



O Sentido e Alcance da Expressão “Interesse Comum” (CTN, art. 124, I) para Fins de Imputação de Responsabilidade Tributária Solidária às Sociedades Integrantes de Grupo Econômico

Alexandre Macedo Tavares

1. Da responsabilidade tributária solidária

O CTN, em seu art. 124, dispõe sobre o instituto da solidariedade, nos seguintes termos:

“Art. 124 – São solidariamente obrigadas:

I – as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária;

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único – A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem.”

Como se vê, o CTN enumera duas situações denunciativas da configuração da responsabilidade tributária solidária: **de fato ou natural**, estampada no inciso I do art. 124; e, **de direito**, descrita no seu inciso II.

Damo-nos pressa em deixar consignado, com apoio em fecunda lição da Professora Misabel Derzi, que a solidariedade vaticinada nos incisos I e II do art. 124 do CTN, não corresponde a um mecanismo de inclusão de um terceiro no pólo passivo da obrigação tributária, mas “apenas forma de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que compõem o pólo passivo.”¹

Ajeita-se nesse particular uma advertência sutil, mas de capitular relevo. A solidariedade não é espécie de sujeição passiva por responsabilidade indireta, sobrelevando-se como simples forma de garantia, a mais ampla das fidejussórias.

Sem embargo, o art. 124 do CTN dispõe que “são solidariamente obrigados”, o que pressupõe tratar-se de um critério de graduação da responsabilidade daqueles que já figuram no pólo passivo da relação obrigacional, (i) quer por terem interesse comum na situação que constitua o fato gerador da respectiva obrigação tributária principal, (ii) quer por imposição legal expressa, obviamente observando o comando encetado no art. 128 do CTN.

As notas peculiares da solidariedade patrocinada pelo CTN encontram-se aí de modo indefectível: o fato do aludido diploma legal tratar em seções diferentes da *solidariedade* e da *responsabilidade* não representa à outorga de um cheque em branco ao legislador para impor solidariedade entre pessoas que, sob o foco do art. 128 do CTN, não se possam imputar co-responsabilidade; ao revés, o que o legislador encontra-se limitado e sistematicamente autorizado a fazer, com fulcro na regra disposta no art. 124 do CTN, simplesmente é definir se pessoas que já são sujeitos

¹ DERZI, Misabel Abreu Machado. Notas de atualização à obra de Aliomar Baleeiro. **Direito tributário brasileiro**. 11^a ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 729.



passivos de determinada obrigação responderão pela dívida fiscal de forma solidária ou subsidiária. Só isso!

Portanto, pessoas com interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação tributária principal podem ser solidariamente responsabilizadas (*solidariedade de fato*) independentemente de lei que o estabeleça. A solidariedade, em situações tais, decorre diretamente do art. 124, I, do CTN, independentemente de prévia regulamentação ou edição de lei ordinária específica pela Entidade tributante.

Obviamente que não se pode confundir *interesse comum* (v.g., co-propriedade imobiliária) com *interesse contraposto* (v.g., existente entre comprador e vendedor). O CTN não diz expressamente em que consiste ou em que casos se manifestam o “interesse comum”, porém, de seu contexto, deve-se expurgar qualquer concepção econômica ou finalística (arts. 4º, 109, 110, 114 e 118, II).

Conquanto a expressão “interesse comum” encarte um conceito indeterminado, imperativo proceder-se a uma interpretação sistemática das normas tributárias, de modo a alcançar a *ratio essendi* do art. 124, I, do CTN. Assim, o interesse comum das pessoas não pode ser interpretado como sinônimo de simples reflexo do interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal, pressupondo-se, pois, interesse jurídico, que guarda correlação à realização comum ou conjunta da situação que constitui o fato imponible.

Afigura-se como responsável solidário, portanto, a pessoa que realiza, conjuntamente com outra (ou outras pessoas), a situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária, ou que, em comum com outras, esteja em relação econômica com o fato, ato ou negócio jurídico que constitui o núcleo do aspecto material da respectiva hipótese de incidência tributária. Sociedade que participa do capital de outra, ainda que de forma relevante, conseqüentemente, não é solidariamente obrigada pela dívida tributária referente ao IRPJ desta última, pois, embora tenha interesse econômico no lucro, não tem o necessário interesse comum, na acepção que lhe confere o art. 124 do CTN, vez que não se pode confundir singela participação nos resultados representados pelo lucro com a necessária e reclamada participação comum na situação constitutiva do fato gerador do lucro.

2. Da caracterização de grupo econômico

A coexistência das duas características antagônicas - **a unidade de poder de controle** e a **diversidade das personalidades jurídicas** componentes do grupo econômico - mostra-se problemática para o Direito, especialmente no que se refere aos efeitos relacionados à proteção de determinados interesses e à imputação de responsabilidades.

Hodiernamente, objetivando-se a maximização dos lucros mediante redução de custos e aumento de produtividade, a atividade empresarial tem experimentado o fenômeno mundial de aglutinação das empresas. A sociedade empresária passou de uma concepção atomista para uma estruturação molecular, ou seja, foi abandonada a forma tradicional da sociedade isolada, existente no passado, para que fosse implantado o grupo societário (grupo econômico).



Fábio Konder Comparato e Calixto Salomão Filho reconhecem no grupo uma personalidade jurídica de segundo grau e identificam nesse “grupo personalizado” dois elementos, a saber: “uma unidade de direção e uma intercomunicação patrimonial.”² A caracterização do grupo econômico, segundo destaca a lição retro, parte da análise de quem detém efetivamente o poder de decisão e de mando dentro de cada empresa pertencente à estrutura.

Noutro giro verbal, o simples fato de uma empresa figurar no quadro societário de outra, por si só, não tem o condão de caracterizar “grupo econômico”, com reflexos em possíveis imputações de responsabilidade solidária³ ou subsidiária, pois, fundamental que se faça a cabal demonstração de que as empresas se sujeitam **a controle comum**, mediante a investigação de indícios de atuação economicamente unificada entre as elas, facilmente encontrado em registros cadastrais, presentes de forma mais explícita na contabilidade (uso de marca registrada, cisões com transferências patrimoniais, coincidência de endereços das sedes e filiais e etc).

Já a **intercomunicação patrimonial**, por sua vez, é observada quotidianamente através da transferência de ativos, de forma direta, mediante anotação na contabilidade, ou, indiretamente, constatada através de diversos procedimentos de gestão, tais como a assunção por uma empresa do encargo da folha de salários de empregados atuantes noutra; a realização de investimentos por uma empresa que beneficiará a outra; a prática de preços de insumos inferiores aos ofertados no mercado à empresa componente do grupo ou mesmo a desistência de negócios importantes em favor de outras empresas da mesma estrutura e etc.

No que toca à genérica e combatida imputação responsabilidade tributária solidária a empresas pertencentes a um mesmo grupo econômico, sempre bom recordar que a Primeira Seção do STJ pacificou entendimento no sentido de que o fato de haver pessoas jurídicas que pertençam ao mesmo grupo econômico, por si só, não enseja a responsabilidade solidária, na forma prevista no art. 124 do CTN (EREsp. nº 859616/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 09/02/2011; EREsp 834044/RS, Rel. Min. Mauro Campbell Marques, julgado em 08/09/2010)

Com efeito, incide a regra do art. 124, inciso II, do CTN c/c art. 30, inc. IX, da Lei nº 8.212/91, somente nos casos em que configurada, no plano fático, a existência de grupo econômico entre empresas formalmente distintas, mas que atuam

² COMPARATO, Fábio Konder, SALOMÃO FILHO, Calixto. **O poder de controle na sociedade anônima**. Rio de Janeiro: Forense, 4ª ed., 2005, p. 360.

³ A Consolidação das Leis do Trabalho trata de grupo econômico no §2º de seu artigo 2º, sendo a principal consequência do seu reconhecimento a responsabilidade solidária pelas verbas trabalhistas entre as empresas que formarem o grupo. Segue o teor da norma em análise: “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 serviços. (...) §2º Sempre que uma ou mais empresas, tendo, embora, cada uma delas, personalidade jurídica própria, estiverem sob a direção, controle ou administração de outra, constituindo grupo industrial, comercial ou de qualquer outra atividade econômica, serão, para os efeitos da relação de emprego, solidariamente responsáveis a empresa principal e cada uma das subordinadas”.



sob comando único e compartilhando funcionários, justificando a responsabilidade solidária das recorrentes pelo pagamento das contribuições previdenciárias incidentes sobre a remuneração dos trabalhadores a serviço de todas elas indistintamente.

Não por outra razão que a desconsideração da pessoa jurídica, mesmo no caso de grupos econômicos, deve ser reconhecida apenas em situações excepcionais, isto é, quando evidenciado que a empresa devedora pertence a grupo de sociedades sob unidade de poder de controle e com estrutura meramente formal, o que ocorre “quando diversas pessoas jurídicas do grupo exercem suas atividades sob unidade gerencial, laboral e patrimonial, e, ainda, quando se visualizar a confusão de patrimônio, fraudes, abuso de direito e má-fé com prejuízo a credores” (REsp. nº 968.564/RS, 5ª Turma, Rel. Min. Arnaldo Esteves Lima, julgado em 12/12/2008)

Portanto, nunca é demais repetir, 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” (REsp. nº 834.044/RS, 1ª Turma, Rel. Min. Denisa Arruda, julgado em 11/11/2008)

Eis a razão pela qual pugnamos pela invalidade da indiscriminada praxe administrativa de imputar responsabilidade tributária solidária às empresas, com fulcro no art. 124, II, do CTN c/c art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91, pelo só fato de pertencerem ao mesmo grupo econômico.

A responsabilidade tributária solidária, na sua feição jurídico-positiva atual, embora configure uma entidade resultante da aplicação conjunta do art. 124, II, do CTN com o art. 30, IX, da Lei nº 8.212/91, há de ser combinada intrasistematicamente com outros preceitos e com os elementos genuinamente exigidos à caracterização de “grupo econômico”, submetendo-se, por consectário lógico-natural, à fundamentação, lastreados em provas e não em simples presunções, cujo ônus recai sob a Fazenda pública (CTN, art. 142), de que o centro decisório (órgão do grupo ou sociedade controladora) participou diretamente na realização da hipótese de incidência e no descumprimento da obrigação tributária correspondente.

A simples manutenção de relações comerciais ou societárias ou participação no capital de outra sociedade não configura arquétipo de regras impositivas fiscais, logo, o simples fato de integrarem um grupo econômico, por si só, não induz responsabilidade tributária solidária, na forma do art. 124 do CTN; revelam, quando muito, interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal, e não o reclamado “interesse comum” ou “interesse jurídico”, que diz respeito à realização comum ou conjunta da situação definida em lei como necessária e suficiente à ocorrência da obrigação tributária.

Nesse contexto, o conceito de “interesse comum” demarca logicamente um setor definido da objetividade encerrada pela regra disposta no art. 124 do CTN; representa um esquema abstrato dentro do que se enquadra uma região ontológica. À míngua de uma adjetivação explícita, o termo “interesse comum”, conforme reiteradamente patrocinado pela exegese do STJ, tem sua órbita circunscrita à noção



de “interesse jurídico”. Não é possível transportá-lo além desse limite. A sua intransferibilidade decorre da especificidade irreduzível que nele se expressa, de forma que não se pode conceber como que traduzindo singelo interesse econômico no resultado ou no proveito da situação que constitui o fato gerador da obrigação tributária principal.