

Solidariedade tributária por interesse comum e seu desvirtuamento pela Receita Federal

Parecer Normativo 4/2018

MARCIANO SEABRA DE GODOI

Resumo: O artigo examina criticamente o modo como a Receita Federal do Brasil interpretou, no Parecer Normativo 4/2018, o instituto da solidariedade tributária por interesse comum na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal, conforme o art. 124, I, do Código Tributário Nacional. A doutrina nacional sobre o tema é bastante sólida, coesa e duradoura; mesmo assim, foi ignorada por completo por esse Parecer, cujas conclusões promovem uma clara distorção do instituto, buscando aplicá-lo a situações de fraudes e sonegação fiscal, contrariamente ao claro teor do dispositivo legal. O raciocínio jurídico desenvolvido no Parecer é falho, contraditório e confuso, além de procurar transmitir a (falsa) impressão de que diversos doutrinadores estariam de acordo com suas interpretações.

Palavras-chave: Solidariedade tributária. Desvirtuamento. Receita Federal.

Common interest tax solidarity and its distortion by Federal Tax Authorities (Normative Opinion 4/2018)

Abstract: The article examines how Federal Tax Authorities have interpreted, by means of Normative Opinion 4/2018, the tax solidarity institute in the case of a common interest in the situation that constitutes the taxable event (National Tax Code, article 124, I). National legal doctrine about the issue is solid and longstanding, but has been anyway ignored by the Normative Opinion, which strives to apply the institute in cases of fraud and tax evasion, which is plainly against the law. Normative Opinion's legal reasoning is flawed, contradictory and confusing, and tries to give the (false) impression that several legal authors do agree with its interpretations.

Recebido em 29/8/19
Aprovado em 2/10/19

Keywords: Tax solidarity. Distortion. Federal Tax Authorities.

Introdução

Em dezembro de 2018, a Receita Federal do Brasil (RFB) aprovou e publicou o Parecer Normativo (PN) 4/2018 (BRASIL, 2018), destinado a uniformizar a interpretação dos órgãos fiscalizadores federais sobre o alcance do dispositivo do Código Tributário Nacional (CTN) (BRASIL, [2013]) que trata da solidariedade por “interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação [tributária] principal” (art. 124, I, do CTN).

O objetivo deste artigo é confrontar o desenvolvimento argumentativo e as conclusões práticas do PN 4/2018 com a legislação e a doutrina nacional assentes há mais de 50 anos sobre o tema. O problema a ser particularmente investigado é se o PN 4/2018 respeitou ou se, ao contrário, desvirtuou o instituto da solidariedade tributária tal como regulado no CTN e compreendido pela doutrina brasileira. Em termos metodológicos, trata-se de pesquisa jurídico-normativa bibliográfica descritiva, de cunho qualitativo.

A relevância e a atualidade do presente estudo devem-se ao fato de que o PN 4/2018 oficializa e uniformiza pela primeira vez a interpretação da RFB sobre o tema. Assim, apesar de já existirem alguns livros e artigos de periódicos recentes analisando o uso distorcido do art. 124, I, do CTN em atuações fiscais e julgados administrativos do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF), ainda não há suficiente literatura específica em periódicos qualificados sobre a nova realidade inaugurada pelo PN 4/2018, o qual vincula a ação fiscalizatória dos auditores fiscais da RFB.

1 Origem, objeto e conclusões a que chegou o Parecer Normativo COSIT 4/2018

Pareceres Normativos emitidos pela Coordenação-Geral de Tributação (COSIT) e aprovados pelo titular da RFB têm a relevante tarefa de uniformizar a aplicação da legislação tributária. Tais normas enquadram-se no art. 100, I, do CTN, segundo o qual os atos normativos expedidos pelas autoridades administrativas são considerados “normas complementares das leis, dos tratados, das convenções internacionais e dos decretos” (BRASIL, [2013]).

No caso do PN 4/2018, sua origem foi uma Consulta Interna apresentada pela COSIT, na qual se indagava se o art. 124, I, do CTN possibilita que se atribua responsabilidade tributária pela “prática de atos ilícitos por terceiros que concorrem para a ocorrência de sonegação de tributos” (BRASIL, 2018).

Veja-se o teor do art. 124 do CTN:

Capítulo IV

SUJEITO PASSIVO

[...]

Seção II

Solidariedade

Art. 124. São solidariamente obrigadas:

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

II – as pessoas expressamente designadas por lei.

Parágrafo único. A solidariedade referida neste artigo não comporta benefício de ordem (BRASIL, [2013]).

No raciocínio jurídico que embasou a Consulta Interna, para a aplicação do art. 124, I, a fiscalização deve “discriminar de maneira detalhada a conduta de cada participante e demonstrar a prática de atos ilícitos em conjunto com vistas à evasão fiscal” (BRASIL, 2018).

A conclusão principal a que chegou o PN 4/2018 foi a de que o art. 124, I, do CTN trata de responsabilidade tributária solidária decorrente de interesse comum na “situação vinculada ao fato jurídico tributário, que pode ser tanto o ato lícito que gerou a obrigação tributária *como o ilícito que a desfigurou*” (BRASIL, 2018, grifo nosso). Advirta-se, desde logo, que relacionar o alcance do art. 124, I, do CTN com uma hipótese de responsabilização tributária pela prática de atos ilícitos é algo que, conforme será demons-

trado nas próximas seções deste estudo, contraria frontalmente a doutrina nacional solidamente estabelecida sobre o tema. Tal contrariedade frontal entre suas conclusões e a doutrina assente sobre o tema não foi devidamente reconhecida por aquele PN.

O PN 4/2018 especifica os três tipos de ato ilícito que ensejariam a aplicação do art. 124, I, do CTN: (i) formação de grupo econômico irregular mediante abuso de personalidade jurídica; (ii) simulação, evasão tributária e demais atos deles decorrentes; e (iii) abuso de personalidade jurídica com intuito de suprimir ou reduzir tributos “mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo)” (BRASIL, 2018).

Para encerrar este primeiro tópico, registre-se que as conclusões do PN 4/2018, além de contrariarem a doutrina, desviam-se completamente dos possíveis sentidos lógicos e semânticos do texto do art. 124, I, do CTN. O dispositivo legal afirma que a solidariedade deriva de um interesse comum “na situação que constitua o fato gerador da obrigação [tributária] principal” (BRASIL, [2013]); em contrapartida, o PN 4/2018 concluiu que o dispositivo também se refere a um interesse comum no ato ilícito que desfigura o fato gerador de uma obrigação tributária.

Esse claro extravasamento dos possíveis sentidos lógicos ou semânticos do texto legal não é reconhecido pelo PN 4/2018, a não ser numa passagem curiosa, em que se afirma que o CTN não teria reservado uma “regulação precisa” para o tema da responsabilidade tributária (BRASIL, 2018). É bem curioso: o fato de as conclusões do Parecer serem dissociadas dos possíveis sentidos lógicos ou semânticos dos dispositivos do CTN é implicitamente atribuído a um problema ou defeito da lei (“regulação imprecisa” do tema pelo CTN), e não a um problema ou defeito da interpretação contida no Parecer.

2 De como o PN 4/2018 ignora por completo as conclusões inequívocas da numerosa doutrina sobre o art. 124, I, do CTN

Espera-se que um parecer jurídico – seja ele feito por professor, advogado ou servidor público – identifique e dialogue com a doutrina existente sobre o tema. Caso exista uma doutrina estabelecida e assente em determinado sentido, espera-se que o parecer o constate e o registre com clareza; caso ele se mostre contrário ao entendimento da doutrina estabelecida, deve desincumbir-se de um ônus argumentativo redobrado. Eis as mais básicas regras para uma argumentação jurídica racional que pretenda interpretar com isenção o Direito posto.

Numa petição ou num recurso processual, em que há disputa sobre determinada questão concreta, é natural que o procurador de cada uma das partes busque iluminar os aspectos fáticos e jurídicos que mais convenham ao seu cliente, deixando na penumbra, quando não completamente obscurecidos, os argumentos contrários. Entretanto, isso não pode ocorrer num parecer jurídico, especialmente num parecer jurídico exarado por servidor público e destinado a uniformizar a aplicação da legislação tributária no País.

O PN 4/2018 trata de uma norma jurídica antiga, de mais de cinquenta anos de idade: o art. 124, I, do CTN (Lei nº 5.172, de 25/10/1966). Sobre esse dispositivo muito já se escreveu e publicou. O sentido e o alcance dessa norma já foram estudados por dezenas de autores, e a conclusão a que praticamente todos eles chegaram foi completamente diversa das conclusões a que chegou aquele PN. Porém, nada disso é devidamente registrado ou reconhecido por ele. Um leitor que não conheça a história e a doutrina do Direito Tributário brasileiro é levado pela leitura do PN 4/2018 a permanecer completamente ignorante sobre esse aspecto: praticamente tudo o que já se escreveu e publicou sobre a norma do art. 124, I, do CTN desautoriza frontalmente as suas conclusões.

Um parecer jurídico pode perfeitamente questionar e desafiar a doutrina assente sobre determinada matéria. O que não pode é, tal como fez o PN 4/2018, omitir que exista uma tal doutrina assente e uníssona. O que não pode é tentar fazer transparecer que o posicionamento do PN se encaixa, em alguma medida, nas posições da doutrina em geral, ou mesmo de um renomado autor em particular (no caso do PN 4/2018, o insuspeito Rubens Gomes de Sousa), quando a realidade indica exatamente o oposto.

Pode-se resumir numa frase a numerosa doutrina a respeito do art. 124, I, do CTN: a solidariedade mencionada no dispositivo dirige-se somente aos “participantes do fato gerador”, na expressão de Baleeiro (2010, p. 1.119). O dispositivo legal não se refere genericamente a qualquer tipo

de “interesse comum” entre duas ou mais pessoas. O texto legal afirma expressamente que o interesse comum que leva à solidariedade dos sujeitos passivos é o interesse “na situação que constitui o fato gerador da obrigação principal” (art. 124, I, do CTN) (BRASIL, [2013]).

Por isso, na atualização da obra de Baleeiro (2010, p. 1.119), Misabel Derzi afirma, a respeito do art. 124, I, do CTN, que a solidariedade não é “forma de inclusão de um terceiro no polo passivo da obrigação tributária, apenas maneira de graduar a responsabilidade daqueles sujeitos que já compõem o polo passivo”.

Carvalho (1996, p. 220) e Schoueri (2013, p. 525), por exemplo, mencionam o caso dos tributos cujo fato gerador é uma operação bilateral (compra e venda, prestação de serviço) para afirmar que o interesse comum a que se refere o art. 124, I, do CTN é o que existe entre os sujeitos passivos que estão no mesmo polo da situação que constitui o fato gerador. Esta é a posição adotada em uníssono pela doutrina, mas o PN 4/2018 não o reconhece com a devida clareza.

Coelho (2001, p. 594) expõe concisamente a distinção entre os incisos I e II do art. 124 do CTN:

Em Direito Tributário, tem-se dois tipos de solidariedade. O inciso I noticia a solidariedade natural. É o caso dos dois irmãos que são co-proprietários *pro-indiviso* de um trato de terra. Todos são, naturalmente, co-devedores solidários do imposto territorial rural (ITR). O inciso II diz respeito à solidariedade legal, instituída por lei, muita vez implicando pessoa que não realizou o fato gerador da obrigação. O objetivo [no inciso II] é garantir o pagamento do tributo, unindo, pela solidariedade legalmente imposta, diversas pessoas.

O mesmo entendimento é adotado, entre outros, por Machado (2004, p. 464), Amaro (2008, p. 315-316) e Torres (2003, p. 228). Nenhum desses autores viu no art. 124, I, do CTN uma norma de responsabilização autônoma de terceiros que não tenham praticado o fato gerador da obrigação tributária, mas sim cometido atos ilícitos com o objetivo de evadir tributos. Manifestações doutrinárias sobre o alcance do art. 124, I, do CTN publicadas em obras coletivas de 2014 (MARIZ GUDIÑO, 2014; ARMANDO; MANZAN, 2014; MELO, 2014) e de 2015 (TOMÉ, 2015; MACHADO, 2015) sustentam o mesmo entendimento.

Todos esses autores e seus claros posicionamentos sobre o conteúdo e o alcance do art. 124, I, do CTN são praticamente ignorados pelo PN 4/2018; o máximo a que chega é afirmar vagamente que “normalmente a doutrina e a jurisprudência dispõem que esse interesse comum é jurídico, e não apenas econômico” (BRASIL, 2018). Se seu objetivo fosse realmente examinar o tema com isenção, em vez de jogar com expressões

vagas como “interesse jurídico” e “interesse econômico”, o PN deveria admitir e afirmar com total clareza que a doutrina assente no Direito Tributário brasileiro não admite ver no art. 124, I, do CTN um caso de responsabilização tributária também pela prática de atos ilícitos.

Mas há algo ainda mais grave: o PN 4/2018 faz menção à obra de Rubens Gomes de Sousa e, truncando-a e distorcendo-a, induz a pensar que esse insuspeito pioneiro do Direito Tributário brasileiro tem uma interpretação sobre o art. 124, I, do CTN que é similar, ou ao menos próxima, da interpretação sustentada no PN.

3 De como a doutrina de Rubens Gomes de Sousa foi distorcida no PN 4/2018

A doutrina brasileira sobre o art. 124, I, do CTN está solidamente assentada no sentido de que esse dispositivo somente se refere a pessoas que praticaram conjuntamente o fato gerador da obrigação tributária principal. O PN 4/2018 desvia-se completamente dessa posição e não deixa claro que suas conclusões se chocam frontalmente com as da doutrina assente.

Ao longo de todo o PN, apresenta-se uma única opinião doutrinária a abonar a tese específica de que o art. 124, I, do CTN se aplica a situações em que se formam grupos econômicos de fato ou em que se praticam fraudes ou planejamentos tributários abusivos. Trata-se do excerto doutrinário (ARAUJO; CONRADO; VERGUEIRO, 2017) citado no item 14.2 do PN. Essa opinião doutrinária – que, como se verá, não adota de modo claro e conclusivo a tese contida no PN – será analisada no próximo item deste estudo.

O PN adota a condenável estratégia de lançar em seu texto transcrições doutrinárias que, aparentemente, corroborariam as posições dele próprio. Contudo, a análise rigorosa das transcrições revela que os trechos doutrinários não adotam as posições ou conclusões específicas do PN; é o caso dos seus itens 9.1, 9.2, 12 e 18.

No caso da doutrina de Ferragut (2013) citada no item 12 e de Darzé (2010) citada no item 18, transcrevem-se trechos relativos a questões genéricas sem relação direta com o art. 124, I, do CTN, e omite-se a informação relevante de que a interpretação de ambas as autoras sobre o conteúdo e o alcance dessa norma se choca frontalmente com as conclusões alcançadas pelo PN.

Logo no início do PN, adota-se o entendimento – a nosso ver *contra legem* – de que o art. 124, I, do CTN é forma de “responsabilização tributária autônoma” (BRASIL, 2018). Tal posição contraria a lei e a

doutrina assente sobre o assunto, como já se viu. 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 tributo¹.

De todo modo, a afirmação de que o art. 124, I, do CTN é caso de “responsabilização tributária autônoma” não é a tese específica do PN 4/2018. Sua tese específica é a de que o art. 124, I, do CTN se presta também a responsabilizar terceiros que pratiquem determinados atos ilícitos: formação de grupo econômico irregular e atos de evasão e planejamento tributário abusivo².

No item 9.3 do PN 4/2018, afirma-se que Rubens Gomes de Sousa (grafado “Sousa” no PN) compartilharia o entendimento de que o art. 124, I, do CTN é caso de responsabilização tributária autônoma. Para comprovar essa afirmação, o PN aduz que Sousa “incluiu expressamente a solidariedade como hipótese de responsabilidade por transferência” (BRASIL, 2018) e em seguida transcreve breves trechos da conhecida obra *Compêndio de Legislação Tributária*. Nesses trechos, define-se o que seria *transferência* e o que seria o instituto da *solidariedade*.

Chamou-nos a atenção o fato de que a transcrição sobre o sentido da solidariedade tributária é bastante curta e inconclusiva: “SOLIDARIEDADE: é a hipótese em que as duas ou mais pessoas sejam simultaneamente obrigadas pela mesma obrigação” (SOUSA, 1975 apud BRASIL, 2018). Em vez de retratar fielmente a posição de Rubens Gomes de Sousa sobre o alcance do instituto da solidariedade tributária, o PN interrompe bruscamente o raciocínio do autor, como se quisesse omitir algo.

Compulsamos a obra citada pelo PN 4/2018 e ficou claro por que se interrompeu bruscamente a frase de Sousa que define a solidariedade tributária: é que a transcrição por inteiro revelaria que a posição de Sousa, na prática, é a mesma posição da doutrina assente sobre o tema e antípoda das posições defendidas no PN. Veja-se o trecho doutrinário por inteiro e sem cortes providenciais:

¹ Ver, nesse sentido, Darzé (2010, p. 226-242); Coêlho (2001, p. 594); Amaro (2008, p. 316); Baleeiro (2010, p. 1.119); Carvalho (1996, p. 220); Costa (2009, p. 193); Machado (2004, p. 464); Machado Segundo (2014, p. 207); Schoueri (2013, p. 525); Tavares (2015, p. 20-27).

² Alguns poucos autores afirmam que o art. 124, I, do CTN é norma autônoma de responsabilidade tributária, mas não defendem – como o PN 4/2018 – que ele autoriza a responsabilização de terceiros pela prática de atos ilícitos. É o caso de Calcini (2009) e Neder (2011).

Solidariedade: é a hipótese em que duas ou mais pessoas sejam *simultaneamente* obrigadas pela mesma obrigação. No caso de condomínio (imóvel com mais de um proprietário), o Município pode cobrar o imposto predial de qualquer dos proprietários, à sua escolha; é claro que aquele que pagou o imposto total terá pago a sua parte e mais as dos outros condôminos: quanto a estas, a obrigação tributária transferiu-se para um dos devedores solidários, que fica com o direito (chamado regressivo) de recuperá-la dos outros (SOUSA, 1975, p. 92-93, grifo do autor).

Vê-se, claramente, que Sousa (1975) interpreta a solidariedade tributária vinculando-a somente às pessoas que praticaram o fato gerador do tributo, tal como o faz majoritariamente a doutrina. Ainda que seja questionável sua construção doutrinária – de que se trata de um caso de sujeição passiva indireta “por transferência” –, o fato é que o autor em momento algum afirma que se trata de um caso de “responsabilização tributária autônoma”, tal como asseverado pelo PN.

Para que fique claro que o pensamento de Sousa (1975) é o mesmo da numerosa doutrina brasileira sobre o tema e que de forma alguma pode ser visto como adepto do entendimento do PN, veja-se o conteúdo do art. 159 do Anteprojeto de CTN elaborado por ele em 1954 (BRASIL, 1954, p. 304):

Art. 159. A obrigação tributária principal é solidária, independentemente de disposição legal expressa e sem benefício de ordem, quanto a tôdas as pessoas obrigadas ao pagamento do tributo em virtude de um mesmo fato gerador no qual tenham interêsse comum, indiviso ou não.

Também no Anteprojeto de CTN redigido por Sousa, esse dispositivo está nitidamente separado das normas que tratam da responsabilidade tributária (art. 163), o que demonstra que é errônea a afirmação do PN 4/2018 de que Rubens Gomes de Sousa considera a solidariedade do art. 124, I, do CTN uma hipótese de responsabilização tributária autônoma.

4 Posições doutrinárias em que o PN 4/2018 se apoia

Vários excertos doutrinários transcritos no texto do PN 4/2018 em nada se relacionam à tese específica formulada no documento. É o caso do trecho transcrito no item 9.1 (doutrina de Neder (2011)), no item 12 (doutrina de Ferragut (2013)) e no item 10 (doutrina de Darzé (2010)). Em vez de analisar e combater diretamente as construções doutrinárias que analisam e questionam a tese específica por ele levantada³, o PN

³Ver Machado Segundo (2014) e Tavares (2015).

procura fazer transparecer que diversos autores compartilham sua visão sobre o art. 124, I, do CTN, o que é rigorosamente falso.

4.1 A posição não conclusiva de Juliana Araujo, Paulo Cesar Conrado e Camila Vergueiro

Entre todas as manifestações doutrinárias citadas no PN 4/2018, o livro de Araujo, Conrado e Vergueiro (2017) é o único que parece apoiar explicitamente a tese de que o art. 124, I, do CTN também se refere a atos ilícitos relacionados à formação de grupo econômico irregular e outras formas de evasão tributária. Vejamos mais de perto, e com mais rigor do que o utilizado no PN 4/2018, essa construção doutrinária.

Após relatar o uso, pela doutrina e pela jurisprudência, da interpretação já consagrada do art. 124, I, do CTN (interesse comum dos participantes do fato gerador), os autores afirmam que a expressão “interesse comum” também pode e tem sido interpretada pelo Fisco em sentido diverso, para fundamentar, quando houver “comprovação da atuação com fraude ou conluio”, a “responsabilização de pessoas físicas e jurídicas integrantes de conglomerados econômicos” (ARAUJO; CONRADO; VERGUEIRO, 2017, p. 46-47). Nesse ponto, os autores remetem a outra obra, a de Campos e Araujo (2015, p. 61), na qual se interpreta o art. 124, I, do CTN no sentido de que, “dado o conluio ou a fraude, a realização conjunta do fato gerador estaria presente, afinal o que se teria era uma única pessoa jurídica englobando todas as demais”.

Contudo, logo após proporem essa interpretação, que é a interpretação agasalhada pelo PN 4/2018, os autores ponderam que “não se pode dizer, porém, que a ideia apontada foi ou será encampada pelo STJ, até por envolver uma situação que muito se aproxima da desconsi-

deração da personalidade jurídica” (ARAUJO; CONRADO; VERGUEIRO, 2017, p. 48).

Ao cabo da leitura da obra de Araujo, Conrado e Vergueiro (2017, p. 171), não é possível saber, com segurança, se os autores realmente entendem que o art. 124, I, do CTN pode ser interpretado “pragmaticamente” no sentido de referir-se também a pessoas que praticam atos ilícitos. Em vários trechos de sua obra, os autores afirmam que “seria possível aventar a tese de que” (ARAUJO; CONRADO; VERGUEIRO, 2017, p. 173-175) o art. 124, I, do CTN se aplica a situações de grupo econômico de fato ou irregular, confusão patrimonial e simulação de negócios jurídicos (tese acolhida no PN 4/2018). Todavia, em vez de defenderem claramente essa interpretação, os autores limitam-se a afirmar que ela existe e tem sido aplicada pelo Fisco, embora reconheçam que haja ainda uma “predominância” da visão de que o art. 124, I, do CTN se aplica somente a pessoas que realizam conjuntamente o fato gerador do tributo.

Seja como for, os autores dedicam muito mais páginas e esforço intelectual para analisar as possíveis consequências do inc. II do art. 124 do CTN (e não do inc. I), e principalmente para construir a tese (que nos parece de todo procedente) de que, mesmo despidas de responsabilidade tributária oriunda das disposições do CTN, empresas de um grupo econômico de fato, ou que tenham participado de fraude ou conluio, podem ser *patrimonialmente* responsabilizadas pela cobrança do crédito tributário segundo disposições do Código Civil (CC) e do Código de Processo Civil (CPC) (BRASIL, [2019b], [2019c]; ARAUJO; CONRADO; VERGUEIRO, 2017, p. 146-170).

A coleção editorial na qual se publicou a obra dos autores denomina-se *Prática e Estratégia*. Com efeito, o principal objetivo da obra é descortinar, aos procuradores, possíveis estratégias processuais para fazer valer o interesse de seus

constituintes. Nesse sentido, os autores reconhecem que, num quadro esquemático denominado “Estratégia Processual”, para a Fazenda Pública é mais simples, conveniente e direto enquadrar a responsabilidade do devedor no próprio CTN do que fazer derivá-la da desconsideração da personalidade jurídica ou de algum dispositivo do CPC. Veja-se: “Daí porque, seria natural, assim já o dissemos, a opção pela submissão do terceiro ao regime de responsabilidade propriamente tributária, supondo-se a aplicação, insista-se, de norma do CTN indicativa de tal regime” (ARAUJO; CONRADO; VERGUEIRO, 2017, p. 169).

O PN 4/2018, que na verdade repete as teses *aventadas* ou *sugeridas* – mas não efetivamente *defendidas* – na obra acima, também poderia perfeitamente ser enquadrado numa série editorial do tipo *Prática e Estratégia*. Na verdade, seu propósito não foi interpretar as normas do CTN do modo mais rigoroso e isento possível, mas sim encontrar a estratégia de lançamento tributário mais eficiente e conveniente aos interesses do Fisco.

4.2 Posições doutrinárias isoladas segundo as quais o art. 124, I, do CTN se aplica a casos de fraude, sonegação e planejamento tributário abusivo

O PN 4/2018, ao sustentar a tese de que o art. 124, I, do CTN se aplica a casos de grupos econômicos em que se verifica planejamento abusivo, confusão patrimonial ou abuso de personalidade jurídica, deveria ter explicitado claramente que essa é uma posição francamente minoritária e isolada na doutrina brasileira. Também deveria ter-se esforçado para identificar com clareza os autores dessa doutrina minoritária e os seus fundamentos.

Na revisão bibliográfica realizada para a produção deste estudo, identificamos que Costa

(1978) publicou um breve artigo na *Revista de Direito Tributário* em que defendeu a tese de que o art. 124, I, do CTN determinaria a solidariedade de terceiros economicamente interessados “nos resultados decorrentes do fato gerador” da obrigação tributária. Veja-se a conclusão do artigo:

Assim, 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 (COSTA, 1978, p. 304).

Quanto à alínea *a* dessa conclusão, há uma clara distorção do dispositivo legal. Enquanto o art. 124, I, do CTN menciona que o interesse comum que gera a solidariedade se refere à “situação que constitua o fato gerador” da obrigação tributária, o autor conclui algo bem distinto: que o interesse comum se refere aos “resultados decorrentes do fato gerador”, tornando o alcance do dispositivo virtualmente incontrolável. A alínea *b* é exatamente a conclusão a que chegou o PN 4/2018, o qual, contudo, não faz qualquer menção ao artigo de Costa. Há outra semelhança notável entre o artigo de 1978 e o PN 4/2018: o artigo também procura deixar transparecer que as teses que defende são apoiadas por grandes nomes da doutrina, fazendo menção a posições de Amílcar de Araújo Falcão, Aliomar Baleeiro e Fábio Fanucchi, mediante transcrições e citações indiretas que, contudo, não corroboram as teses defendidas pelo artigo.

Quanto a Aliomar Baleeiro e Fábio Fanucchi, os trechos transcritos no artigo (COSTA, 1978, p. 302-303) dizem respeito à tradicional e conhecida posição de que o art. 124, I, do CTN se refere a casos de prática conjunta do fato gerador por mais de uma pessoa. Aliomar Baleeiro e Fábio Fanucchi têm a mesma posição da nu-

merosa doutrina já descrita no item 2. Quanto à doutrina de Amílcar de Araújo Falcão, os trechos transcritos no artigo (COSTA, 1978, p. 300-302) dizem respeito ao funcionamento da norma geral antiabuso construída no Direito alemão a partir do Código de 1919, que Amílcar Falcão em momento algum relaciona com o art. 124, I, do CTN, como dá a entender o artigo.

Até mesmo a obra de Alfred Hensel, um dos responsáveis pelo nascimento da ciência do Direito Tributário na Alemanha, foi citada indevidamente no artigo de 1978: os trechos de Hensel citados no artigo referem-se a casos de responsabilidade tributária de terceiros colocados na posição de sujeitos passivos pela própria lei, e não por uma vaga noção de interesse econômico nos resultados do fato gerador⁴, como sugere Costa (1978, p. 303-304).

No item 23.2 do PN 4/2018, faz-se menção a um artigo recente de Grupenmacher (2014, p. 65) sobre responsabilidade tributária e grupos econômicos, segundo o qual

o que é relevante é o propósito para o qual se deu a criação de estrutura tendente à 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.

O raciocínio parece-nos equivocado e sem respaldo legal. Quando ocorre fraude, sonegação fiscal e abuso, aciona-se, segundo o CTN e conforme jurisprudência já pacífica no Superior Tribunal de Justiça (STJ) (Súmulas 430 e 435) (BRASIL, 2010a, 2010b), a responsabilidade pessoal das pessoas físicas previstas

⁴ Ver Hensel (2005, p. 165-187).

nos arts. 134 e 135 do CTN (como diretores, gerentes ou sócios-administradores), e não a responsabilidade de pessoas jurídicas componentes de grupos empresariais. Por outro lado, se a autora se refere a confusões patrimoniais e fraudes no sentido de personalidades fictícias (os chamados “laranjas”) ou de dissimulação da ocorrência do fato gerador ou do verdadeiro sujeito passivo do tributo, não se trata de aplicar a regra da solidariedade a membros de um grupo empresarial, e sim de desconsiderar meras aparências dissimuladas e cobrar o tributo das pessoas que efetivamente praticaram seu fato gerador. Voltar-se-á a esse ponto no item a seguir.

5 Principais equívocos e contradições do PN 4/2018

O PN 4/2018 tem méritos inegáveis se avaliado pelo que de fato é: uma busca pragmática de estratégias mais convenientes e eficientes para uma cobrança expedita e eficaz do crédito tributário, especialmente no caso de empresas componentes de um grupo econômico. Contudo, quando avaliado pelo que afirma ser – uma interpretação racional e isenta do Direito posto – o PN 4/2018 perde-se em inúmeros erros e contradições. Vejam-se alguns desses defeitos.

5.1 Solidariedade entre pessoas fictícias? A posição do PN 4/2018 sobre a responsabilidade tributária entre empresas de grupos econômicos

O primeiro problema grave e estrutural do PN 4/2018 é não perceber que a solidariedade do art. 124 do CTN exige a existência real de pelo menos duas pessoas. O CTN naturalmente não estabeleceu solidariedade entre devedores

fictícios, meras aparências jurídicas. Mas é nisso que parece crer o PN, como se evidencia em trechos como este:

Desta feita [sic], não é a caracterização em si do grupo econômico que enseja a responsabilização solidária, mas sim o abuso da personalidade jurídica de pessoa jurídica, a qual *existe apenas formalmente*, uma vez que inexistente autonomia patrimonial e operacional. Nesta hipótese, a divisão de uma empresa em diversas pessoas jurídicas é *fictícia*. A direção e/ou operacionalização de todas as pessoas jurídicas é única. O que se verifica nesta hipótese é a existência de um *grupo econômico irregular*, terminologia a ser utilizada no presente Parecer Normativo (BRASIL, 2018, grifos nossos).

Solidariedade supõe pluralidade de devedores reais e genuínos. Se existe somente um devedor real do crédito tributário, dissimulado por diversas outras pessoas fictícias ou “que existem apenas formalmente”, o lançamento tributário não deve cogitar de qualquer solidariedade, mas simplesmente afastar a simulação ou a fraude (art. 149, VII, do CTN) e dirigir a cobrança do crédito tributário contra seu real contribuinte⁵.

Se o PN 4/2018 considera que um grupo econômico irregular é aquele em que pessoas jurídicas *fictícias* dissimulam a existência de uma única e real pessoa jurídica, não cabe logicamente falar em solidariedade entre as pessoas desse grupo. Aliás, juridicamente, nem se trata de um grupo, e sim da *aparência* de um grupo de pessoas⁶. A prevalecer essa tese abstrusa do PN 4/2018, o Direito brasileiro passaria a ser estudado no mundo inteiro como um caso inaudito de atribuição legal de responsabilidade jurídica a pessoas que o próprio Direito considera como fictícias.

A respeito da responsabilidade tributária de grupos econômicos, o PN 4/2018 renuncia expressamente (item 21) à conhecida linha de argumentação – contida em diversas autuações fiscais – segundo a qual as empresas de um grupo econômico regular, em que não há confusão patrimonial ou desvio de finalidade, teriam assim mesmo responsabilidade tributária solidária, nos termos do art. 124, I, do CTN, em razão do interesse comum, do ponto de vista econômico, que uniria todas as empresas do grupo.

Essa linha de argumentação, já criticada pela doutrina há tempos⁷, foi descartada pelo PN 4/2018, o qual, contudo, não se pronunciou expressamente sobre a existência e o alcance de um dispositivo legal bastante conhecido, vigente desde 1991 (art. 30, IX, da Lei nº 8.212/1991) (BRASIL,

⁵No mesmo sentido, ver Darzé (2010, p. 248-249).

⁶Neste mesmo sentido, não analisando o PN 4/2018, mas o tema geral da responsabilidade de grupos econômicos, ver Medeiros (2019, p. 107-109).

⁷Ver Becho (2014); Grunpmacher (2014); Martins (2015); Lima Neto (2018).

[2019a]), que dispõe que “as empresas que integram grupo econômico de qualquer natureza respondem entre si, solidariamente, pelas obrigações decorrentes desta Lei [obrigações decorrentes de contribuições devidas à Seguridade Social]”. Ao afirmar categoricamente que os grupos econômicos “em que há pleno respeito à personalidade jurídica de seus integrantes [...] não podem sofrer a responsabilização solidária, salvo cometimento em conjunto do próprio fato gerador” (BRASIL, 2018), o PN está implicitamente considerando inconstitucional o art. 30, IX, da Lei nº 8.212/1991 ou interpretando tal norma no sentido de que a solidariedade ali determinada vale somente nos casos infrequentes de prática conjunta do fato gerador. Contudo, como o PN não se referiu expressamente ao art. 30, IX, da Lei nº 8.212/1991, o mais provável é que os auditores fiscais da RFB continuem aplicando-o com seu alcance máximo, ou seja, no sentido de que a solidariedade passiva em relação às contribuições de seguridade social se aplica mesmo quando não há prática conjunta do fato gerador.

5.2 Uma leitura *inacreditável* do art. 123 do CTN

O PN 4/2018, na ânsia de encontrar a qualquer custo uma norma que possa fundamentar sua absurda proposição interpretativa, apela em dado momento ao art. 123 do CTN. Veja-se:

Pelo art. 123 do CTN, “as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes”. O seu objetivo é exatamente impedir que uma convenção particular possa alterar um aspecto da regra-matriz de incidência tributária ou de responsabilidade tributária. Vale dizer, contratos ou estatutos sociais que não refletem a essência dos negócios não podem ser óbice à responsabilização tributária solidária (BRASIL, 2018).

Mais uma vez o PN 4/2018 incide em erros lamentáveis, que não poderiam constar de um documento assinado e revisado por tantas autoridades administrativas superiores. O sentido atribuído pelo ex-certo acima ao art. 123 do CTN é completamente falho, para não dizer um *nonsense* jurídico. Não deveria ser necessário advertir às mais altas autoridades do Fisco federal que o art. 123 do CTN não se refere a convenções particulares “que não refletem a essência dos negócios jurídicos” (BRASIL, 2018). Se assim fosse, não faria falta o art. 123 do CTN, bastando, para cobrar o crédito tributário de quem realmente fosse o seu devedor, desconsiderar as aparências/simulações/fraudes nos termos do art. 149, VII, do próprio CTN.

Na verdade, o art. 123 do CTN supõe que as convenções particulares de que trata sejam válidas e juridicamente vinculantes entre as partes; e, exatamente por isso, o dispositivo determina que essas convenções, que existem e operam efeitos entre as partes, não se podem contrapor ao Fisco. Nem seria necessário, mas vale lembrar a afirmação de Baleeiro (2010, p. 1.118) sobre o art. 123 do CTN (“as cláusulas valem apenas entre as partes”) e torcer para que seus escritos não venham a ser deturpados tal como ocorreu com a obra de Sousa (1975 apud BRASIL, 2018) no item 9.3 do PN 4/2018.

5.3 Para que tornar ainda mais pantanoso o terreno do planejamento tributário abusivo?

Os equívocos e contradições do PN 4/2018 também atingem em cheio o terreno – já em si dificultoso – do planejamento tributário abusivo.

Relembre-se: segundo o PN, o art. 124, I, do CTN impõe uma responsabilidade solidária entre pessoas jurídicas que cometem atos ilícitos relacionados a “operações realizadas com o intuito de acarretar a supressão ou a redução de tributos mediante manipulação artificial do fato gerador (planejamento tributário abusivo)” (BRASIL, 2018).

Em seus itens 29 a 34, o PN reúne de modo atabalhado diversos conceitos jurídicos para caracterizar os atos sobre os quais se aplica o art. 124, I, do CTN: simulação (item 29), ato anormal de gestão (item 30), descumprimento da função social da propriedade (item 30), *step transactions* (item 32.1), empresa-veículo (item 32.2), artificialidade (art. 32.3). Sua conclusão, após um ligeiro *tour* panorâmico e superficial sobre esses conceitos, é a seguinte: “Enfim, nessas hipóteses em que há desproporção entre a forma jurídica adotada e a intenção negocial, com vistas a desfigurar ou manipular o fato jurídico tributário, está configurado o interesse

comum a ensejar a responsabilização solidária” (BRASIL, 2018).

Esse trecho mostra mais uma vez que o real objetivo do PN 4/2018, certamente inspirado nas melhores coleções editoriais do tipo *Prática e Estratégia*, é municiar auditores fiscais e procuradores de fazenda com um eclético e versátil arsenal de conceitos indeterminados (ainda mais obscurecidos pelo modo superficial com que são descritos no documento) aptos a viabilizar (na esfera administrativa ou judicial) uma cobrança cômoda, expedita e eficiente do crédito tributário.

Se tivesse um mínimo de preocupação com a clareza ou com a coerência jurídica, o PN 4/2018 teria necessariamente de esclarecer ao leitor como se relacionam entre si três normas do CTN: a do art. 116, parágrafo único; a do art. 149, VII; e a do art. 124, I. Diante de um planejamento tributário abusivo com “desproporção entre a forma jurídica adotada e a intenção negocial, com vistas a manipular o fato jurídico tributário” (BRASIL, 2018), a autoridade lançadora obrigada a seguir o PN 4/2018 deve aplicar qual dispositivo? É coerente “desconsiderar os atos e negócios jurídicos praticados” (art. 116, parágrafo único) (BRASIL, [2013]) e, ao mesmo tempo, imputar responsabilidade tributária solidária a seus sujeitos *fictícios* (art. 124, I, na interpretação do PN 4/2018)?

Com efeito, o arsenal de conceitos indeterminados constantes do PN 4/2018 (simulação, ato anormal de gestão, descumprimento da função social da propriedade, *step transactions*, empresa-veículo, artificialidade) é frequentemente utilizado pelo CARF para aplicar tanto o art. 116, parágrafo único, quanto o art. 149, VII, do CTN. Os autores do PN 4/2018 sabem ou deveriam saber disso; mas, se reconhecesse e buscasse explicar ou problematizar esse fato, o PN estaria guiando-se pela lógica racional-discursiva voltada à compreensão e esclarecimento

da ordem jurídica. A função verdadeira do PN 4/2018 não é essa, como se viu acima. Por isso, o documento somente *enxerga* decisões do CARF, as quais aplicam o art. 124, I, do CTN (BRASIL, 2018) a essas situações.

5.4 Confusa simbiose entre a desconsideração judicial da personalidade jurídica prevista no Código Civil e o procedimento do lançamento tributário

O PN 4/2018 afirma muitas vezes que o art. 124, I, do CTN pode ser aplicado a casos de “abuso de personalidade jurídica” e “confusão patrimonial com o intuito de fraude a credores, principalmente à Fazenda Nacional” (BRASIL, 2018). Em outras tantas vezes, afirma que pessoas jurídicas costumam dissimular reais sócios de um empreendimento ou esvaziar o seu patrimônio (BRASIL, 2018). Como esses institutos são típicos da desconsideração da personalidade jurídica prevista no art. 50 do CC, que somente pode ser feita por autoridade judicial, percebe-se que grande parte das propostas – melhor seria dizer *estratégias* – do PN consiste em colocar nas mãos da autoridade administrativa poderes privativos da autoridade judicial.

O PN 4/2018 afirma, então, que suas teses não estão colocando nas mãos da autoridade administrativa os poderes e as técnicas típicas da desconsideração da personalidade jurídica. Para fundamentar essa afirmação, o PN remete confusamente ao art. 110 do CTN (que trata de assunto completamente distinto) e, mais uma vez, apela ao art. 123 do CTN (sob a premissa absurda de que as convenções jurídicas particulares aí mencionadas existiriam “apenas formalmente”). Depois dessas referências sem sentido lógico ou jurídico aos arts. 110 e 123 do CTN para afirmar que o que defende não seria o uso da técnica da desconsideração da personalidade jurídica pelas autoridades fiscais, sobrevém uma conclusão surpreendente: “Todavia, nada impede que os estudos relacionados à desconsideração da personalidade jurídica sejam utilizados para o similar caso realizado pelo Fisco, nos termos do presente Parecer Normativo” (BRASIL, 2018).

Em outras palavras (para que o absurdo da construção fique mais nítido): o PN 4/2018 defende que as autoridades fiscais podem, no exercício do lançamento e com base no art. 124, I, do CTN, combater o abuso da personalidade jurídica e a confusão patrimonial, utilizando as técnicas e obtendo os efeitos da desconsideração da personalidade jurídica em suas modalidades direta, inversa e expansiva, tal como se explicita nos estudos “mais modernos” sobre desconsideração *judicial* da personalidade jurídica; mas isso, adverte candidamente o PN 4/2018, nada teria a ver com colocar nas mãos das autoridades lançadoras o poder de des-

consideração da personalidade jurídica, que permaneceria privativo das autoridades judiciais.

A última citação doutrinária do PN 4/2018 (item 38.3) é de um artigo de Cavalcante (2014) sobre a responsabilidade solidária no caso dos grupos econômicos de fato. O PN dá a entender que a posição da autora seria a mesma posição nele defendida, o que não é exato. A diferença, não explicada no PN, é que este defende que o art. 124, I, do CTN permite a responsabilização solidária por meio da desconsideração administrativa de casos de desvios de finalidade ou confusão patrimonial entre empresas do mesmo grupo econômico, ao passo que a autora defende que em tais casos há a possibilidade de o Poder Judiciário (e não a autoridade administrativa lançadora) promover a desconsideração da personalidade jurídica (art. 50 do CC) e impor a responsabilidade solidária.

Conclusão

O PN 4/2018 não tem como propósito interpretar as normas do CTN e da legislação tributária de modo rigoroso e isento. Seu objetivo é encontrar as estratégias de lançamento mais convenientes à cobrança do crédito tributário, municiando auditores fiscais e procuradores de fazenda com um eclético e versátil arsenal de conceitos indeterminados aptos a viabilizar (na esfera administrativa ou judicial) uma cobrança cômoda, expedita e eficiente do crédito tributário. Em termos de interpretação jurídica e análise coerente e racional das normas do CTN, o PN 4/2018 não se sustenta.

Personalidades jurídicas aparentes, que só têm existência formal e são fruto de simulação ou fraude, não podem ser titulares de deveres ou obrigações solidárias. Quando se depara com casos como esses, a autoridade fiscal deve afastar as meras aparências aplicando o art. 149, VII, e não o art. 124, I, do CTN, visto que esse último dispositivo supõe dois ou mais sujeitos passivos reais, que praticam conjuntamente o fato gerador.

Por outro lado, se a autoridade administrativa se depara com o que pode ser um “abuso de direito a ensejar um planejamento tributário ilegítimo” (item 31 do PN) (BRASIL, 2018), deve cogitar a aplicação do art. 116, parágrafo único, do CTN. Não temos notícia de nenhuma construção doutrinária ou legal no âmbito do Direito Comparado que combata a simulação ou o planejamento tributário abusivo mediante a estranha técnica de responsabilização solidária de pessoas jurídicas *fictícias* que compõem um grupo econômico mal chamado de *irregular*.

Para casos de confusão patrimonial, fraude a credores e desvio de finalidade da pessoa jurídica, o CC e o CPC oferecem técnicas e incidentes processuais à disposição do credor que houver sido lesado. Se essas téc-

nicas e incidentes de responsabilização patrimonial não são consideradas suficientes para promover uma adequada proteção do crédito tributário, que se incluam legislativamente no CTN ou em outros diplomas novas hipóteses de responsabilidade tributária relacionadas a contextos de atuação de grupos empresariais. O que não se pode admitir é que as autoridades fiscais, sob a alegação de que a regulação do CTN é “imprecisa” (como se chega a afirmar no PN 4/2018), arranquem, a fórceps, uma interpretação abstrusa do art. 124 do CTN, fazendo tábula rasa dos limites lógicos e semânticos do texto legal e ignorando mais de cinquenta anos de construção doutrinária sobre o tema.

Sobre o autor

Marciano Seabra de Godoi é doutor em Direito Financeiro e Tributário pela Universidade Complutense de Madri, Madri, Espanha, com o título homologado pela Universidade Federal do Paraná, Curitiba, PR, Brasil; pós-doutorado, com bolsa da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior (Capes), na Universidade Autônoma de Madri, Madri, Espanha; professor na graduação e na pós-graduação *lato sensu e stricto sensu* em Direito da Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais, Belo Horizonte, MG, Brasil. E-mail: m.godoi@rolimvlc.com

Como citar este artigo

(ABNT)

GODOI, Marciano Seabra de. Solidariedade tributária por interesse comum e seu desvirtuamento pela Receita Federal: Parecer Normativo 4/2018. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, Brasília, DF, v. 57, n. 225, p. 23-42, jan./mar. 2020. Disponível em: http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/57/225/ril_v57_n225_p23

(APA)

Godoi, M. S. de (2020). Solidariedade tributária por interesse comum e seu desvirtuamento pela Receita Federal: Parecer Normativo 4/2018. *Revista de Informação Legislativa: RIL*, 57(225), 23-42. Recuperado de http://www12.senado.leg.br/ril/edicoes/57/225/ril_v57_n225_p23

Referências

- AMARO, Luciano. *Direito tributário brasileiro*. 14. ed. rev. São Paulo: Saraiva, 2008.
- ARAUJO, Juliana Furtado Costa; CONRADO, Paulo Cesar; VERGUEIRO, Camila Campos. *Responsabilidade tributária*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2017. (Coleção Prática e Estratégia, v. 4).

ARMANDO, Judith do Amaral Marcondes; MANZAN, Leonardo Siade. Solidariedade tributária: sobre o inciso I, do artigo 124, do CTN. In: QUEIROZ, Mary Elbe; BENÍCIO JÚNIOR, Benedicto Celso (coord.). *Responsabilidade de sócios e administradores nas atuações fiscais*. São Paulo: FocoFiscal, 2014. p. 299-315.

BALEIRO, Aliomar. *Direito tributário brasileiro*. 11. ed. rev. e complementada, à luz da Constituição de 1988 até a Emenda Constitucional nº 10/96, por Misabel Abreu Machado Derzi. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BECHO, Renato Lopes. A responsabilidade tributária de grupo econômico. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 221, p. 129-138, fev. 2014.

BRASIL. *Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966*. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios. Brasília, DF: Presidência da República, [2013]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm. Acesso em: 4 out. 2019.

_____. *Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991*. Dispõe sobre a organização da Seguridade Social, institui Plano de Custeio, e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, [2019a]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l8212cons.htm. Acesso em: 4 out. 2019.

_____. *Lei nº 10.406, de 10 de janeiro de 2002*. Institui o Código Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2019b]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/2002/L10406.htm. Acesso em: 4 out. 2019.

_____. *Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015*. Código de Processo Civil. Brasília, DF: Presidência da República, [2019c]. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 4 out. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. Parecer Normativo nº 4, de 10 de dezembro de 2018. Normas Gerais de Direito Tributário. Responsabilidade Tributária. Solidariedade. Art. 124, I, CTN. Interesse Comum. Ato Vinculado ao Fato Jurídico Tributário. Ato ilícito. Grupo Econômico Irregular [...]. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, n. 238, p. 23, 12 dez. 2018. Disponível em: http://www.in.gov.br/materia/-/asset_publisher/Kujrw0TZC2Mb/content/id/54734160/do1-2018-12-12-parecer-normativo-n-4-de-10-de-dezembro-de-2018-54734094. Acesso em: 4 out. 2019.

_____. Ministério da Fazenda. *Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional*. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954. Disponível em: <https://www2.senado.leg.br/bdsf/handle/id/511517>. Acesso em: 4 out. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). *Súmula 430*. O inadimplemento da obrigação tributária pela sociedade não gera, por si só, a responsabilidade solidária do sócio-gerente. [Brasília, DF]: Superior Tribunal de Justiça, 2010a. Disponível em: http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf. Acesso em: 4 out. 2019.

_____. Superior Tribunal de Justiça (1. Seção). *Súmula 435*. Presume-se dissolvida irregularmente a empresa que deixar de funcionar no seu domicílio fiscal, sem comunicação aos órgãos competentes, legitimando o redirecionamento da execução fiscal para o sócio-gerente. [Brasília, DF]: Superior Tribunal de Justiça, 2010b. Disponível em: http://www.stj.jus.br/docs_internet/SumulasSTJ.pdf. Acesso em: 4 out. 2019.

CALCINI, Fábio Pallaretti. Responsabilidade tributária e solidariedade. Algumas considerações ao art. 124 do Código Tributário Nacional. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 167, p. 39-54, ago. 2009.

CAMPOS, Leonardo Nuñez; ARAUJO, Juliana Furtado Costa. Grupo econômico e responsabilidade tributária: análise da jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça. *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, São Paulo, v. 23, n. 124, p. 47-65, set./out. 2015.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Curso de direito tributário*. 8. ed. atual. São Paulo: Saraiva, 1996.

CAVALCANTE, Denise Lucena. A responsabilidade solidária no caso dos grupos econômicos de fato. In: QUEIROZ, Mary Elbe; BENÍCIO JÚNIOR, Benedicto Celso

(coord.). *Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais*. São Paulo: FocoFiscal, 2014. p. 85-99.

COELHO, Sacha Calmon Navarro. *Curso de direito tributário brasileiro*. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

COSTA, Carlos Jorge Sampaio. Solidariedade passiva e o interesse comum no fato gerador. *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, v. 4, p. 300-305, 1978.

COSTA, Regina Helena. *Curso de direito tributário: Constituição e Código Tributário Nacional*. São Paulo: Saraiva, 2009.

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

FERRAGUT, Maria Rita. *Responsabilidade tributária e o Código Civil de 2002*. 3. ed. São Paulo: Noeses, 2013.

GRUPENMACHER, Betina Treiger. Responsabilidade tributária de grupos econômicos. In: QUEIROZ, Mary Elbe; BENÍCIO JÚNIOR, Benedicto Celso (coord.). *Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais*. São Paulo: FocoFiscal, 2014. p. 37-68.

HENSEL, Albert. *Derecho tributario*. Madrid: Marcial Pons, 2005. (Clásicos del Pensamiento Jurídico).

LIMA NETO, José Gomes de. *Responsabilidade tributária dos grupos econômicos: pressupostos e limites*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2018. Originalmente apresentada como tese de doutorado, Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, 2018.

MACHADO, Hugo de Brito. *Comentários ao Código Tributário Nacional: artigos 96 a 138*. São Paulo: Atlas, 2004. v. 2.

MACHADO, Schubert Farias. Responsabilidade tributária de terceiro e grupo econômico. In: QUEIROZ, Mary Elbe; BENÍCIO JÚNIOR, Benedicto Celso (coord.). *Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais*. São Paulo: FocoFiscal, 2015. v. 2, p. 359-375.

MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito. Notas sobre a responsabilidade tributária de terceiros. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2014. v. 18, p. 201-217.

MARIZ GUDIÑO, Daniel. Uma nova leitura do art. 124 do CTN. In: QUEIROZ, Mary Elbe; BENÍCIO JÚNIOR, Benedicto Celso (coord.). *Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais*. São Paulo: FocoFiscal, 2014. p. 69-83.

MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *Grupos econômicos*. Porto Alegre: CEU, Escola de Direito: Lex Magister, 2015.

MEDEIROS, Rafael de Souza. *Responsabilidade tributária de grupo econômico*. Porto Alegre: Livraria do Advogado, 2019. Originalmente apresentada como dissertação de mestrado, Universidade Federal do Rio Grande do Sul, 2017.

MELO, José Eduardo Soares de. Responsabilidade solidária: definição de interesse comum (art. 124 CTN). In: QUEIROZ, Mary Elbe; BENÍCIO JÚNIOR, Benedicto Celso (coord.). *Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais*. São Paulo: FocoFiscal, 2014. p. 269-297.

NEDER, Marcos Vinícius. Responsabilidade solidária e o lançamento fiscal. In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.). *Grandes questões atuais do direito tributário*. São Paulo: Dialética, 2011. v. 15, p. 271-291.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*. 3. ed. São Paulo: Saraiva, 2013.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. ed. póstuma. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

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. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 232, p. 20-27, jan. 2015.

TOMÉ, Fabiana Del Padre. Definição de “interesse comum” (art. 124, I, do CTN) para fins de solidariedade passiva tributária. *In: QUEIROZ, Mary Elbe; BENÍCIO JÚNIOR, Benedicto Celso (coord.). Responsabilidade de sócios e administradores nas autuações fiscais.* São Paulo: FocoFiscal, 2015. v. 2, p. 103-114.

TORRES, Ricardo Lobo. *Curso de direito financeiro e tributário.* 10. ed. atual. até a publicação da Emenda Constitucional n. 39, de 19.12.2002. Rio de Janeiro: Renovar, 2003.