo pagamento. Esse antagonismo é sobrelevado se compreendido que nos últimos anos as demandas e esforços empresariais se acentuaram de acordo com a atualização do Sistema Tributário Nacional.

O que antes se tratava apenas da união de pessoas com interesses semânticos na busca do lucro de modo mais simplório, agora consiste na formação de grupos econômicos e atividades empresariais complexas, com estrutura e aparato técnico mais conciso, possibilitando em um planejamento tributário mais agressivo que, quando não ultrapassa a margem da legalidade (evasão fiscal), caminha nos tênues limites jurídicos que dificultam a atuação da Administração Tributária na perseguição do crédito público.

Sob essa perspectiva, o presente artigo tem por objetivo uma análise acerca da responsabilidade tributária de empresas componentes de um mesmo grupo econômico, problematizando a possibilidade de aplicação da regra constante do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN) em razão da presença de interesse comum entre terceiro e contribuinte/responsável.

Para tanto, o capítulo 2 abordará o conceito de grupo econômico de direito e de fato com base especialmente na Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas), apresentando a diferenciação entre ambas as espécies. Ademais, o capítulo 3 do artigo cuidará de uma detida análise acerca da determinação da sujeição passiva tributária, voltando-se a análise ao contribuinte e ao responsável tributário na perspectiva do artigo 121 do Código Tributário Nacional.

Por fim, no capítulo 4 repousa o ápice da pesquisa, em que se buscará um estudo da doutrina e

¹ Mestre em Direito Constitucional; professor do curso de Direito da Anhanguera/Uniderp; professor de Pós-Graduação de diversas instituições de ensino superior; atualmente é procurador-Chefe da Procuradoria de Assuntos Tributários da Procuradoria-Geral do Estado/MS.

da jurisprudência, a fim de compreender se o artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional aufere a possibilidade de atribuição de responsabilidade a empresas componentes de um mesmo grupo econômico. No atendimento da pretensão do capítulo, serão abordadas as possibilidades de responsabilidade sobre três vertentes: a) de modo geral; b) em virtude da prática de fraude ou conluio empresarial e; c) diante de grupo econômico irregular.

O trabalho será redigido com base no método dedutivo, valendo-se de pesquisas exploratória e descritiva, com base em instrumentos documentais e bibliográficos, cuja hipótese inicial é a de que muito embora não haja no Código Tributário Nacional uma definição específica expressa quanto à atribuição de responsabilidade no caso de grupos econômicos, ainda assim será possível a responsabilização diante do comando legal do disposto no artigo 124, inciso I, do CTN.

1 O CONCEITO DE GRUPO ECONÔMICO DE DIREITO E DE FATO

Com o crescimento exponencial do mercado global e a sedimentação do capitalismo como sistema econômico prevalecente², tornou-se cada vez mais comum nas sociedades desenvolvidas, a exigência de modelos jurídicos-econômicos que viabilizassem, ao mesmo passo, o acúmulo de capital, a diminuição dos riscos das atividades e a conjugação de esforços entre partícipes de empreendimentos econômicos correlatos.

Tal reclamo, decorrente da imposição das práticas econômicas globais praticadas, aportou de forma cuidadosa ao ordenamento jurídico brasileiro, sendo introduzido pela Lei nº 6.404 de 15 de dezembro de 1976 (Lei das Sociedades Anônimas), a qual consagrou de forma expressa a possibilidade de instituição de “grupos de sociedades” – considerado, didaticamente, termo assemelhado para mencionar “grupos econômicos”.

Assim, a partir da entrada em vigor da referida Lei, introduziu-se verdadeira norma norteadora dos grupos econômicos no Brasil, a qual dispôs em seu bojo critérios para constituição, validação e regulamentação dessas novas estruturas societárias. Com isso, em razão desse novo regramento pela Lei acionária – o qual, notadamente, escorou-se em um modelo dual, operou-se a inserção de duas espécies de grupos econômicos ao ordenamento jurídico pátrio, compreendidas em grupos econômicos de direito³ e de fato.

Não obstante os esforços despendidos pelo mandatário infraconstitucional, a introdução dos grupamentos econômicos através da Lei das Sociedades Anônimas implicou em inevitáveis dúvidas aos estudiosos do ramo societário, sobretudo quanto às suas definições e consequentes implicações jurídicas, as quais permanecem presentes até os dias atuais, razão pela qual merecem breve análise no presente trabalho.

1.1 DO CONCEITO DO GRUPO ECONÔMICO DE DIREITO OU CONVENCIONAL

Pois bem, considerando-se que não há uma definição clara no plexo normativo quanto aos conceitos de grupos econômicos, encarregou-se a Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976 (Lei das So-

² “A expansão do sistema capitalista, da Europa Ocidental ao mundo todo, representou um dos movimentos mais característicos daquilo que se denominou a aceleração da História. Essa façanha, sem precedentes no longo processo de desenvolvimento da espécie humana na face da Terra, foi, sem dúvida, o resultado do exercício de uma nova modalidade de poder: o econômico”. (COMPARATO, 2011, p. 264).

³ Denominado, igualmente, de grupo econômico convencional.

ciedades Anônimas), a partir de seu artigo 265 e seguintes, de estabelecer um conceito e a regulamentação dos grupos de sociedades ou econômicos.

Consoante a referida norma substantiva, o grupo de sociedades é, em suma, a adjeção de sociedades empresárias (controladas) a uma outra sociedade, entendida como controladora, cujo escopo é a combinação de recursos e esforços para o atingimento dos respectivos objetos sociais ou participação comum de atividades (BRASIL, 1976). Trata-se, pois, do denominado “grupo econômico de direito”, compreendido como aquele em que a sua existência depende de ato formal (convenção) e do preenchimento dos requisitos necessários exigidos por Lei, da seguinte forma:

No primeiro caso, qual seja, no dos grupos econômicos de direito formados a partir da relação de controle verificada entre as empresas, aplica-se o disposto nos artigos 265 e seguintes da LSA, quando se verificar a reunião de esforços com o fim de possibilitar a consecução dos objetivos sociais de cada sociedade ou a participação delas em um empreendimento comum. A existência do grupo depende de ato formal, qual seja, da convenção que o define e determina as sociedades dele integrantes, seus objetivos e direção. (BARBASSA, 2015, p. 19).

Tem-se, então, que a partir do ato formal de constituição (convenção) do aglomerado de sociedades (grupo econômico de direito), passa-se a identificar o referido conjunto em sua integralidade, considerando-as como parte integrante de um todo, destinado a consecução dos respectivos objetos sociais e auxílio nas atividades complementares. Veja-se:

Seguindo este raciocínio, os grupos societários existem quando, em uma relação de dependência entre sociedades, o conjunto forma um todo no qual se pode observar a ligação que vai além do simples exercício do controle. Nos grupos, o controlador não tem apenas o interesse de obter os direitos relacionados com a sua posição de sócio, mas também os exerceria de forma a coordenar as atividades de todas as empresas para atingir o melhor resultado global. (PRADO, 2005, p. 20).

Todavia, a despeito da permissibilidade jurídica de constituição dessas estruturas societárias, o legislador infraconstitucional não se olvidou de delimitar, sucintamente, as respectivas responsabilidades jurídicas, consubstanciando no artigo 266, da Lei das Sociedades Anônimas, que as sociedades participantes preservarão consigo suas personalidades e patrimônios de forma distintas umas das outras, sem prejuízo das estruturas administrativas internas definidas em sua convenção (BRASIL, 1976).

1.2 DO CONCEITO DE GRUPO ECONÔMICO DE FATO

De outro norte, há, ainda, para efeito de conceituação dos grupos econômicos existentes no Brasil, os denominados “grupos econômicos de fato”, entendidos como aqueles em que, embora não disciplinados pelo artigo 265 (grupos econômicos de direito), encontram guarida no artigo 243, § 2º, da Lei de Sociedades Anônimas, ao constar, expressamente, a possibilidade de vinculação entre sociedades controladas, filiadas e de simples participação à uma outra sociedade, compreendida como controladora.

O grupo econômico de fato é aquele existente entre sociedades que estão relacionadas em decorrência da participação que uma possui no capital social das outras, sem que haja, todavia, um acordo

4 Art. 243. O relatório anual da administração deve relacionar os investimentos da companhia em sociedades coligadas e controladas e mencionar as modificações ocorridas durante o exercício. (...). § 2º Considera-se controlada a sociedade na qual a controladora, diretamente ou através de outras controladas, é titular de direitos de sócio que lhe assegurem, de modo permanente, preponderância nas deliberações sociais e o poder de eleger a maioria dos administradores. (BRASIL, 1976).

sobre sua organização formal, administrativa e obrigacional. Por inexistir regulamentação quanto à organização formal do grupo, às sociedades dele integrantes deve ser conferido tratamento jurídico autônomo, como se agissem de forma isolada. (CASTRO, 2014, p. 38).

Insta notar que a referida vinculação das sociedades – grupos econômicos de fato, diversamente do que ocorre nos grupos econômicos de direito, limita-se a presença de subordinação empresarial (controle), em que a empresa controladora busca o atingimento do respectivo objeto social e melhoria nas condições do empreendimento, sem, contudo, desfazer-se da singularidade empresarial da sociedade controlada. Nesse sentido, Viviane Muller Prado (2005, p. 19-20) preleciona que o ponto diferenciador dos grupamentos econômicos:

Na primeira hipótese, há uma relação de grupo, enquanto na segunda há apenas a relação de controle. A configuração dos grupos societários, desta forma, está relacionada com a maneira como se exerce o poder de controle, tanto em relação à sua intensidade quanto à visão que se tem do todo e da política que é seguida e serve como diretriz. O elemento ulterior que diferencia a mera relação de controle do grupo existe quando o controlador tem interesses que extrapolam o simples exercício do poder de controle, buscando benefícios outros do que aqueles auferidos como sócio.

Destarte, à guisa do verbete supramencionado, depreende-se que o controle exercido sobre os grupos econômicos de fato deve ser pautado com respeito a autonomia jurídica da sociedade controlada e com arrimo nas disposições constantes em lei, que determinam os limites da atuação da sociedade controladora, sob o risco de haver usurpação de competência pelo administrador-controlador (abuso de poder).

Em remate, impende consignar que parcela da doutrina vem abalizando o entendimento de que não é necessária a existência de subordinação empresarial propriamente dita para configuração do grupamento econômico de fato, necessitando, apenas, do elemento coordenação entre as sociedades controladas e a controladora para que surtam os efeitos jurídicos⁵, sobretudo aquelas perpetradas no campo da responsabilidade.

2 DETERMINAÇÃO DA SUJEIÇÃO PASSIVA TRIBUTÁRIA

Ao analisar-se a Constituição Federal de 1988 sob o aspecto da sujeição passiva tributária, denota-se que o legislador constituinte originário optou por abster-se quanto à definição do polo passivo da obrigação, imputando à Lei a função de estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, alcançando, neste ponto, as figuras do contribuinte e do responsável tributário, consoante o art. 146, inciso III, alínea “a”⁶, da Constituição Federal.

Desse modo, para se analisar a responsabilidade sob a ótica da tributação dos grupos econômicos no Brasil – grupos de sociedades, faz-se mister uma breve análise dos sujeitos passivos componentes da relação jurídico-tributária, dando-lhes exata conceituação e identificação segundo os critérios definidos por Lei.

2.1 DA IDENTIFICAÇÃO DO CONTRIBUINTE

Longe de ser simples sua identificação nas relações jurídicas tributárias, a figura do “contri-

⁵ “Ademais, em vez de a unidade de direção ser vista como uma forma de subordinação dos interesses das sociedades controladas ao interesse do grupo e da controladora, parte da doutrina moderna vem entendendo a coordenação como elemento essencial para caracterizar a unidade empresarial formada por vários entes jurídicos (PRADO, 2005, p. 20-21).

⁶ “Art. 146. Cabe à lei complementar: [...] III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre: a) definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados nesta Constituição, a dos respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes” (BRASIL, 1988).

buinte” no direito brasileiro encontra arrimo no art. 121, parágrafo único, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN), o qual determina como contribuinte o sujeito passivo da obrigação tributária que “[...] tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador”. (BRASIL, 1966). À guisa da referida proposição legal, entende-se como contribuinte o agente que esteja ligado, de modo imediato e efetivo, ao fato tributável ensejador da respectiva obrigação junto ao Fisco (sujeição passiva direta).

Em valiosa lição, Luciano Amaro (2006, p. 302) preleciona que a relação pessoal e direta do contribuinte, exigida por Lei, diz respeito à presença jurídica e atuação relevante do contribuinte na configuração do fato gerador da obrigação tributária:

Nesta altura, podemos precisar melhor o que o Código Tributário Nacional objetivou com a definição do contribuinte. Ao falar em relação pessoal, o que se pretendeu foi sublinhar a presença do contribuinte na situação que constitui o fato gerador. Ele deve participar pessoalmente do acontecimento fático que realiza o fato gerador. É claro que essa presença é jurídica e não necessariamente física (ou seja, o contribuinte pode relacionar-se com o fato gerador por intermédio de representante legal; o representante o faz presente). Ademais, quer o Código que essa relação seja direta. Em linguagem figurada, podemos dizer que o contribuinte há de ser o personagem de relevo no acontecimento, o personagem principal, e não mero coadjuvante. Ele deve ser identificado na pessoa em torno da qual giram os fatos.

Todavia, em que pese ter-se claro que a designação de contribuinte no plexo tributário nacional não constitui postulação simplória – embora, atualmente, haja pouco embate acerca do tema –, tem-se acrescentado à discussão a necessidade de o contribuinte compor o polo passivo da obrigação tributária principal. Segundo essa linha de pensamento, a vinculação direta e pessoal discriminada em lei seria insuficiente para ver-se caracterizado o contribuinte, exigindo-se, cumulativamente a prática do fato tributável, a qualidade de sujeito passivo da obrigação jurídica-tributária. In verbis:

Contribuinte é a pessoa que realizou o fato jurídico tributário, e que cumulativamente encontra-se no polo passivo da relação obrigacional. Se uma das duas condições estiver ausente, ou o sujeito será o responsável, ou será o realizador do fato jurídico, mas não o contribuinte. Praticar o evento, portanto, é condição necessária para essa qualificação, mas insuficiente. (FERRAGUT, 2005, p. 29-30).

A aludida premissa decorre de uma interpretação ao art. 121, caput⁷, do CTN, porquanto dispõe a norma tributária como sendo sujeito passivo da obrigação principal aquele obrigado ao pagamento do tributo ou da penalidade pecuniária, razão pela qual seria condição normativa a imputação pessoal e direta do agente ao pagamento da obrigação, sob pena de incorrer-se na figura do responsável tributário.

De toda sorte, verifica-se que a identificação do sujeito passivo imediato da obrigação tributária (contribuinte), embora constitua difícil missão no campo prático, não enseja maiores discussões no campo teórico-doutrinário, adotando-se, a rigor, a conceituação prevista no art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN.

2.2 DO RESPONSÁVEL TRIBUTÁRIO

O Código Tributário Nacional, ao determinar a figura do contribuinte (art. 121, parágrafo único,

⁷ Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. (BRASIL, 1966).

co, inciso I), estabeleceu, igualmente, em seu bojo, a figura do responsável tributário (sujeito passivo indireto), compreendido como o sujeito passivo que, embora não se enquadre como contribuinte, tem responsabilidade tributária reflexa, expressamente definida por Lei (art. 121, parágrafo único, inciso II⁸, do CTN).

Assim, verifica-se que o legislador infraconstitucional optou por conceber a figura do responsável com o escopo de compor o polo passivo da relação jurídico-tributária – que, não raras às vezes, pauta-se em conveniência fiscal⁹ –, imputando a um terceiro relacionado ao fato gerador, a responsabilidade tributária como se contribuinte fosse, conforme lição abaixo:

A presença do responsável como devedor na obrigação tributária traduz uma modificação subjetiva no polo passivo da obrigação, na posição que, naturalmente, seria ocupada pela figura do contribuinte. Contribuinte é alguém que, naturalmente, seria o personagem a contracenar com o Fisco, se a lei não optasse por colocar outro figurante em seu lugar (ou a seu lado), desde o momento da ocorrência do fato ou em razão de certos eventos futuros (sucessão do contribuinte, por exemplo). (AMARO, 2006, p. 303).

Não obstante a figura do responsável tributário tratar-se de uma política fiscal adotada, à época, pelo legislador ordinário, convém ressaltar que a referida norma, desde sua origem, esbarra em insatisfatória dicção técnica, porquanto estabeleceu o critério de exclusão como forma de identificação do responsável tributário. Nesse sentido, aquele que não se enquadra à figura do contribuinte, possuindo relação direta e pessoal com o fato gerador da obrigação jurídico-tributária, invariavelmente, insurge-se como responsável tributário.

De qualquer sorte, infere-se que a proposição de responsabilidade tributária sobre terceiros tidos como responsáveis enfrenta limitação pela própria Lei, eis que o art. 128¹⁰, do CTN, embora permita a atribuição de responsabilidade pelo crédito tributário, exige que essa terceira pessoa se relacione, minimamente, ao fato gerador da obrigação jurídica.

À vista disso, considera-se responsável tributário aquele que não se caracteriza na figura de contribuinte, não possuindo vinculação imediata e pessoal ao fato gerador, mas que, por determinação expressa em Lei, resta obrigado a arcar com o crédito tributário, sendo compelido a compor o polo passivo da relação jurídico-tributária.

3 A ATRIBUIÇÃO DE RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA A EMPRESAS DO MESMO GRUPO ECONÔMICO

Ainda que não haja uma previsão expressa e concreta acerca da possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária a empresas que compõem um mesmo grupo econômico, é necessário salientar que ainda assim poderá haver a responsabilização, seja em razão de uma interpretação teleológica do Código Tributário Nacional ou porque há, efetivamente, meio pelo qual se opera a subsunção de um fato

8 Art. 121. Sujeito passivo da obrigação principal é a pessoa obrigada ao pagamento de tributo ou penalidade pecuniária. Parágrafo único. O sujeito passivo da obrigação principal diz-se: II - responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei. (BRASIL, 1966).

9 “(...). Assim, não tendo relação de natureza econômica, pessoal e direta com a situação que constitua o fato gerador, o responsável é sujeito passivo indireto, sendo sua responsabilidade derivada, por decorrer da lei, e não da referida relação (art. 121, parágrafo único, II, do CTN). A obrigação do pagamento do tributo lhe é cometida pelo legislador, visando facilitar a fiscalização e arrecadação dos tributos”. (SABBAG, 2013, s/p).

10 Art. 128. Sem prejuízo do disposto neste capítulo, a lei pode atribuir de modo expresso a responsabilidade pelo crédito tributário a terceira pessoa, vinculada ao fato gerador da respectiva obrigação, excluindo a responsabilidade do contribuinte ou atribuindo-a a este em caráter supletivo do cumprimento total ou parcial da referida obrigação. (BRASIL, 1966).

concreto à norma tributária.

Não obstante os meios de atribuição de sujeição passiva descritas no capítulo anterior, que promove a análise a partir do artigo 121, do Código Tributário Nacional, merece atenção também o que dispõe o artigo 124, inciso I, do mesmo diploma normativo, porquanto apresenta hipótese de atribuição de sujeição passiva entre “[...] as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal” (BRASIL, CTN, 1966). A inteligência desse dispositivo impõe o reconhecimento de que havendo situação que conceba similitude no interesse de agentes sobre o fato pelo qual resulta na obrigação tributária, poderá haver a atribuição de responsabilidade¹¹.

Muito embora parte da doutrina compreenda pela necessidade de haver relação direta e que constitua interesse comum dos agentes, salienta-se que há, no Código Tributário Nacional, hipótese de responsabilização indireta, capaz de alcançar aquele que não configura como sendo contribuinte do imposto. É o caso, por exemplo, do artigo 32, do CTN¹², que disciplina inúmeros responsáveis pelo pagamento do Imposto de Importação devido na entrada da(s) mercadoria(s) em território nacional, inclusive alguns que não guardam relação com a hipótese de incidência tributária, como é o caso do representante do transportador estrangeiro, que se trata de responsável mesmo não possuindo relação direta com o motivo ensejador do dever de pagar tributo, mas, tão somente, com a pessoa do contribuinte.

Essa forma de responsabilização é considerada válida porque respeita os limites impostos pelo artigo 128, do Código Tributário Nacional, que determina a necessidade de presença de vinculação – de modo direto ou indireto – do terceiro ao fato gerador do crédito tributário, sem que lhe onere excessivamente. Este dispositivo, inclusive, é instrumental ao artigo 124, inciso I, porquanto representa fator limitador da sua produção de efeitos.

Em verdade, na aplicação do artigo 124, inciso I, do CTN, a maior dificuldade repousa sobre uma precisa delimitação conceitual acerca da expressão “interesse comum”. Acerca do assunto, há duas correntes preponderantes: a) a que defende pela existência de apenas um interesse econômico, na qual o mero proveito econômico de uma empresa seria suficiente para caracterizar a responsabilização e; b) a segunda corrente, que preleciona pela necessidade da presença de um interesse – leia-se vínculo – jurídico, de modo que as partes deveriam encontrar-se apenas em um mesmo lado da relação.

Entretanto, nenhuma das correntes é suficiente à delimitação de um campo conceitual e, portanto, para a formação de uma opinião jurídica acerca da matéria, de modo que para a melhor compreensão da expressão “interesse comum”, filia-se ao entendimento já exarado pela Receita Federal, que a compre-

11 Para fins de esclarecimento quanto à natureza desse dispositivo, são válidos os ensinamentos de Neder (2007, p. 32): “Cumprir observar, nesse passo, que a norma de solidariedade albergada pelo art. 124 do CTN é uma espécie de responsabilidade tributária, apesar de o dispositivo legal estar localizado topograficamente entre as normas gerais previstas no capítulo de Sujeição Passiva e, por conseguinte, fora do capítulo específico que regula a responsabilidade tributária. Decerto a organização dos dispositivos acerca da responsabilidade no Código segue uma orientação lógica, mas as reflexões sobre tal conjunto normativo devem considerar princípios constitucionais que atuam, especificamente, sobre o tema, como o da capacidade contributiva e da vedação ao confisco”.

12 “Art. 32. É responsável pelo imposto: I - o transportador, quando transportar mercadoria procedente do exterior ou sob controle aduaneiro, inclusive em percurso interno; II - o depositário, assim considerada qualquer pessoa incumbida da custódia de mercadoria sob controle aduaneiro. Parágrafo único. É responsável solidário: I - o adquirente ou cessionário de mercadoria beneficiada com isenção ou redução do imposto; II - o representante, no País, do transportador estrangeiro; III - o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora. c) o adquirente de mercadoria de procedência estrangeira, no caso de importação realizada por sua conta e ordem, por intermédio de pessoa jurídica importadora; d) o encomendante predeterminado que adquire mercadoria de procedência estrangeira de pessoa jurídica importador”.

ende do seguinte modo:

[...] o interesse comum ocorre no fato ou na relação jurídica vinculada ao fato gerador do tributo. É responsável solidário tanto quem atua de forma direta, realizando individual ou conjuntamente com outras pessoas atos que resultam na situação que constitui o fato gerador, como o que esteja em relação ativa com o ato, fato ou negócio que deu origem ao fato jurídico tributário mediante cometimento de atos ilícitos que o manipularam. Mesmo nesta última hipótese está configurada a situação que constitui o fato gerador, ainda que de forma indireta. [...] Ora, não se pode cogitar que o Fisco, identificando a verdadeira essência do fato jurídico no mundo fenomênico, não responsabilizasse quem tentasse ocultá-lo ou manipulá-lo para escapar de suas obrigações fiscais. Na linha aqui adotada, 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.

Daí decorre que a atribuição de responsabilidade à empresa que compõe o mesmo grupo econômico será válida se comprovada a relação entre o terceiro e o contribuinte/responsável que culminou no não cumprimento da obrigação tributária (nexo de causalidade), sendo irrelevante a situação ter-se dado de modo direto ou indireto. Acerca do assunto, destacam-se os ensinamentos de Frederico Menezes Breyner (2011, p. 78):

O pertencimento ao grupo econômico, por si só, não é critério válido de eleição de uma sociedade como responsável solidária. [...] apenas pode ser utilizado para impor a responsabilidade tributária solidária à sociedade controladora ou ao órgão de direção do grupo, com fundamento no art. 124, I, e 128 do CTN quando constatado, mediante provas concretas a cargo do Fisco, que elas atuaram concretamente junto à sociedade contribuinte de forma a determinar a realização do fato gerador e decidir pelo (des)cumprimento das obrigações tributárias. Preconiza-se assim a interpretação [...] para admitir que esse dispositivo legal imputa responsabilidade solidária apenas às sociedades de um mesmo grupo que concretamente participaram do fato gerador e do cumprimento das respectivas obrigações tributárias.

A partir dos ensinamentos do autor supracitado, tem-se que há a possibilidade de atribuição de responsabilidade tributária a empresas que componham o mesmo bloco econômico, mas que ela se limita à presença de interesse comum no fato gerador. Obviamente que não poderia ser diferente o entendimento em razão da necessidade de ater-se à preservação de valores imantados no Sistema Tributário Nacional, tal qual o direito de propriedade, que seria excessivamente invadido em razão de atribuição de responsabilidade à empresa que não guarde relação ou interesse com o fato gerador.

Nesse sentido, a primeira conclusão que se extrai é pela possibilidade de atribuição de responsabilização às empresas que compõe um grupo econômico, diante da inteligência do artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, desde que respeitados, por óbvio, os limites indicados no artigo 128, do mesmo diploma normativo. Essa situação, inclusive, está de acordo com a jurisprudência que se consolidou no âmbito dos Tribunais Superiores¹³, em que reconhece eminentemente a possibilidade de responsabilização aos grupos econômicos, desde que haja uma efetiva participação e interesse jurídico dos agentes.

Agora, necessário caminhar adiante para a compreensão de uma situação relevante, argumentada por Carlos Jorge Sampaio Costa *apud* Kiyoshi Harada (2009, s/p) que, respeitando os limites acima

13 Um exemplo a ser visualizado, consiste no julgamento do Agravo Regimental no Recurso Especial n. 1340385/SC, sob relatoria do Ministro Napoleão Nunes Maia Filho, com publicação no DJe em 26/02/2016: “TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO ESPECIAL. EXECUÇÃO FISCAL. RESPONSABILIDADE TRIBUTÁRIA. GRUPO ECONÔMICO. IMPOSSIBILIDADE DE REDIRECIONAMENTO DA EXECUÇÃO. EMPRESA CONSTITUÍDA APÓS O FATO GERADOR. AGRAVO REGIMENTAL A QUE SE NEGA PROVIMENTO. 1. A jurisprudência desta Corte entende que não basta o interesse econômico entre as empresas de um mesmo grupo econômico, mas sim que ambas realizem conjuntamente a situação configuradora do fato gerador [...]”.

descritos, interpreta, ainda, a existência de uma relação de atribuição de responsabilidade – extremamente relevante – quando diante de casos em que haja conluio ou fraude dos componentes no grupo econômico (situação mais aplicável aos grupos econômicos de fato):

[...] a solidariedade dos membros de um mesmo grupo econômico está condicionada a que fique devidamente comprovado: a) o interesse imediato e comum de seus membros nos resultados decorrentes do fato gerador; e/ou b) fraude ou conluio entre os componentes do grupo.

Há interesse comum imediato em decorrência do resultado do fato gerador quando mais de uma pessoa se beneficia diretamente com sua ocorrência. Por exemplo, a afixação de cartazes de propaganda de empresa distribuidora de derivados de petróleo em postos de gasolina é, geralmente, um fato gerador de taxa municipal cuja ocorrência interessa não somente à empresa distribuidora, beneficiária direta da propaganda, como também ao posto de gasolina, que é solidário com aquela no pagamento da taxa. Na fraude ou conluio, o interesse comum se evidencia pelo próprio ajuste entre as partes, almejando a sonegação. A solidariedade passiva no pagamento de tributos por aqueles que agiram fraudulentamente é pacífica.

A consideração tecida pelo autor é relevante na medida em que constitui a principal situação que se visa evitar no âmbito do Sistema Tributário Nacional, com a tentativa de atribuição de responsabilidade tributária a empresas componentes de grupos econômicos: o conluio e/ou fraude no recolhimento de tributos.

O entendimento de Marcos Vinícios Neder é no mesmo sentido, de modo que preleciona pela necessidade de rigidez de fiscalização aos grupos econômicos de fato, sobretudo os evidentemente formados com a intenção de fraudar o Fisco. Não apenas isso, mas o Autor reconhece, inclusive, a possibilidade de constituição de uma sociedade de fato entre pessoa jurídica e pessoa física que, mesmo não constituindo – a rigor – um grupo econômico, os efeitos jurídicos serão os mesmos daqueles expostos por Kiyoshi Harada, em virtude da aplicação da regra constante no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional:

Outra situação completamente distinta é quando o ilícito é promovido por pessoa jurídica ativa e operacional, que, comprovadamente, tenha ocultado ou registrado indevidamente negócios jurídicos realizados em parcela com terceiros (sócios ocultos) para benefício comum. Nessa hipótese, não há falar em fictícia interposição de pessoas, mas em sociedade comum de fato, pois não é possível distinguir a sociedade de fato de seus integrantes (pessoas físicas e jurídicas). Diante dessas condições, é perfeitamente possível evidenciar solidariedade entre as pessoas que compõem a sociedade de fato, eis que, além do patrimônio comum amealhado em razão do ilícito, há interesse comum nos negócios jurídicos realizados em benefício dos envolvidos (NEDER, 2007, p. 46).

Nesse sentido, é possível extrair uma segunda conclusão acerca da matéria: quando diante de evidente fraude e/ou conluio entre as empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, poderá haver a atribuição da responsabilidade tributária com fulcro no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional, porquanto, nesta situação, a identificação do interesse comum que é exigido é imediata, na medida em que atende a necessidade de se haver um vínculo entre terceiro e contribuinte/responsável apto a justificar a aplicação do artigo.

Por fim, o último ponto a ser analisado consiste na atribuição de responsabilidade tributária ao grupo econômico irregular. O referido grupo, independentemente de ato formal de constituição – ou seja, se de direito ou de fato –, pressupõe a confusão patrimonial, existência de fraudes, abuso da personalidade, má-fé em desfavor de credores. Por essa condição, mormente ao assemelhar-se à identificação do interesse comum imediato, haverá a atribuição da responsabilidade, nos moldes do artigo 124, inciso I, do CTN. Estes, inclusive, são os ensinamentos de Betina Gruppenmacher (2014, p. 65):

Acreditamos ser irrelevante que o grupo econômico tenha sido juridicamente constituído, ou que a sua existência seja apenas factual, o que é relevante é o propósito para o qual se deu a criação de estrutura tendente a prática de atos de cooperação empresariais. Certamente em havendo confusão patrimonial, fraudes comprovadas, abuso de direito e má-fé com prejuízo a terceiros - credores privados ou públicos -, neste caso sim poder-se-á admitir a existência de planejamento tributário ilícito, impondo-se a solidariedade quanto à responsabilidade pelo recolhimento do tributo.

Com base nesses ensinamentos, uma terceira conclusão que se tem é que o grupo econômico irregular não guarda relação com o grupo econômico de fato, em razão da pretensão pelo qual é formado. De todo modo, para fins do reconhecimento da atribuição da responsabilidade, deverá ser comprovada a presença do ilícito tributário apto a justificar o interesse comum imediato. Frise-se que o meio de prova a ser adotado, nesta situação, é mais flexível porquanto não se faz necessária a comprovação a partir da identificação de um interesse comum com o fato gerador, mas sim, por exemplo, a prática de fraudes, confusão patrimonial, evasão fiscal, planejamentos tributários agressivos e ilícitos, entre outros.

A conclusão do trabalho caminha no sentido de que muito embora não haja expressamente no Código Tributário Nacional uma possibilidade expressa de atribuição de responsabilização tributária (direta ou indireta) às empresas componentes de um mesmo bloco econômico, ainda assim, poderá ser atribuída a responsabilidade a elas com base no artigo 124, inciso I, observando-se, ainda, o teor do artigo 128, ambos do Código Tributário Nacional.

CONCLUSÃO E PROPOSIÇÃO

Considerando que a problemática que orientou a pesquisa consistiu na tentativa de responder, de modo mais preciso, se haveria a possibilidade de aplicação da regra constante no artigo 124, inciso I, do Código Tributário Nacional (CTN) (responsabilidade solidária) a empresas que compõem o mesmo bloco econômico, tem-se que as conclusões do trabalho foram as seguintes:

1. Em razão do agrupamento de empresas com interesses comuns – sobretudo os de ordem orgânica da atividade empresarial e para a potencialização do lucro –, tem se identificado cada vez mais a formação de grupos econômicos, sejam eles de fato ou de direito. Nesse sentido, muito embora o Código Tributário Nacional não apresente definição expressa de grupo econômico, poderá ser utilizado de modo supletivo o conceito apresentado na Lei das Sociedades Anônimas, sem prejuízo da adoção de delimitações conceituais existentes em outras legislações.

2. O conceito de “interesse comum” descrito no artigo 124, inciso I, do CTN deve ser analisado não sob uma perspectiva econômica ou jurídica, mas sim no sentido de identificar a existência de uma relação entre a terceira empresa e o contribuinte/responsável que culmine no não cumprimento da obrigação tributária. Ainda, é irrelevante que essa relação a ser identificada seja direta ou indireta.

3. De modo geral, é possível a atribuição de responsabilização às empresas que compõem um mesmo grupo econômico, com fulcro no artigo 124, inciso I, do CTN, sendo apenas necessária a observância da limitação constante do artigo 128, também do CTN.

4. Em caso de fraude e/ou conluio entre empresas integrantes de um mesmo grupo econômico, poderá também haver a atribuição da responsabilidade tributária, nos moldes do artigo 124, inciso I, do

CTN. Ocorre que, neste caso, a identificação do interesse comum que é exigida é imediata, na medida em que atende a necessidade de se haver um vínculo entre terceiro e contribuinte/responsável apto a justificar a aplicação do artigo.

5. No caso de grupo econômico irregular, também será possível a atribuição da responsabilidade tributária. Neste caso, inclusive, o meio de prova a ser adotado, é mais flexível em razão da necessidade de comprovação da prática de fraude, confusão patrimonial, evasão fiscal, planejamentos tributários agressivos e ilícitos, entre outros e não, necessariamente, o interesse comum no fato gerador.

Diante das conclusões exaradas na pesquisa, a **PROPOSIÇÃO** que se faz é a seguinte: É possível a atribuição de responsabilidade às empresas que compõem um mesmo grupo econômico, seja ele de fato ou de direito, com base no artigo 124, inciso I, do CTN, sendo necessária a observação ao artigo 128, também do CTN.

REFERÊNCIAS

AMARO, Luciano. Direito tributário brasileiro. 12. ed. rev. e atual. - São Paulo: Saraiva, 2006.

BARBASSA, Sarah Mila. Responsabilidade tributária de empresas que compõem o mesmo grupo econômico. Orientadora: Juliana Furtado Costa Araújo. Dissertação (Mestrado). São Paulo: Repostório online da Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas, 2015.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil de 1988. Brasília: Diário Oficial da União, 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/Constituicao.htm. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL, Receita Federal. Parecer Normativo COSIT/RFB n. 04, de 10 de dezembro de 2018. Brasília: Diário Oficial da União, 2018. Disponível em: <https://www.conjur.com.br/dl/parecer-receita-federal.pdf>. Acesso em: 27 jun. 2019.

BRASIL. Lei n. 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Brasília: Diário Oficial da União, 1976. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm. Acesso em: 27 Jun. 2019.

BRASIL. Lei n. 5.172, de 25 de outubro de 1966. Brasília: Diário Oficial da União, 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm. Acesso em: 25 jun. 2019.

BREYNER, Frederico Menezes. Responsabilidade tributária das sociedades integrantes de Grupo Econômico. São Paulo: Revista Dialética de Direito Tributário nº 187. 2011.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de direito tributário. 28. ed. – São Paulo: Saraiva, 2017.

CASTRO, Marina Grimaldi de. As definições de grupo econômico sob a ótica do direito societário e do direito concorrencial: entendimentos doutrinários e jurisprudenciais acerca da responsabilidade solidária entre seus componentes. Florianópolis: Anais do Congresso Nacional do CONPEDI, 2014. Disponível em: <http://publicadireito.com.br/publicacao/ufsc/livro.php?gt=207>. Acesso em: 27 Jun 2019.

COMPARATO, Fábio Konder. Capitalismo: civilização e poder. São Paulo: Estud. av., São Paulo, v. 25, n. 72, p. 251-276, Ago. 2011. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S010340142011000200020&lng=en&nrm=iso. Acesso em: 27 jun. 2019.

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

GRUPENMACHER, Betina. Treiger. Responsabilidade tributária de grupos econômicos. In: QUEIROZ, M. E.; BENÍCIO JÚNIOR, B. C. (Coords.). Responsabilidade de Sócios e Administradores nas Autuações Fiscais. São Paulo: Foco Fiscal, 2014.

HARADA, Kiyohi. Responsabilidade tributária solidária por interesse comum na situação que constitua o fato gerador. Florianópolis: Portal Jurídico Investidura. 2009. Disponível em: <http://www.investidura.com.br/biblioteca-juridica/artigos/direito-tributario/3454> Acesso em: 10 mar. 2019.

NEDER, Marcos Vinícios. Solidariedade de Direito e de Fato – Reflexões acerca de seu Conceito. In: FERRAGUT, Maria Rita; NEDER, Marcos Vinícios (coords.). Responsabilidade Tributária. São Paulo: Dialética, 2007.

PRADO, Viviane Muller. Grupos societários: análise do modelo da Lei 6.404/1976. Revista Direito GV, [S.l.], v. 1, n. 2, p. 5-27, jun. 2005. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/ojs/index.php/revdireitogv/article/view/35227/34027>>. Acesso em: 27 Jun. 2019.

SABBAG, Eduardo. Manual de direito tributário. 5. ed. – São Paulo: Saraiva, 2013.